



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Cecilia Choeri da Silva Coelho

Limites ao Planejamento Tributário sob a Ótica Penal

Rio de Janeiro

2017

Cecilia Choeri da Silva Coelho

Limites ao Planejamento Tributário sob a Ótica Penal



Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Artur de Brito Gueiros Souza

Rio de Janeiro

2017

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

C672 Coelho, Cecília Choeri da Silva.

Limites ao planejamento tributário sob a ótica penal / Cecília Choeri da Silva Coelho - 2017.

154 f.

Orientador: Prof. Dr. Artur de Brito Gueiros Souza.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1.Direito penal econômico - Teses. 2.Planejamento tributário – Teses. 3. Sonegação fiscal – Teses. I.Souza, Artur de Brito Gueiros. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Cecilia Choeri da Silva Coelho

Limites ao Planejamento Tributário sob a Ótica Penal

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Data de aprovação: 14 de dezembro de 2017

Banca Examinadora:

Artur de Brito Gueiros Souza – Orientador
Faculdade de Direito - UERJ

Carlos Eduardo Adriano Japiassu
Faculdade de Direito - UERJ

Eduardo Manuel Val
Universidade Estácio de Sá

Rio de Janeiro

2017

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho e tudo mais que realizei ao meu amado pai e amigo Benjamim Candido Coelho (*in memoriam*).

AGRADECIMENTOS

Aos meus filhos, Arthur e André, e ao meu marido, Rodrigo, meu porto seguro e minha força, motivos de todas as coisas, por terem estado sempre perto e esperado pacientemente meu retorno nesses tempos de ausência.

À minha mãe, Nilsa, e à minha irmã, Luciana, minhas melhores amigas, por serem minha pequena grande família.

Ao meu pai, Benjamim (*in memoriam*), e à minha avó, Thereza (*in memoriam*), que sempre confiaram entusiasticamente em mim.

Aos amigos da linha de pesquisa em Direito Penal do PPGD-Uerj, pelo apoio e por tornarem esse percurso mais leve e divertido.

Ao meu orientador, Prof. Artur Gueiros, com quem tanto aprendi desde a graduação, minha gratidão pela confiança e parceria, pelo respeito e verdade com que trata a todos e pela compreensão nos momentos difíceis.

RESUMO

COELHO, CECILIA CHOERI DA SILVA. *Limites ao Planejamento Tributário sob a Ótica Penal*. 2017. 154 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

O planejamento da atividade empresarial com o intuito de incorrer no menor ônus tributário possível é expediente utilizado pela grande maioria das empresas. Quando feito através de meios lícitos, nada mais é do que expressão do direito do empresário e contribuinte de aumentar o lucro nos seus negócios. Entretanto, na busca por competitividade, se tornou prática corriqueira o uso desse direito de forma abusiva ou mesmo fraudulenta. O presente trabalho tem por objetivo contribuir para traçar os limites entre o planejamento tributário lícito e o crime fiscal. Ciente da dificuldade de interpretação de tema próprio do Direito Tributário à luz do Direito Penal, buscou-se fazer um estudo interdisciplinar, tendo como metodologia a revisão crítica da legislação e da doutrina acerca dos conceitos que envolvem o planejamento tributário bem como os fundamentos dos crimes contra a ordem tributária para, enfim, promover o casamento entre eles. Dessa forma, o primeiro capítulo trata das diferentes interpretações dos fenômenos e leis tributárias em razão de seus reflexos sobre a legitimidade do planejamento fiscal. No capítulo seguinte, são descritos conceitos de Direito Privado e de Direito Tributário necessários à compreensão do tema. No terceiro capítulo são analisados os fenômenos da elisão, elusão e evasão fiscal sob os pontos de vista das correntes formalista e substantivista. Os crimes tributários são analisados no quarto capítulo para ser possível, finalmente, uma tomada de posição acerca dos limites ao planejamento tributário sob o ponto de vista penal. A conclusão indica a necessidade de um maior desenvolvimento do tema na seara penal, a fim de construir uma dogmática mais clara e objetiva, que permita compatibilizar os interesses dos contribuintes com os interesses da coletividade.

Palavras-Chave: Direito penal econômico. Direito penal tributário. Planejamento tributário.

Evasão fiscal. Crimes tributários.

ABSTRACT

COELHO, CECILIA CHOERI DA SILVA. *Limits to Tax Planning from a Criminal Perspective*. 2017. 154 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

The corporate tax planning with the purpose of reducing tax burden to the lowest possible is something done by the majority of companies. When it is developed through legal means, it represents nothing more than the right of the entrepreneur and taxpayer to increase profits in its business. However, in the search for competitiveness, it has become common practice the use of this right abusively or even with fraud. This study has the purpose of contributing to delimitate the boundaries between the legal tax planning and the tax crimes. Due to the difficulties to interpret a Tax Law subject in light of the Criminal Law, this study was based in an interdisciplinary approach, through the methodology of critical analysis of the Law and the doctrine regarding tax planning definitions as well as the grounds of the crimes against the tax order with the purpose of, finally, making this marriage happen. In this sense, the first chapter is dedicated to the presentation of the different interpretations of the tax events and laws, considering their impacts to the legitimacy of a tax planning. The following chapter presents concepts of Private Law and Tax Law to understand tax planning. In the third chapter, tax avoidance, abusive tax avoidance and tax evasion are analyzed under the formal and non formal approaches. The tax crimes are discussed in the fourth chapter in order to take a position, in the final chapter, about the boundaries of the tax planning from a criminal point of view. The conclusion points towards the necessity of a greater development of the subject from a criminal point of view, in order to develop a more objective and clear regulation, which allows to reconcile the interests of taxpayers and the society.

Keywords: Corporate criminal law. Tax criminal law. Tax planning. Tax evasion. Tax crimes.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC/02	Código Civil de 2002
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CP	Código Penal Brasileiro
CSRF	Conselho Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
PGR	Procuradoria Geral da República
RGIT	Regime Geral de Infrações Tributárias (português)
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTERPRETAÇÃO DO FENÔMENO TRIBUTÁRIO E SEUS REFLEXOS SOBRE A LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO FISCAL	14
1.1	Interpretação conceitualista	16
1.2	Interpretação econômica	21
1.3	Interpretação valorativa	26
1.3.1	<u>A posição de Marco Aurélio Greco</u>	27
2	CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO E DE DIREITO TRIBUTÁRIO RELACIONADOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - PATOLOGIAS DO NEGÓCIO JURÍDICO	30
2.1	Negócio jurídico indireto	30
2.2	Abuso de forma	32
2.3	Ilícitos atípicos	34
2.3.1	<u>Abuso de direito</u>	35
2.3.2	<u>Fraude à lei</u>	38
2.4	Simulação	42
2.5	Ilícitos tributários	46
2.5.1	<u>Sonegação</u>	48
2.5.2	<u>Fraude</u>	50
3	ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAL	51
3.1	Posição formalista ou tradicional	52
3.1.1	<u>Elisão</u>	54
3.1.2	<u>Evasão</u>	56
3.1.3	<u>Patologias do negócio jurídico</u>	59
3.1.4	<u>Norma antielisiva</u>	61
3.1.5	<u>Crime fiscal</u>	65
3.1.6	<u>Motivação econômica do planejamento tributário e reflexos sobre sua legitimidade</u>	69
3.2	Posição não formalista ou substantivista	71
3.2.1	<u>Elisão e evasão</u>	72
3.2.2	<u>Elusão</u>	73
3.2.3	<u>Patologias do negócio jurídico</u>	76
3.2.4	<u>Norma antielisiva</u>	78

3.2.5	<u>Crime fiscal</u>	79
3.2.6	<u>Motivação econômica do planejamento tributário e reflexos sobre sua legitimidade</u>	82
4	CRIMES TRIBUTÁRIOS	83
4.1	Evolução histórico-legislativa	84
4.2	Bem jurídico penal	91
4.2.1	<u>Correntes patrimonialistas</u>	93
4.2.2	<u>Correntes funcionalistas</u>	96
4.2.3	<u>Tomada de posição</u>	100
4.3	Estrutura típica dos crimes contra a ordem tributária no Brasil	102
4.3.1	<u>Tipo objetivo</u>	104
4.3.1.1	Estrutura típica quanto ao resultado	110
4.3.2	<u>Tipo subjetivo</u>	113
4.3.2.1	Infração de dever ou delito de engano? Cotejo da lei brasileira com os modelos português e espanhol	116
5	TOMADA DE POSIÇÃO	122
5.1	O que deve ser entendido como simulação para caracterização da conduta como penalmente típica?	128
5.2	É possível que um ilícito atípico tenha o condão de configurar crime tributário?	131
5.3	É possível que uma conduta em fraude à lei ou abuso de direito seja identificada com a fraude penal?	138
	CONCLUSÃO	144
	REFERÊNCIAS	146

INTRODUÇÃO

O planejamento da atividade empresarial com o intuito de incorrer no menor ônus tributário possível é expediente utilizado pela grande maioria das empresas¹. Quando feito através de meios lícitos, inicialmente, pode se revelar tão somente expressão do direito do contribuinte de aumentar o lucro nos seus negócios ou preservar a renda fruto do seu trabalho.

De fato, a grande maioria dos autores reconhece que há um largo campo do planejamento tributário permitido pelo ordenamento jurídico brasileiro², um verdadeiro direito subjetivo do contribuinte a escolher para a prática de suas atividades a forma menos onerosa do ponto de vista fiscal, dentro do campo da licitude. Tal direito se basearia na garantia da livre iniciativa econômica e no princípio da legalidade, ambos previstos na Constituição Federal³. Em regra, essas condutas são praticadas previamente à ocorrência do próprio fato gerador do tributo. A maioria dos autores se refere a elas como elisão fiscal.

No extremo oposto, encontram-se aquelas hipóteses em que a supressão ou redução do tributo se dá com o uso evidente de fraude para mascarar a ocorrência do fato gerador, condutas estas facilmente tipificadas na lei penal e consideradas formas de evasão fiscal.

Os problemas surgem, no entanto, quando o contribuinte extrapola o direito ao livre planejamento de suas atividades e atua dentro de uma gama de possibilidades que não se limitam à evitação ou diminuição da carga tributária prévia à ocorrência do fato gerador do tributo mas também não são facilmente identificadas como crimes.

Assim, não raramente, os contribuintes fazem uso de esquemas artificiais ou distorcem negócios jurídicos típicos, com o exclusivo objetivo de se colocar em uma situação mais favorável do ponto de vista fiscal, atuando no limite de algo como uma elisão artificiosa, que alguns autores denominam de elusão fiscal.

¹ Em menor escala, também as pessoas físicas que auferem rendimentos elevados e famílias detentoras de grandes patrimônios se utilizam de planejamentos tributários. No entanto, por opção metodológica, optou-se por limitar as análises nesse trabalho ao âmbito das pessoas jurídicas.

² Por todos: MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao planejamento tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. P. 84.

³ Arts 170 e 5o, II, da CRFB/88, respectivamente.

Em razão disso, há muito, a doutrina, tanto tributária quanto penal, vem desenvolvendo uma variedade de conceitos que buscam sistematizar os diferentes comportamentos do contribuinte (elisão lícita, elisão ilícita, elusão, evasão lícita, evasão ilícita, simulação, fraude, sonegação etc) mas que, pelo contrário, contribuem para dificultar o entendimento da questão primordial que se trata de identificar quais são os limites desse direito do contribuinte ao planejamento tributário.

Grande parte desta dificuldade reside em pensar o problema tanto do ponto de vista do Direito Tributário como do Direito Penal. Isto porque, comumente, parte-se de conceitos de Direito Tributário que não possuem correspondência direta com conceitos da disciplina penal, ou que merecem alguma adaptação quando transportadas para o universo do Direito Penal, tais como as ideias de bem jurídico, tipicidade e legalidade.

Observa-se, também, uma dificuldade de diálogo entre esses ramos do Direito no tema aqui tratado, como por exemplo, para fins de identificação da existência ou não da fraude necessária à caracterização do ilícito penal.

Ademais, deve-se reconhecer a necessidade de se recorrer a conceitos que são próprios do Direito Privado a fim de identificar as patologias que podem contaminar um negócio jurídico, tais como o abuso de direito e a fraude à lei e deduzir suas eventuais repercussões tributárias e penais.

Em suma, as dificuldades de ordem semântica derivadas desta indispensável interdisciplinaridade precisam ser sanadas de antemão para que não se chegue a conclusões equivocadas.

Cumprir notar que tais dificuldades enfrentadas pela doutrina se devem, principalmente, à quase inexistência de legislação sobre o tema no direito pátrio, prevalecendo no ideário nacional, até recentemente, uma visão fundamentalmente formalista de que tudo é permitido em termos de planejamento tributário, contanto que não esteja expressamente proibido por lei.

Somente em 2001, o parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional (CTN)⁴, acrescentado pela Lei Complementar (LC) 104/01, introduziu no Direito brasileiro algo que veio a ser conhecido com uma norma geral antielisiva. Com isso, trouxe à discussão

⁴ “Art 116. (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou 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.”

os limites ao planejamento tributário das empresas, uma vez que conferiu poderes à autoridade administrativa para atuar, desconsiderando atos ou negócios jurídicos, em casos de dissimulação da ocorrência do fato gerador por parte do contribuinte.

A Medida Provisória (MP) 66/02, editada em seguida, com o propósito de regulamentar a matéria, deixou de fora da atuação da norma antielisão os atos praticados com dolo, fraude ou simulação, que foram mantidos, assim, no âmbito da evasão fiscal⁵. Por outro lado, trouxe a necessidade de se verificar, dentre outras hipóteses, a ocorrência de falta de propósito negocial ou abuso de forma, a fim de fundamentar uma possível desconsideração de atos ou negócios jurídicos⁶. Havendo tal desconsideração, o sujeito passivo teria a possibilidade de efetuar o pagamento do tributo não pago ou pago a menor, acrescido apenas de juros e multa de mora.

Entretanto, quando da conversão da referida MP em lei, os dispositivos que tratavam da regulamentação da norma antielisão do parágrafo único do artigo 116, do CTN foram rejeitados. Com isso, em razão da falta de normas específicas para determinar os limites entre as fraudes civis e os ilícitos penais, as autoridades tributárias passaram a dispensar maior rigor aos planejamentos tributários supostamente abusivos, de uma forma geral, cominando-lhes, em regra, multa qualificada de 150%⁷ e encaminhando representação ao Ministério Público,

⁵ "Art 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

⁶ "Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:
I - falta de propósito negocial; ou
II - abuso de forma."

⁷ A aplicação dessa severa multa está prevista no § 1º, do art. 44, da Lei 9.430/96:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

(...)

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

Os artigos de lei citados no referido § 1 conceituam a sonegação (art. 71), a fraude (art. 72), e o conluio (art. 73).

nos termos do artigo 83, da Lei 9.430/96⁸, para fins de persecução penal de eventual crime tributário.

Ou seja, se antes predominava o entendimento de que, em regra, os planejamentos tributários eram permitidos, contanto que não contaminados por algum ato evidentemente criminoso, como a prestação de informações falsas e a falsificação de documentos para ocultar a ocorrência do fato gerador, passou-se a outro extremo: a estruturação de seus negócios, de forma criativa, extrapolando os contornos tradicionais de formas jurídicas típicas, passou a ser vista como indício de que o contribuinte estaria praticando uma forma de simulação, sujeitando-o a sanções de natureza penal.

O presente trabalho tem por objetivo, portanto, contribuir para traçar os limites entre o planejamento tributário lícito ou abusivo (mas, ainda assim, não criminoso) e o ilícito fiscal. Este último é o que verdadeiramente interessa aqui, por constituir categoria que ganha contornos bastante específicos quando ocorre no âmbito do planejamento tributário, e, sob esse ponto de vista, ainda é pouco estudado no Brasil.

Ciente da dificuldade de interpretação de tema próprio do Direito Tributário à luz do Direito Penal, buscou-se fazer um estudo interdisciplinar, tendo como metodologia a revisão crítica da legislação e da doutrina acerca dos conceitos que envolvem o planejamento tributário bem como os fundamentos dos crimes contra a ordem tributária para, enfim, promover o casamento entre eles.

Dessa forma, no primeiro capítulo, são analisadas as diferentes formas como os autores interpretam o fenômeno tributário e os fundamentos que justificam suas conclusões acerca da legitimidade do planejamento tributário, a fim de estabelecer os limites entre o lícito e os ilícitos tributário e penal.

Em razão das diferentes interpretações que a doutrina e a jurisprudência fazem de conceitos indispensáveis à compreensão do planejamento fiscal, o capítulo seguinte se destina à definição dos contornos de alguns institutos de Direito Privado e Direito Tributário, a fim de embasar as análises a seguir.

⁸ "Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)"

No terceiro capítulo, são apresentadas as posições da doutrina acerca dos limites entre o planejamento legítimo, os ilícitos meramente tributários e os crimes fiscais, à luz dos fundamentos apresentados nos capítulos anteriores, em especial das patologias que acometem as formas jurídicas adotadas pelos contribuintes.

No quarto capítulo, são analisados os crimes contra a ordem tributária atualmente tipificados na Lei 8.137/90, discutindo-se desde as controvérsias acerca do bem jurídico penal que visam proteger até os elementos que compõem sua estrutura típica.

Estabelecidos os contornos da lei penal aplicáveis ao tema, os tradicionais limites para o planejamento fiscal, sob a ótica penal, são revistos, a fim de se tomar uma posição especialmente acerca dos planejamentos engendrados de forma abusiva. O aprofundamento das discussões a respeito das repercussões dos negócios praticados em fraude à lei e/ou por meio de simulação tem como objetivo estabelecer critérios mais precisos e menos casuísticos para caracterização dos crimes fiscais.

1. INTERPRETAÇÃO DO FENÔMENO TRIBUTÁRIO E SEUS REFLEXOS SOBRE A LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO FISCAL

Em razão da já mencionada profusão de elaborações doutrinárias acerca dos temas que envolvem os atos e negócios praticados em contexto de planejamento tributário, antes de passar a tais conceitos, cumpre traçar um panorama de como se desenvolveram e quais os fundamentos das principais correntes que se dispuseram a estabelecer os limites entre o planejamento fiscal legítimo e os ilícitos tributário e penal.

Na realidade, como se verá adiante, mesmo dentro de uma mesma corrente, os autores divergem quanto a aspectos relevantes do problema, de forma que qualquer tipo de sistematização é, até certo ponto, um pouco forçada, cabendo sempre ressalvas.

Ademais, diferentes formas de classificação das posições dos autores em correntes de pensamento já foram propostas, sendo necessário aqui escolher a que parece mais adequada.

A classificação proposta por Marco Aurélio Greco⁹ costuma ser adotada por muitos autores que fazem referência ao tema, cumprindo fazer aqui uma breve síntese.

Para o autor, o debate passou por três grandes fases, que se distinguem em razão dos diferentes problemas enfrentados: na primeira, de cunho eminentemente individualista e liberal, o contribuinte teria liberdade absoluta e ilimitada para realizar quaisquer negócios jurídicos, salvo o vício da simulação, hipótese em que se estaria diante de um ilícito tributário e penal. Assim, cumpria apenas verificar se o negócio jurídico adotado pelo contribuinte teria sido eivado de simulação, nos termos do Código Civil.

Na segunda, passou-se a entender que viciam o negócio jurídico não apenas a simulação, mas outras patologias, como o abuso de direito, a fraude à lei e o abuso de formas. Ou seja, o debate passou a girar em torno de conceitos de Direito Privado, com repercussão no campo tributário e penal. Assim, os adeptos dessa corrente passaram a discutir se a conduta do contribuinte deveria ser considerada um ilícito tributário nas hipóteses em que o contribuinte fizesse uso de formas jurídicas artificiais ou deturpasse negócios típicos, considerando, ainda, do mesmo modo que a primeira corrente, que a simulação seria hipótese de ilícito tributário e penal.

Na terceira fase, a existência de patologias do negócio jurídico perdeu relevância, passando a elisão a ser vista como tema que deve ser resolvido no âmbito tributário, uma vez que se trata de discutir o relacionamento entre contribuinte e Estado, à luz dos princípios e objetivos que a Constituição Federal de 1988 (CRFB/1988) consagra, em especial a solidariedade social e a capacidade contributiva.

Foi, no entanto, a posição de Ricardo Lobo Torres, a escolhida para nortear o presente trabalho, uma vez que o autor fundamenta sua classificação não nos temas de debate de cada corrente, mas, antes, nas diferentes interpretações adotadas por cada uma delas, com suas consequências para o tema do planejamento tributário.

Assim, para o autor, as diferentes posições firmadas ao longo do tempo no campo da teoria geral da interpretação exerceram influência sobre a interpretação do Direito Tributário,

⁹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. P. 7-8.

fundamentando três diferentes visões acerca da (i)licitude do planejamento fiscal: a interpretação conceitualista, a interpretação econômica e a interpretação valorativa.¹⁰

1.1. Interpretação conceitualista

Os adeptos da interpretação conceitualista ou formalista, que tem como principal expoente Sampaio Dória¹¹, defendem a licitude do planejamento fiscal e, partindo de uma crença nitidamente positivista de que os conceitos jurídicos expressam plenamente a realidade social e econômica subjacente à norma, negam que possa existir uma categoria intermediária entre o planejamento fiscal legítimo e o crime tributário, a que outros autores costumam se referir como planejamento abusivo.

Dessa forma, ignoram considerações de natureza econômica acerca do conteúdo de um planejamento tributário, dentre outras razões, por considerá-las desnecessárias, uma vez que a lei seria capaz de captar todas as possibilidades de atuação do contribuinte e proibi-las ou não, de antemão.

Como se verá mais adiante, o formalismo jurídico-tributário não é, no entanto, uma categoria unívoca. Dessa forma, como alerta Sérgio André Rocha, embora comumente sejam agrupados na mesma cesta autores que sustentam linhas de pensamento muitas vezes irreconciliáveis, é importante ter cuidado com generalizações e identificar a razão para que um autor seja considerado formalista.¹²

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. P. 8-15.

¹¹ Ver DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

¹² ROCHA, Sérgio André. O que é Formalismo Tributário? *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 227, p. 146–155, ago., 2014. Quanto às ideias defendidas pelos formalistas, com base na doutrina do professor americano Frederick Schauer, haveria cinco espécies de teorias formalistas, ou seja, cinco formas de ser formalista: através da negação da indeterminação das palavras, da negação da possibilidade de não aplicação de normas claras, da crença na dedução silogística mecânica, da interpretação literal dos textos jurídicos e do isolamento do sistema jurídico. Tendo por base a doutrina de renomados autores brasileiros considerados formalistas, Rocha menciona alguns exemplos de como a doutrina formalista se manifestou no país. Assim, como exemplo de formalismo em razão da crença na determinação das palavras, cita a ideia de que o tipo tributário há de ser um conceito fechado, seguro, exato e preciso. Pode, ainda, ser classificada como formalista, a teoria que tem como premissa a independência e fechamento operacional do sistema jurídico em relação a outros sistemas cognoscitivos, como por exemplo, aquela que nega a existência de um dever tributário de fonte moral, com fundamento na ideia de que não existe um dever de contribuir que não esteja expressamente previsto em lei. No que tange ao

Fazendo um paralelo com a doutrina de Greco, pode-se dizer que essa corrente se identifica com a primeira fase do debate acerca do planejamento tributário.

De forma geral, pode-se dizer que estes autores defendem que as possibilidades de planejamento fiscal são ilimitadas e, uma vez que se parta de instrumentos jurídicos válidos, a conduta do contribuinte será sempre lícita. Assim, tudo é permitido se a lei não veta.

Isto porque, em razão do disposto nas normas contidas no parágrafo único do artigo 170 e no artigo 174, caput, da CRFB¹³ - que asseguram a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, deixando ao Estado uma função regulatória - é vedado ao Estado criar obstáculos às atividades lícitas. Assim, as empresas podem organizar suas atividades conforme sua conveniência, inclusive tendo como objetivo a economia de tributos, finalidade considerada plenamente aceitável para essa corrente.

Na realidade, conforme lembra Sacha Calmon Navarro Coelho, o planejamento tributário, entendido como a prévia estruturação das atividades da empresa com o objetivo de economia fiscal, "é não somente direito de todos como dever inerradável daqueles a quem foi confiada a administração de sociedades anônimas, que devem gerir a poupança popular como o fazem com seu próprio patrimônio."¹⁴

O autor se baseia nos artigos 153 e 154, da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas - Lei das S.A.), que dispõem sobre o cuidado e a diligência que o administrador deve ter no exercício de suas funções e no interesse da companhia.

Alguns autores chegam a sustentar que impor limites ao contribuinte acerca de seus direitos fundamentais de livre iniciativa, auto-organização e liberdade de contratar conforme a lei significaria "arbítrio, tirania, confusão, insegurança e incerteza, que devem ser veemente-

controle da legitimidade dos planejamentos tributários, o ideário formalista muitas vezes pugna a qualificação dos atos praticados pelos contribuintes exclusivamente à luz de suas formas de Direito Privado, isto é, independentemente de sua substância econômica. No Brasil, o formalismo se apresenta, ainda, por meio da defesa da idéia de que, embora a Constituição brasileira tenha adotado princípios formais (legalidade, segurança jurídica etc) e princípios materiais (solidariedade, função social da propriedade, dentro outros), teria privilegiado os primeiros, em detrimento dos últimos. Haveria assim, uma preferência da Constituição pelo controle do poder, pelas limitações ao exercício do poder de tributar. Finalmente, ainda no que se refere aos princípios contidos na Constituição brasileira, uma leitura formalista interpreta os princípios da legalidade e da tipicidade como instrumentos exclusivos de contenção do poder, de modo a garantir segurança nas relações entre o Fisco e os contribuintes.

¹³ "Art 170. (...) Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."

"Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado."

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Fraude à Lei, Abuso do Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário: Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal*. In Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência. P. 357.

mente repelidos no Estado Democrático de Direito."¹⁵

Não é à toa, portanto, que os argumentos da corrente formalista são aqueles tradicionalmente utilizados pelos contribuintes na defesa de suas posições.

Historicamente, essa corrente se desenvolve com o apogeu do Estado Liberal e do individualismo e concebe o tributo, portanto, como instrumento de agressão ao patrimônio individual. Nesse contexto, o cidadão teria um direito subjetivo, que a doutrina alemã chamou de “direito de defesa”, ao qual se oporia um dever de abstenção de agressão por parte do Estado. No que tange à matéria tributária, o contribuinte teria um “direito subjetivo defensivo” de que os entes públicos não criem ou aumentem tributos por meios que não sejam permitidos constitucionalmente, como, por exemplo, a analogia.¹⁶

Para Greco, tal visão se deve à forma como os adeptos dessa corrente teórica compreendem o relacionamento entre o cidadão (contribuinte) e o Estado. No contexto histórico de um Estado patrimonial que excluía da vida política e, portanto, da criação das leis, quem não tinha bens, a ideia de patrimônio assume o mesmo prestígio da ideia de liberdade. Com isso, "o Direito tributário - como conjunto de normas que regulam o exercício desse poder (sobre o patrimônio individual) - passa a ser o escudo para o cidadão defender-se contra uma invasão do Estado", passando a ser visto "de forma muito semelhante ao Direito penal porque se o Direito penal atinge a liberdade, o Direito tributário atinge o patrimônio (...) ambos essenciais à vida em sociedade".¹⁷

Como consequência, o indivíduo só aceita ter seu patrimônio atingido nas hipóteses expressamente previstas em lei, ganhando importância as ideias de segurança jurídica e legalidade.

Para esses autores, o princípio da legalidade da tributação (art. 150, I, da CRFB/88) tem, na realidade, uma função proibitiva, enquanto garantia, e uma função permissiva, enquanto fonte de liberdade, podendo o cidadão livremente optar pelas condutas fiscalmente menos onerosas, face um catálogo rígido de tributos que lhe garante segurança jurídica.¹⁸

¹⁵ Ibid. P. 364.

¹⁶ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. P. 32-33.

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. P. 135.

¹⁸ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. P. 34.

O princípio da legalidade, no entanto, não se limita à exigência de lei como fundamento da tributação, mas lei estrita ou reserva absoluta de lei (art 146, III, CRFB/88¹⁹). Isso quer dizer que a lei tributária deve fornecer precisamente todos os elementos para a decisão do caso concreto, que deve poder ser obtido por meio de dedução do texto da própria lei. Com isso, o órgão de aplicação deve se limitar a subsumir o fato na norma, sem fazer qualquer tipo de valoração subjetiva. Para tanto, a definição dos fatos tributáveis deve ser precisa e hermética (tipicidade fechada), garantindo ao cidadão segurança jurídica.

Os mesmos argumentos são repetidos à exaustão por todos os autores que se filiam a essa corrente. No mesmo sentido acima é a doutrina de Sacha Calmon, segundo o qual, "diante dos princípios da legalidade e especificidade conceitual fechada, será lícita toda conduta que busque a economia de impostos, desde que não vedada pelo legislador."²⁰

Alguns autores chegam a considerar que a tipicidade da tributação seria garantia fundamental, nos termos do §2º, do artigo 5º, da CRFB/88, e cláusula pétrea, em razão do disposto no artigo 60, §4º, IV, da CRFB/88^{21, 22}.

Para Alberto Xavier, o fenômeno é idêntico ao que ocorre no Direito Penal, sendo também assegurado aos cidadãos que podem agir com liberdade desde que se movam fora dos limites dos tipos penais:

A liberdade fiscal ou liberdade de opção fiscal é precisamente a garantia de que as opções alternativas no terreno do Direito Privado têm como únicas consequências tributárias aquelas que resultam taxativamente da lei (princípio da tipicidade) com exclusão de quaisquer outras, pelo que os particulares se podem mover livremente,

¹⁹ Segundo o referido dispositivo de lei, "cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes."

²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Fraude à Lei, Abuso do Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário: Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal*. In Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência. P. 352-360.

²¹ "Art. 5º. (...) § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte."

"Art. 60. (...) § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

(...)

IV - os direitos e garantias individuais."

²² MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Rubens. *Elisão e Evasão de Tributos: Estudo de Casos*. In Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência. P. 140-141.

com segurança, para além das zonas rigidamente demarcadas pelos tipos legais de tributos.²³

A comparação com as normas penais também é feita por Sacha Calmon, segundo o qual o fato gerador da obrigação tributária é previsto do mesmo modo que os tipos penais. Sendo assim, não haveria lacunas a serem preenchidas pela analogia no Direito Tributário, expediente que, inclusive, é vedado pelo artigo 108, §1o, do CTN. Assim, se não há lei prevendo a incidência do tributo sobre determinado fato, não se pode, em nenhuma hipótese, tributá-lo.²⁴

Dessa forma, de acordo com a visão formalista acerca da legitimidade e legalidade do planejamento tributário, trata-se de grave ofensa ao princípio da legalidade considerar que um fato jurídico que não se enquadra em um tipo legal tributário, mas que produz efeitos econômicos equivalentes, poderia ser considerado uma lacuna da lei fiscal, passível de integração por meio de analogia, resultando na sua tributação.²⁵

Portanto, diante de todas essas premissas adotadas por estes autores e que sintetizam o arcabouço teórico utilizado pela corrente dita formalista (livre iniciativa, legalidade estrita, tipicidade fechada e proibição do uso de analogia), se o contribuinte atua fora dos estritos limites da norma impositiva do tributo, isto é, se planeja seus negócios de forma a transitar somente no espaço deixado pela lei, não será alcançado pela tributação.

Por muitos anos, a abordagem essencialmente formal dessa corrente de pensamento limitou as discussões, não somente sobre planejamento tributário, mas sobre o Direito tributário de uma forma geral, a questões envolvendo a aplicação do princípio da legalidade, ao instrumento formal utilizado para imposição do tributo, à definição dos fatos tributáveis, considerando as competências outorgadas pela Constituição, bem como à mera forma de cálculo e escrituração de tributos.

Ademais, como consequência da concepção adotada por esse autores acerca da relação entre contribuinte e Estado - em que o primeiro pode tudo até que o segundo o limite -, a cada dia os contribuintes passaram a desenvolver novas formas de planejamento tributário, segui-

²³ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001. P. 32.

²⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Fraude à Lei, Abuso do Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário*: Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal. In Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência. P. 359-360.

²⁵ XAVIER, Alberto. Op. cit. P. 43.

dos de uma reação do Fisco no sentido de criar uma norma antielisão²⁶ específica para o caso, e assim por diante, o que Marco Aurélio Greco muito bem chamou de um "jogo de gato e rato".²⁷

Essa "inflação normativa", no entanto, não logrou solucionar a controvérsia entre contribuintes e o Fisco acerca dos limites do planejamento tributário.

Assim, diante das cada dia mais complexas questões tributárias debatidas e da ambivalência e insegurança típicas da sociedade de risco contemporânea, para muitos autores, a segurança jurídica absoluta, pregada pelos adeptos do formalismo, seria, na verdade, um mito, estando essa linhada de argumentação esgotada.²⁸

1.2. Interpretação econômica

De forma diametralmente oposta às teorias formalistas, esta corrente deixa de lado conceitos e categorias jurídicas, para defender a chamada interpretação econômica do fato gerador, ou seja, que os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte sejam analisados, para fins de tributação, conforme seus efeitos econômicos, independentemente da forma jurídica adotada. Com isso, reconhece a autonomia do Direito Tributário com relação ao Direito Privado, a importância da capacidade contributiva como parâmetro para identificação de um tal fundamento econômico para a tributação e a franca possibilidade de interpretação extensiva da lei tributária.

Essa teoria remonta ao Código Tributário Alemão de 1919. Para muitos de seus críticos, ela teria sido elaborada a fim de servir de apoio ao regime nazista alemão, possibilitando ao Estado desconsiderar atos e negócios jurídicos planejados sem outras razões que não o intuito único de economizar tributos.

²⁶ A expressão "norma antielisão" é aqui referida no seu sentido geralmente adotado de norma proibitiva de planejamentos fiscais abusivos. As controvérsias acerca dos conceitos de elisão e evasão, bem como de norma antielisiva, serão tratadas em mais detalhes, adiante.

²⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. P. 139.

²⁸ Por todos, ver ROCHA, Sérgio André. Os contribuintes perderam o bonde da história? Revista Fórum de Direito Tributário, v. 14, n. 81, p. 73–76, maio/jun., 2016.

Entretanto, como bem alerta Marciano Seabra de Godoy, tal vinculação seria falsa. Segundo o autor, de fato, inicialmente, a proposta dessa escola de pensamento foi a de privilegiar a interpretação e aplicação da hipótese de incidência tributária à luz dos propósitos das partes em suas relações privadas e não das formas jurídicas adotadas. Entretanto, em razão da insegurança jurídica dela decorrente, seus adeptos abandonaram o radicalismo inicial da interpretação econômica, passando a entender que a norma tributária deve ser interpretada com o fim de verificar se foi estabelecida com submissão a formas jurídicas e institutos privados, isto é, a negócios jurídicos típicos. Nesse caso, os fatos devem ser avaliados pelo intérprete conforme a forma jurídica adotada pelo contribuinte. Entretanto, se o contribuinte usa artifícios para distorcer formas típicas de direito privado, o intérprete fica autorizado a avaliar e qualificar a realidade segundo uma visão substancial ou econômica dos fatos.²⁹

Embora tenha tido poucos adeptos no Brasil, essa teoria foi encampada por Amílcar de Araújo Falcão, segundo o qual

Ao intérprete, em cada hipótese concreta, incumbirá ater-se à *intentio facti* (...) e, assim, se for o caso, concluir pela incidência do tributo toda vez que ficar demonstrada a propositada alteração da *intentio juris* correspondente, a utilização de forma jurídica (...) atípica em relação ao fim visado, o abuso da forma jurídica (...), forma atípica ou alteração de intenção jurídica concretamente só explicáveis pelo desejo de lograr uma vantagem fiscal (...).³⁰

Ou seja, o negócio jurídico deve se apresentar conforme seu conteúdo econômico. Qualquer divergência entre os dois - aparência e conteúdo - constituiria abuso de forma³¹, a contaminar de ilicitude o planejamento fiscal.

Assim, não se pode dizer que essa corrente tenha ignorado totalmente a influência das formas de direito privado a fim de estabelecer critérios para combater planejamentos fiscais abusivos, como bem se observa da referência feita ao abuso de forma.

É inegável, no entanto, que tal teoria não primava pela segurança jurídica que oferecia, pelo contrário, a forma negocial adotada pelo contribuinte não seria capaz de lhe dar garantia

²⁹ GODOY, Marciano Seabra de. *Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro: Estudo de Casos*. In YAMASHITA, Douglas. Planejamento tributário à luz da jurisprudência. P. 237-288. São Paulo: Lex Editora, 2007. P. 258-262.

³⁰ FALCÃO, Amílcar de A. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. P. 18.

³¹ O conceito de abuso de forma, assim como outros necessários à compreensão do tema serão abordados em detalhes mais adiante.

dos efeitos tributários do ato ou negócio jurídico praticado, uma vez que as autoridades deveriam perquirir, tão somente, os seus efeitos econômicos. Assim, caso ficasse demonstrado que se tratava de planejamento estruturado com o fim único de economizar tributos, poderia o intérprete concluir pela incidência do tributo.

Naturalmente, os adeptos de tal concepção consideram que a lei tributária comporta todo e qualquer processo de interpretação, que não deverá inovar, mas apenas declarar o sentido e alcance da lei, corrigindo eventuais deficiências do texto.

Em resposta às críticas da doutrina tradicional formalista, os adeptos dessa corrente argumentam que a interpretação econômica da lei tributária não fere a legalidade, pelo contrário, trata-se, na realidade, de consequência da reserva de lei. Isto porque se o esquema legal da tributação é vinculante para o Estado, também deve, de forma recíproca, ser vinculante para o contribuinte.

A interpretação econômica consiste, portanto, em “dar-se à lei, na sua aplicação às hipóteses concretas, inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para (...) obter um menor pagamento ou o não pagamento de determinado tributo.”³²

Ou seja, diante de um planejamento tributário em que o contribuinte abusa da forma jurídica adotada, é permitido ao intérprete avaliar o negócio jurídico em seu conteúdo econômico a fim de enquadrar o caso concreto não somente em vista da literalidade da lei, mas também do seu espírito ou finalidade.

Isso não significa dizer, no entanto, que os adeptos dessa corrente consideram ser possível fazer uso da analogia, que é forma de integração da lei, para tributar situação jurídica não contemplada na norma, porque se estaria diante da criação de um novo comando, a par dos já selecionados pelo legislador, ferindo-se, portanto, o princípio da legalidade.

Amílcar de Araújo Falcão exemplifica, fazendo menção aos dispositivos legais geralmente criados a fim de combater a evasão, os quais estabelecem, ao lado do fato gerador típico, cláusulas gerais destinadas a alcançar fatos análogos ou similares, destinadas justamente a eliminar lacunas e omissões da lei. Para ele, nesse caso, portanto, não há que se falar em analogia.³³

³² FALCÃO, Amílcar de A. Op. Cit. P. 17-18.

³³ FALCÃO, Amílcar. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. P. 20-23.

Assim, ainda que o autor tenha escrito sua obra bem antes do advento da norma geral antielisiva constante do parágrafo único, do artigo 116, do CTN (a redação original é de 1994), de acordo com a interpretação econômica preconizada por essa corrente, poder-se-ia concluir que a existência dessa cláusula, a par das leis que previamente dispunham sobre os fatos geradores dos tributos, seria suficiente para não se admitir o uso da analogia em matéria de tributação de planejamentos tributários, por desnecessária e afrontosa à legalidade.

A importância da noção de capacidade contributiva (art. 145, §1º da CRFB/88/88³⁴) é, nesse contexto, evidente e sua relevância já era reconhecida pelos adeptos dessa corrente há mais de vinte anos, em nome da igualdade da tributação.

A capacidade contributiva é a capacidade econômica de pagar tributos, evidenciada pelos sinais exteriores de riqueza do contribuinte, que deve orientar o exercício da tributação. O Estado deve exigir de cada um conforme sua capacidade para contribuir para custear as despesas públicas. Para muitos, a capacidade contributiva nada mais é do que uma decorrência do princípio da solidariedade.

Assim, ainda que admitissem a existência de objeções à validade científica do princípio da capacidade contributiva, estes autores já consideravam inegável que "tal postulado está consagrado nos Estados modernos e representa a versão, em matéria tributária, do princípio geral da isonomia".³⁵ Isto porque a peculiaridade que torna relevante um determinado fato gerador é justamente sua aptidão para demonstrar a existência de capacidade econômica no caso concreto, justificando-se a tributação. Assim, quando escolhe determinada situação jurídica como fato gerador de um tributo, o legislador o faz levando em conta a capacidade econômica dos sujeitos passivos, demonstrada naquele tipo de relação tributária. Se outra situação não foi selecionada pelo legislador, é porque nesta hipótese, não houve tal demonstração.

³⁴ "Art. 145. (...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

³⁵ FALCÃO, Amílcar. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. P. 30-31.

Finalmente, cumpre mencionar que muitos autores, dentre eles André Mendes Moreira³⁶, reconhecem, ainda, uma influência da interpretação econômica na ideia por trás do teste da finalidade negocial, adotado no direito anglo saxão.

Em apertada síntese, o teste da finalidade negocial (*business purpose test*) é utilizado em determinados países no combate a planejamentos tributários abusivos, possibilitando que se desconsidere esquemas elaborados artificialmente, somente com o fim de criar uma circunstância tal que resulte em redução de carga tributária, isto é, sem uma finalidade relacionada aos negócios do contribuinte.

Assim, da mesma forma que os adeptos da corrente inaugurada pelo autor alemão, também os adeptos do *business purpose test* não aceitam a prática de atos com o fim único de economizar tributos. E vão além, exigindo uma finalidade negocial a justificar o esquema estabelecido pelo contribuinte para seus negócios, para que sua conduta não seja considerada um ilícito tributário.

São duas as principais críticas feitas à interpretação econômica da conduta do contribuinte (aplicáveis também à doutrina da finalidade negocial). A primeira está na dificuldade de compatibilização entre sua dita busca por isonomia e a segurança jurídica, revelada no poder concedido ao intérprete de analisar subjetivamente as condições do caso concreto, para fins de tributação.

Em segundo lugar, a maioria da doutrina brasileira sustenta que esta forma de interpretação da norma tributária não encontra guarida no direito brasileiro, pelos mesmos fundamentos adotados pela teoria formalista, em especial em razão de sua incompatibilidade com o princípio da legalidade, em todos os seus desdobramentos.

Cumpre lembrar que o legislador teve a oportunidade de incorporar tal teoria no direito brasileiro, mas não o fez. O artigo 74 do projeto do atual Código Tributário Nacional dispunha que “a interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes.”

A inclusão de tal dispositivo teria sido justificada, nos seguintes termos³⁷:

³⁶ MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal: Limites ao planejamento tributário*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, Vol. 21, mar.- abr. 2003, pp. 11-17.

O art. 74 dispõe que a interpretação da legislação tributária visará sua aplicação em função dos resultados, efetivos ou potenciais, dos atos, fatos ou situações jurídicas que sejam objeto de tributação, ainda que não nominalmente referidos na própria lei. A norma atinge, assim, um duplo objetivo: afasta o método superado da interpretação literal, e orienta a interpretação da lei tributária no sentido da pesquisa do conteúdo econômico das situações materiais ou jurídica que sejam objeto de tributação, segundo já o admite a jurisprudência.

Entretanto, o projeto não chegou a ser votado, não constando da redação final do CTN dispositivo semelhante.

1.3. Interpretação valorativa

Embora a primeira corrente seja comumente designada de formalista, na prática, ambas as correntes mencionadas até o momento (conceitualista e econômica) firmaram posições positivistas exacerbadas que não foram capazes de solucionar o problema da interpretação do planejamento tributário.

Com a reaproximação entre ética e direito a partir da afirmação do Estado Democrático de Direito, a adoção de algumas teses pós-positivistas - como a ponderação entre o ideal de justiça, expresso pela capacidade contributiva, e a segurança jurídica, decorrente da legalidade, bem como a possibilidade de controle jurisdicional de políticas fiscais adotadas pelo Legislativo - levou muitos autores a admitir a necessidade de se buscar uma solução intermediária para a elisão fiscal.

Assim, passou-se a aceitar o planejamento tributário como forma de economizar tributos, desde que o contribuinte não incorra no que se poderia chamar de elisão abusiva ou planejamento inconsistente (ou elusão, para alguns autores).³⁷

No Brasil, são defensores desse entendimento autores como Ricardo Lobo Torres, Ricardo Lodi Ribeiro e Marciano Seabra de Godoi, cujos aportes para o tema serão discutidos a seguir nesse trabalho.

³⁷ Citado por ANDRADE, Fernando Dias. Apontamentos sobre planejamento tributário à luz do parágrafo único do artigo 116, do CTN. Disponível em < <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,apontamentos-sobre-planejamento-tributario-luz-do-paragrafo-unico-do-art-116-do-ctn,51646.html>>.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. P. 8-14.

Para os adeptos dessa posição, a norma contida no parágrafo único do artigo 116, do CTN seria exemplo de positivação dessa interpretação, vindo ao encontro de uma tendência mundial de adotar normas gerais de combate ao planejamento tributário abusivo, como se poderia observar do texto da Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar 77/99 (que redundou na Lei Complementar nº 104/01), que dispôs:

VI - A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Como se observa, fez-se menção expressa ao objetivo de combater os planejamentos praticados com abuso de forma ou abuso de direito.

Assim, para os adeptos da interpretação valorativa, são consideradas ilícitas, do ponto de vista tributário, não somente as condutas que envolvem simulação (essas também criminosas) mas também a manipulação de formas jurídicas lícitas, o abuso das possibilidades contidas na liberalidade da lei, enfim, a ilicitude atípica que, como se observará, envolve a violação de princípios do sistema.

Isto porque colidem dois importantes princípios jurídicos que indicam soluções opostas nestas hipóteses: a liberdade dos agentes econômicos de planejarem seus negócios a fim de incorrer no mesmo ônus tributário e o princípio da igualdade entre os contribuintes que possuem a mesma capacidade contributiva. Para Marciano Seabra de Godoy, se não se impõem limites ao primeiro, a consequência é a completa frustração do segundo, de forma que, a partir de um certo ponto, um planejamento fiscal, ainda que não configure uma conduta criminosa, deixa de se mostrar capaz de atingir seus objetivos.³⁹

1.3.1. A posição de Marco Aurélio Greco

³⁹ GODOY, Marciano Seabra de. *Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro: Estudo de Casos*. In YAMASHITA, Douglas. Planejamento tributário à luz da jurisprudência. P. 237-288. São Paulo: Lex Editora, 2007. P. 240-241.

Em razão da forma como este fundamenta suas posições, questiona-se se a doutrina de Marco Aurélio Greco seria um exemplo moderno de adoção da já mencionada interpretação econômica da aplicação das leis fiscais ou se se situaria dentro da corrente que adota a interpretação valorativa.

Por um lado, como se observa de sua obra de referência sobre o tema, chamada “Planejamento Tributário”, o autor considera que o debate formal teria se esgotado. Assim, não caberia mais privilegiar os valores protetivos do Estado de Direito, tais como a legalidade e a tipicidade, mas sim os valores sociais prestigiados pelo que ele chama de “realismo fiscal”, como a capacidade contributiva, a isonomia e a solidariedade. Dessa forma, legalidade e capacidade contributiva devem, na opinião do autor, coexistir e o grau de cada um deve ser avaliado no caso concreto.⁴⁰

Embora este discurso se assemelhe àquele adotado por autores como Amílcar de Araújo Falcão, o autor expressamente nega que seja adepto da aplicação da interpretação econômica das leis fiscais⁴¹ e defende que os tipos tributários devem ser interpretados juridicamente e não pelo seu significado econômico.

Assim, embora admita a existência de abusividade em determinadas formas de planejamento fiscal, questiona se a adoção de critérios fundados nas patologias do negócio jurídico deve prevalecer.

Segundo o autor, enquanto no mundo todo o planejamento tributário deixou de ser tratado como tema relacionado às patologias previstas no Direito Privado, no Brasil ainda predomina a discussão quanto ao significado de conceitos como a simulação, que acaba sendo utilizado “como um “abre-te, Sésamo” para repelir qualquer planejamento. Assim, embora considere que, no caso do planejamento tributário, não se pode passar do “jogo do tudo permitido” (interpretação conceitualista) para o “jogo do tudo proibido” (interpretação econômica), considera essencial existirem regras e critérios claros e previamente postos, que levem a soluções ponderadas e não extremadas.⁴²

Todavia, tais regras e critérios a que alude o autor não deveriam ser importados do Direito Privado, mas estabelecidos com base em conceitos próprios do Direito Tributário.

⁴⁰ GRECO, Marco Aurelio. Planejamento Tributário. 3ed. São Paulo: Dialética, 2011. P. 66.

⁴¹ Ibid. P. 207.

⁴² GRECO, Marco Aurelio. Planejamento Tributário. 3ed. São Paulo: Dialética, 2011. P. 11.

Assim, nessa que ele chamou de terceira fase do debate sobre o tema do planejamento tributário, acrescenta-se um outro ingrediente, que é o princípio da capacidade contributiva, exigindo-se que a liberdade seja temperada com a solidariedade social. Em síntese,

mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir como bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.⁴³

A capacidade contributiva adquire especial relevância na doutrina do autor que considera que, na medida em que o Estado proporciona serviços públicos à coletividade, todos que nela vivem e desenvolvem suas atividades deles usufruem. Assim, devem contribuir para o custeio do Estado, na medida de sua capacidade econômica, por uma razão de justiça tributária.

Ademais, mesmo se tratando o princípio da capacidade contributiva de norma programática, esta possui eficácia jurídica positiva, no sentido de conter preceito que pode e deve ser aplicado. Ou seja, para o autor, o debate sobre o planejamento tributário deve evoluir para que a capacidade contributiva informe positivamente a legislação, de forma que a norma tributária deve ser, de fato, capaz de onerar as demonstrações de exteriorização de riqueza que o Estado pretende alcançar.⁴⁴

A tese defendida por Greco se alinha com a noção bastante difundida na doutrina portuguesa de um dever fundamental de pagar impostos, defendida por José Casalta Nabais. Em síntese, partindo-se do pressuposto de que não há Estado sem impostos e que todos os direitos possuem custos públicos, o imposto representaria, portanto, o preço a pagar pela manutenção da liberdade e para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse dos cidadãos. Por essa razão, todos teriam um dever de contribuir, na medida de sua capacidade contributiva, para as despesas gerais do Estado. É o dever fundamental de pagar imposto que permite a realização de direitos fundamentais, como os direitos à liberdade e à propriedade⁴⁵. Como consequência, não haveria lugar para um pretensão direito a evitar o pagamento de impostos, como os autores formalistas costumam defender.

⁴³ Ibid. P. 319.

⁴⁴ Ibid. P. 319-355.

⁴⁵ NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina, 2004. P. 186.

2. CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO E DE DIREITO TRIBUTÁRIO RELACIONADOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - PATOLOGIAS DO NEGÓCIO JURÍDICO

Antes de passar às discussões acerca dos limites do planejamento tributário, é importante compreender o alcance de cada um dos conceitos normalmente utilizados pela doutrina a fim de classificar as diferentes formas como o contribuinte pode estruturar seus negócios e quais são as repercussões civis, tributárias e penais de sua conduta.

Negócio jurídico indireto, abuso de forma, abuso de direito, fraude à lei, simulação. São diversos os conceitos dos quais os autores se socorrem a fim de instrumentalizar o debate. No entanto, uma análise minuciosa dos discursos demonstra que muitas das divergências doutrinárias acerca dos limites do planejamento tributário se devem à utilização equivocada de termos oriundos do Direito Privado, normalmente referidos como patologias do negócio jurídico.

Cumprе lembrar que os institutos, conceitos e formas de Direito Privado não podem ser alterados pelo Direito Tributário, ao qual cabe apenas definir seus efeitos tributários, como determinam os artigos 109 e 110, do CTN⁴⁶.

Dessa forma, passa-se a definição de cada um desses conceitos para, em seguida, verificar como eles vem sendo aplicados no tema do planejamento tributário.

2.1. Negócio jurídico indireto

⁴⁶ Referidos dispositivos determinam o seguinte:

"Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários."

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

Denomina-se negócio indireto o negócio jurídico praticado para atingir finalidade distinta daquela que lhe é peculiar, ou seja, as partes adotam a estrutura de um negócio típico para um fim que não lhe é usual, pelo contrário, uma finalidade própria de outro negócio jurídico, também típico.

Em outras palavras, as partes pretendem atingir um fim diverso daquele para o qual aquela estrutura foi originalmente criada. De outro ângulo, o que ocorre é que as partes utilizam uma estrutura jurídica diversa daquela que normalmente seria adotada para aquele fim, mas, ainda assim, conseguem atingir o objetivo pretendido. A estrutura efetivamente adotada pelas partes é o que se chama de negócio jurídico indireto.

Segundo Rutnéia Guerreiro⁴⁷, o negócio indireto tem as seguintes características: "é verdadeiramente querido pelas partes, é utilizado para alcançar um fim diverso daquele que é típico do negócio adotado e é realizado segundo a forma e a disciplina jurídicas próprias do negócio adotado, às quais se sujeitam as partes, suportando todos os seus efeitos."

Para muito autores, a utilização de um negócio jurídico indireto decorre do imobilismo das formalidades da lei frente à dinâmica dos negócios.⁴⁸ De fato, as possibilidades aventadas pelos empresários para organizar seus negócios são infinitas e os negócios jurídicos típicos elencados na lei não representam nem uma pequena fração dessas possibilidades.

Para fins de Direito Privado, o negócio jurídico indireto é considerado válido, desde que o negócio direto não seja vedado.

No que se refere às suas consequências tributárias, no entanto, as repercussões podem ser diferentes. Como bem alerta Alberto Xavier, o negócio indireto pode ter relevância para o Direito Tributário quando as partes, com intenção de evitar o regime tributário mais oneroso da forma negocial que normalmente seria escolhida para os fins econômicos pretendidos, ado-

⁴⁷ Citada por COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Fraude à Lei, Abuso do Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário*: Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal. In *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. P. 355.

⁴⁸ BIANCO, João Francisco. *Planejamento Tributário*: Estudo de Casos e Exame Crítico da Jurisprudência. In *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. P. 184.

tam a estrutura de um negócio indireto para alcançar um resultado econômico similar sem se submeter ao regime tributário aplicável ao negócio direto correspondente.⁴⁹

O negócio indireto em matéria tributária tem, portanto, um elemento objetivo e um elemento subjetivo: o primeiro é a divergência entre os fins típicos do negócio e os fins que as partes pretendem atingir, enquanto o segundo se trata da intenção do agente de reduzir seu encargo fiscal através do negócio escolhido.⁵⁰

Sampaio Dória concebe as seguintes modalidades do negócio indireto tributário, conforme a estrutura alternativa utilizada e seus efeitos fiscais⁵¹:

- (a) negócio indireto tributário de exclusão - a estrutura do negócio jurídico típico é pressuposto legal de incidência e a do negócio indireto selecionado configura hipótese de não-incidência, isenção ou imunidade;
- (b) negócio indireto tributário de redução - o indivíduo não pretende subtrair-se à tributação, mas amortecer-lhe o impacto quantitativo, com a adoção de negócio indireto objeto de estatuição tributária menos onerosa;
- (c) negócio indireto tributário de retardamento - o negócio direto desencadeia consequências tributárias imediatas e o indireto, contanto resulte afinal em identidade de tributação, posterga-a por tempo mais ou menos longo.

Cumpra observar que o negócio jurídico indireto não deve ser confundido com a simulação. Como se verá, na simulação, a *intentio facti* diverge da *intentio juris*, ou seja, há duas vontades, uma real e uma declarada. Já o negócio jurídico indireto tem apenas uma finalidade, que diverge da finalidade típica do negócio adotado: a redução do ônus tributário.

Entretanto, é inegável que o uso de um negócio indireto pode ter como objetivo simular outro negócio, ou mesmo fraudar a lei. Assim, o negócio indireto só será admitido e oponível ao Fisco se, no caso concreto, não se observar a presença de um desses dois institutos, quais sejam, a simulação ou a fraude à lei.

2.2. Abuso de forma

⁴⁹ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001. P. 60.

⁵⁰ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001. P. 60.

⁵¹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Elisão e Evasão Fiscal. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. P. 89-90.

A referência à expressão “abuso de forma” não é comum na doutrina brasileira e o instituto não tem previsão em lei.

No âmbito tributário, ela costuma ser entendida, genericamente, como indicativa do uso indevido de determinada forma jurídica para a prática de atos ou negócios, com a finalidade de evitar a incidência de imposto.

Alguns autores consideram que a teoria do abuso de forma poderia ser utilizada para alterar o regime de tributação de um negócio jurídico indireto. Para João Francisco Bianco, no entanto, como o abuso de forma, embora previsto em leis estrangeiras, não encontra amparo no direito brasileiro, o intérprete fica impedido de fazer uso da teoria, em razão da vedação ao emprego da analogia para exigência de tributo não previsto em lei.⁵²

No extremo oposto, há autores que consideram que, quando o contribuinte comete um abuso de forma jurídica, adotando forma atípica em relação ao fim visado por ele, o intérprete está autorizado a analisar o caso concreto a partir de considerações econômicas, tomando como base não somente a literalidade da lei mas também seu espírito. Isto porque para cada *intentio facti* haveria uma *intentio juris* adequada, que deve ser exteriorizada por meio de uma forma jurídica típica.⁵³

Embora a teoria seja mal compreendida, até mesmo autores de índole formalista, que, em geral, não reconhecem a importância das patologias do negócio jurídico na determinação dos limites ao planejamento tributário, admitem que a utilização abusiva pelo contribuinte de formas jurídicas lícitas para obter redução de imposto deve ser neutralizada. Hugo de Brito Machado, por exemplo, equipara tal figura ao abuso de direito e considera ser válido aplicar ao abuso de forma a disciplina do abuso de direito.⁵⁴

A questão levantada por Greco reside em como considerar ilícito o uso de uma forma jurídica regulada pelo Direito e, portanto, lícita. E mais: "se existe liberdade contratual (...) e

⁵² BIANCO, João Francisco. *Planejamento Tributário: Estudo de Casos e Exame Crítico da Jurisprudência*. In *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. P. 181-203. P. 187.

⁵³ FALCÃO, Amílcar de A. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. P. 32-33.

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. P. 62.

não existe um *numerus clausus* de tipos de negócios jurídicos que podem ser celebrados, como é possível alegar a existência de abuso de formas?”⁵⁵

Na realidade, a anormalidade de um negócio jurídico, isto é, a existência de uma mera distorção na forma como o negócio é apresentado, não é suficiente para contaminá-lo e, por consequência, contaminar determinado planejamento tributário. Para que isso ocorra, é necessário que o abuso de forma seja instrumento de fraude ou simulação, patologias que tornam a conduta do agente um ilícito tributário e penal, como se verá adiante.

2.3. Ilícitos atípicos

São consideradas ilícitas as condutas contrárias a normas de mandato (normas que proíbem que se faça algo ou obrigam a que se faça algo). Quando as normas em questão são regras de Direito, trata-se de ilícitos típicos. No entanto, quando se opõem a princípios, essas condutas são conhecidas como ilícitos atípicos.

Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero, juristas espanhóis e autores da principal obra de referência atualmente sobre o tema, fazem distinção entre duas modalidades de ilícitos atípicos: alguns são resultado da criação analógica de novas regras proibitivas; enquanto outros decorrem da inversão do sentido de uma regra. Nesse último caso, que é o que interessa ao presente trabalho, existe uma regra que permite a conduta em questão, mas, em razão de sua oposição a algum princípio, essa conduta se converte em ilícita, como ocorre no abuso de direito, na fraude à lei e no desvio de poder. Segundo os autores: ⁵⁶

A restrição no alcance ou âmbito de aplicação de uma regra de permissão (que caracteriza tanto o abuso de poder, como a fraude à lei ou o desvio de poder) é produzida porque se trata de ações que, ainda que sejam *prima facie* subsumíveis a uma regra de permissão, não resultam concordes à justificação subjacente dessa regra de permissão, ou esta se vê deslocada por algum outro princípio que, no caso concreto, tem um peso maior.

⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. P. 284-285.

⁵⁶ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. Sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. 1 ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. P. 27-28.

Esses três institutos que são chamados de ilícitos atípicos têm os seguintes elementos em comum: a) a existência de uma ação permitida por uma regra; b) a produção de um dano como consequência dessa ação, de forma intencional ou não; c) o caráter injustificado desse dano à luz de uma ponderação entre os princípios relevantes do sistema; d) a geração, como consequência, de uma nova regra que limita o alcance da primeira, tornando proibidos comportamentos que, originalmente, estavam permitidos.⁵⁷

A noção de desvio de poder diz respeito aos limites dos atos administrativos, não se enquadrando, portanto, no tema do planejamento tributário, que ocorre no âmbito de empresas privadas. Dessa forma, esse trabalho se aterá a tentar estabelecer os conceitos de abuso de direito e fraude à lei, noções que, como se verá, serão imprescindíveis para determinar os limites entre o planejamento tributário legítimo e os ilícitos tributário e penal.

2.3.1. Abuso de direito

O exercício de todo e qualquer direito subjetivo tem como limite a esfera jurídica alheia, que deve ser respeitada. Assim, quem exerce um direito com objetivo de prejudicar terceiro, sem proveito próprio, está abusando de seu direito.⁵⁸

A conduta praticada em abuso de direito aparentemente cumpre a lei, mas na verdade tende a realizar fins proibidos pelos princípios que, implicitamente, norteiam a lei.

No Brasil, o abuso de direito é considerado ato ilícito pelo CC/02, em seu artigo 187, que dispõe que "também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."

Atienza e Manero explicam que os chamados "atos emulativos", atos de exercício de um direito com uma única finalidade de prejudicar terceiros (como o abuso de direito), tinham, no passado, regulações específicas, distinguindo-se da figura moderna do abuso, a qual

⁵⁷ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. Ibid. P. 101.

⁵⁸ BIANCO. João Francisco. *Planejamento Tributário: Estudo de Casos e Exame Crítico da Jurisprudência*. In *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. P. 181-203. P. 189.

se caracteriza pela constituição de uma "cláusula geral de exceção, derivada das razões de princípio, ao alcance das regras que qualificam como permitidos os atos de exercício de um direito subjetivo."⁵⁹

A idéia de abuso de direito surgiu como uma criação jurisprudencial e doutrinária francesa, na segunda metade do século XIX e início do século XX. Tal figura estaria destinada a corrigir dois traços jurídico-culturais que o Código de Napoleão teria consagrado: o formalismo legal e o absolutismo dos direitos. O primeiro seria a concepção de que a lei contém regras que predeterminam a solução de todos os casos possíveis; enquanto o segundo se traduziria na idéia de que o titular de uma propriedade teria o direito dela gozar e dispor de forma absoluta, isto é, sem necessidade de levar em conta como suas ações podem afetar interesses de terceiros.⁶⁰

No Brasil, o abuso de direito sofreu forte influência do Código Civil português, em especial, do seu artigo 334. A respeito do abuso de direito, diz o artigo 334 da legislação portuguesa: "É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa-fé, pelos costumes ou pelo fim social ou econômico desse direito".⁶¹

O núcleo central da problemática do abuso é que o gozo de um direito pode, em determinados casos, se revestir de particularidades tais, não previstas pelo legislador, que se encontram fora do alcance dos princípios que justificam a existência desse mesmo direito.

Entre os juristas, é comum a caracterização do abuso de direito como um conceito jurídico indeterminado. Por meio de conceitos jurídicos indeterminados, o legislador acaba por ordenar ou proibir ações que merecem uma certa valoração, sem descrever quais são aos critérios para tal valoração. O Código Civil de 2002 (CC/02) adotou alguns desses conceitos indeterminados, como os conceitos de boa fé e equidade, dentre outros.

Em oposição a essa concepção se encontra o ilícito de natureza penal, o qual exige que o legislador descreva de modo preciso as condições sob as quais uma conduta deve ser qualificada como proibida.

⁵⁹ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. Op. Cit. P. 31.

⁶⁰ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. Sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. 1 ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. P. 32.

⁶¹ MELLO, Cleyson de Moraes. Código Civil Comentado. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2016. P. 256-257.

Em síntese, uma ação é abusiva se existe uma regra que permite aquela ação, em razão de um direito subjetivo do autor e, como consequência, outro sujeito sofre um dano, não proibido, mas injustificado, por ser excessivo ou anormal e em razão do autor tê-lo causado intencionalmente ou sem nenhum fim sério ou legítimo. Com isso, a ação fica fora do alcance dos princípios que justificam a regra de permissão decorrente do direito subjetivo do autor e surge uma nova regra, que torna a ação proibida nas circunstâncias em que ocorreu. A figura do abuso de direito é, portanto, um mecanismo de autocorreção do Direito, isto é, de correção de regras jurídicas permissivas, quando sua aplicação resulta injustificada, considerando-se os princípios jurídicos subjacentes a essas regras.⁶²

Cumprir notar que a referência a princípios não tem como objetivo apontar uma divergência entre a norma e uma suposta moralidade que lhe seja subjacente⁶³, mas avaliar o alcance de certas regras, considerando os princípios relevantes do sistema jurídico. Isto porque, como bem se observa da discussão relativa à diferença entre um planejamento tributário lícito e um outro ilícito, o legislador nunca será capaz de antecipar e descrever todas as circunstâncias em que as regras devem ser excepcionadas, à luz dos princípios. Com isso, a figura do abuso de direito pode funcionar como um mecanismo de garantia da coerência das decisões.

As hipóteses de abuso de direito são, portanto, hipóteses de lacuna axiológica no nível das regras, isto é, casos em que as regras do sistema solucionam permissivamente sem, no entanto, considerar alguma circunstância que, com base em princípios do sistema, deveria ser considerada relevante para solucionar proibitivamente o caso.⁶⁴

No Brasil, os autores também não têm dúvida em situar o abuso de direito dentre os atos ilícitos. Assim, para Paulo Nader⁶⁵, o abuso de direito é espécie de ato ilícito em que se viola direito alheio, intencionalmente, exorbitando-se o regular exercício de um direito subje-

⁶² ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. Sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. 1 ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. P. 48-50.

⁶³ Há, no entanto, quem considere que o abuso de direito se trata de mecanismo de heterocorreção do Direito a partir da moralidade, ou seja, haveria abuso de direito nas hipóteses em que houvesse uma convicção moral coletiva de que determinadas ações permitidas deveriam, sob determinadas circunstâncias, serem consideradas proibidas. Tratar-se-ia, portanto, de um desajuste entre a normatividade jurídica e a convicção moral coletiva, que autorizaria ao juiz excepcionar a aplicação da norma. Tal corrente considera que o Direito é composto somente por regras, e considera extrajurídico tudo aquilo que não se traduz em regras. ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. Op. cit. P. 51.

⁶⁴ Ibid. P. 52.

⁶⁵ Citado por MELLO, Cleyson de Moraes. Código Civil Comentado. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2016. P. 256-257.

tivo. Sendo assim, "é equivocado pretender-se situar o abuso de direito entre o ato lícito e o ilícito. Ou o ato é permitido no *Jus Positum* e nos pactos, quando é lícito, ou a sua prática é vedada, hipótese em que se reveste de ilicitude."

No âmbito tributário, alguns autores acreditam que poder-se-ia chamar de abuso de direito a conduta do contribuinte que se excede no direito de planejar seus negócios e se utiliza de uma estrutura jurídica com o objetivo de obter um menor encargo tributário, causando prejuízo ao Fisco e, em consequência, à coletividade.

No entanto, em geral os autores divergem quanto à aplicabilidade do abuso de direito no âmbito tributário, em razão de alguns problemas, tais como a possibilidade de compatibilização do instituto com o princípio da legalidade e com a vedação do emprego da analogia para exigir tributo não previsto em lei, o subjetivismo necessário à aplicação deste instituto e as particularidades da relação entre Fisco e contribuinte. Ademais, se se exige a lesão ao direito de terceiro para caracterização do abuso de direito, é necessário indagar se é possível falar que o direito atingido na hipótese de abuso do direito em matéria tributária é o direito do Fisco.

2.3.2. Fraude à lei

A fraude à lei se assemelha ao abuso de direito por se tratar, também, de mecanismo para combater o formalismo jurídico (ou assegurar a coerência valorativa), em razão de lacunas axiológicas no nível das regras. De igual modo, os atos pelos quais se comete fraude à lei estão permitidos *prima facie* por uma regra, mas resultam proibidos, dadas as circunstâncias e os princípios que justificam a regra em questão.⁶⁶

Segundo José Carlos Moreira Alves⁶⁷, o descumprimento da lei corresponde à violação direta da norma, enquanto o descumprimento indireto da norma, mediante a utilização de um subterfúgio para atingir resultado vedado pela lei, ou seja, o descumprimento do que se

⁶⁶ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. Sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. 1 ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. P. 57.

⁶⁷ Citado por BIANCO, João Francisco. *Planejamento Tributário: Estudo de Casos e Exame Crítico da Jurisprudência*. In *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. P. 187.

poderia chamar de “espírito da lei”, é conhecido como fraude à lei. Na fraude à lei, portanto, há a estreita observância da lei para alcançar fim contrário ao seu espírito.

O instituto da fraude à lei surgiu a partir da superação do literalismo⁶⁸, momento em que teria passado a ser possível diferenciar a palavra da vontade ou conteúdo das normas, distinguindo-se o comportamento contrário à letra da lei, do comportamento que respeita o texto da lei, mas viola seu conteúdo, isto é, a fraude.

No Brasil, o Código Civil de 2012 tratou o tema mediante previsão de cunho geral, inserindo a fraude à lei no seu art. 166, VI, dentre as hipóteses de nulidade do negócio jurídico. Dessa forma, dentre outras hipóteses, "é nulo o negócio jurídico quando (...) tiver por objetivo fraudar lei imperativa".

Há fraude à lei quando alguém exerce um poder normativo, que lhe é permitido, para obter um resultado, que está, no entanto, ligado a outras consequências, que estão proibidas. A proibição de que se produza tais consequências não deriva de regra nenhuma, mas de princípios que justificam tais regras. Assim como no abuso de direito, portanto, não se trata da defraudação de uma regra, mas de um princípio, caso contrário se estaria diante de um ilícito típico.

A fraude à lei vulnera uma norma imperativa ou proibitiva de modo oblíquo, uma vez que através de uma conduta, aparentemente conforme a norma, produz um resultado contrário ao ordenamento jurídico. Nas palavras de Atienza e Manero, é, portanto, a "possibilidade de que alguém se sirva de normas jurídicas (...) para com elas lograr finalidades que não são as previstas pelo Direito."⁶⁹

Ou seja, em decorrência do resultado da ação fraudulenta, produz-se um certo estado de coisas, não previsto pelo legislador, que gera um dano injustificado ou um benefício indevido, à luz dos princípios do sistema.

Com isso, uma nova regra deve estabelecer as circunstâncias em que deve ser proibido usar a regra que confere poder, de forma que se alcance, indiretamente, o estado de coisas que se quer evitar. Ou seja, na fraude à lei, não se restringe a interpretação de uma regra, mas cria-

⁶⁸ Tipo de formalismo presente em ordenamentos primitivos, como o Direito romano da época antiga, que leva a não considerar como desejado (pelas partes ou pelo legislador) mais do que o que foi dito de forma expressa e direta. (IHERING, 1997, 208 citado por ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. Sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. 1 ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. P. 58)

⁶⁹ Ibid. P. 58.

se uma exceção à regra preexistente, com fundamentos em princípios. Nesse caso, o resultado que conduziu a esse estado de coisas indesejado será considerado inválido.

O que se pretende evitar, portanto, é o resultado desvalioso, independentemente da forma com que possa vir a ser atingido. Nas palavras de Alberto Xavier

O mecanismo da fraude à lei assenta no pressuposto que o espírito da lei consiste na proibição do resultado atingido pelo ato jurídico previsto na letra de norma proibitiva, não só através desse ato mas por qualquer outro ato ou conjunto de atos que atinja resultado idêntico ou semelhante. Se se concluir que a lei não quer o resultado, compreende-se que proíba todos os meios a ele conducentes, tanto os expressamente contemplados, como quaisquer outros.⁷⁰

No fim das contas, portanto, atinge-se um resultado equivalente àquele que é justamente vedado pela norma de cujo âmbito de aplicação o agente tentou se subtrair.

Como o conceito de fraude naturalmente remete à ideia de engano, discutia-se, no passado, se a fraude à lei se definia objetivamente (em razão da conduta gerar um estado de coisas desvalioso) ou subjetivamente (exigindo-se, ainda, do autor, a intenção de defraudar), tendo prevalecido a concepção objetiva⁷¹. O elemento relevante, portanto, não é o engano, mas o dano, não sendo necessária a intenção de fraudar.

Para Atienza e Manero, o sentido do instituto é evitar que sejam produzidas certas consequências contrárias a princípios jurídicos, o que pode ocorrer sem que exista qualquer intenção por parte do agente. A previsão da fraude se justifica para evitar danos, não pelo princípio da boa fé. Pelo contrário, para a corrente objetiva, a má-fé não é requisito necessário da fraude. Dessa forma, basta que o resultado seja um meio objetivamente adequado para o estado de coisas atingido, independentemente da intenção do autor de, através de sua conduta, alcançá-lo.⁷²

É comum que a fraude à lei seja confundida com outros institutos semelhantes. Entretanto, é possível diferenciá-los. Vejamos.

⁷⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. P. 65.

⁷¹ No sentido de que a fraude à lei é objetiva, não dependendo, pois, da intenção de burla do mandamento proibitivo, por todos, ver THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Comentários ao novo Código Civil*. Rio de Janeiro: Forense, v. III, t. I, 2003. p. 443.

⁷² ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. Sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. 1 ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. P. 64-65.

Em primeiro lugar, a fraude à lei se distingue do negócio indireto porque enquanto neste, como já visto, o que importa é a estrutura do negócio utilizada, que pode ser considerada válida e oponível ao Fisco, no segundo caso, importa a ilicitude do estado de coisas alcançado, que acaba por tornar o negócio nulo. De qualquer forma, cumpre novamente alertar para o fato de que, se, no caso concreto, o negócio indireto for utilizado para fraudar a lei, deixará de ser admitido pelo ordenamento jurídico.

Em segundo lugar, a fraude à lei não se confunde com os atos aparentes. Nestes, uma determinada forma é utilizada com a intenção de alcançar fins distintos daqueles para os quais a forma foi estabelecida. Da mesma forma que na fraude à lei, busca-se alcançar algo, em princípio, proibido. No entanto, o resultado pretendido não viola o conteúdo da norma, isto é, os princípios que a fundamentam. Os atos aparentes não estão, portanto, proibidos pelo Direito em toda sua extensão, sendo permitidos os efeitos desejados pelo autor.⁷³

A diferença entre a fraude à lei e a simulação é, no entanto, a que mais importa ao presente trabalho. Diferentemente do ato simulado, como se verá, no negócio praticado em fraude à lei não existe divergência entre a vontade real e a vontade declarada, estando o defeito do negócio situado na ilegalidade do estado de coisas produzido, em razão do fim pretendido. Ou seja, embora na fraude à lei, o resultado seja válido e se produza o resultado pretendido, este pode ser anulado em razão de sua conexão com um estado de coisas desvalioso produzido em desacordo com razões de princípio.

Finalmente, embora ambos sejam ilícitos atípicos porquanto atinjam o conteúdo de princípios presentes no ordenamento, os institutos do abuso de direito e da fraude à lei não devem ser confundidos, sendo o primeiro relativo ao exercício de um direito subjetivo e o segundo relativo ao uso de um poder normativo.

Cumpre esclarecer, todavia, que é possível que uma conduta seja ao mesmo tempo abusiva e fraudulenta. Isso porque, um direito subjetivo, em sentido amplo, se compõe de um conjunto de posições normativas, dentre elas, direitos subjetivos em sentido estrito, liberdades, imunidades e poderes normativos. Assim, uma conduta pode afetar negativamente interesses de terceiros, de forma injustificável (abuso de direito) e, ao mesmo tempo, essa interfe-

⁷³ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. Sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. 1 ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. P. 58.

rência negativa pode ser posta em prática pelo uso de um poder normativo (em fraude à lei).⁷⁴ Dessa forma, no caso de direitos que consistam fundamentalmente em poderes normativos (como exemplo, as faculdades processuais), as ideias de abuso de direito e de fraude à lei podem se confundir.

Cumpra mencionar que, da mesma forma que acontece com a figura do abuso de direito, a doutrina diverge quanto à aplicação da fraude à lei no âmbito tributário bem como acerca de seus eventuais reflexos no âmbito penal.

2.4. Simulação

A simulação é um vício social. Simular (do latim *simulare*) quer dizer imitar, fingir, disfarçar. Dessa forma, consiste a simulação em celebrar-se um ato, que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir.⁷⁵ Isto porque a declaração de vontade das partes é falsa.

As partes envolvidas em um negócio jurídico, de comum acordo, emitem declaração que diverge de sua vontade, ou seja, declaram algo que não querem, a fim de enganar terceiros.

A redação do art. 102, do Código de 1916, que tratava das hipóteses de simulação, foi repetida pelo Código Civil de 2002 (em seu artigo 167, § 1o), segundo o qual:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

⁷⁴ Ibid. P. 71-72.

⁷⁵ MELLO, Cleyson de Moraes. Código Civil Comentado. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2016. P. 243-244.

Como se observa da redação do §1o, há três hipóteses em que se considera que houve simulação. A hipótese da utilização de documentos particulares antedatados ou pós-datados (inciso III) difere um pouco das demais mas parece de fácil percepção, não gerando muitas controvérsias. As demais hipóteses, no entanto, comportam interpretações diversas, sendo a ideia fundamental presente em ambas a de que o negócio aparente não corresponde ao negócio verdadeiro.

Na hipótese do inciso I, chamada de simulação *ad personam* ou simulação por interposição, o negócio jurídico, embora desejado e verdadeiro, é realizado tendo como uma das partes pessoa diversa daquela a que se pretende conferir direitos, a chamada “testa de ferro”.

O inciso II se refere à concepção mais usual da simulação, é o falseamento do objeto negocial, ou seja, a hipótese em que o negócio contém declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

A simulação pode ser absoluta ou relativa.

Na simulação absoluta, aparenta-se celebrar um negócio jurídico, mas na verdade não se pretende realizar negócio algum. O negócio jurídico realizado encerra confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira e destina-se, justamente, a não produzir efeitos, a não ter eficácia alguma.

Assim, a simulação absoluta ocorre quando o negócio celebrado nada tem de real, isto é, quando o negócio aparente é completamente falso, não ocultando negócio algum que, de fato, tenham querido praticar os sujeitos.

Na simulação relativa, ou dissimulação, pratica-se um negócio jurídico com a finalidade de encobrir outro, de natureza diversa, este sim desejado pelas partes. Há um negócio jurídico dissimulado, falso - aquele que aparenta estar ocorrendo - e outro simulado, verdadeiro - aquele que realmente está sendo realizado pelas partes. À declaração de vontade segue-se um resultado, efetivamente querido pelo agente, porém diferente do que é o resultado normal do negócio jurídico.

A simulação relativa provoca, portanto, um conflito entre dois negócios diferentes: o negócio simulado, aparente, mas não efetivo, porque não desejado pelas partes (declaração

sem intenção) e o negócio dissimulado que, embora não aparente, é o real e desejado pelas partes (oculto pelo negócio simulado).⁷⁶

Conforme determina o *caput* do artigo 167, do CC, é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou (se houver) e se este for válido na substância e na forma. Ou seja, a simulação relativa, ao contrário do que se dá com a simulação absoluta, não acarreta, necessariamente, a nulidade de todo o relacionamento jurídico estabelecido entre os sujeitos. A nulidade inescusável é a do negócio aparente, porque falso. O negócio oculto, após o reconhecimento da simulação, passa a ser o único existente, e poderá subsistir, conforme se verificar, ou não, a licitude de seu objeto e os demais requisitos de validade.

Em resumo, como consequência, entre as partes tem-se como inexistente o contrato aparente e como válido o negócio verdadeiro (se houver). Para terceiros de boa-fé, no entanto, o que prevalece é a aparência, para eles invencível.

Embora, por força do *caput* do artigo 167, o negócio jurídico seja considerado nulo para fins de direito privado, haverá repercussão tributária sobre os efeitos econômicos dele decorrentes. Isto porque, de acordo com o artigo 118, do CTN, o fato gerador é interpretado abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, bem como dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Cumprе ressaltar que, muito embora até a doutrina tradicional - como se observou, mais permissiva quanto à liberdade do contribuinte de planejar seus negócios - sempre tenha entendido que a validade dos atos ou negócios jurídicos realizados pelos particulares seria um limite à liberdade fiscal, com a consequência de que a invalidade desses atos e negócios não poderia causar prejuízo ao Fisco, o fato é que o CTN não havia se ocupado expressamente dos efeitos da simulação fiscal.⁷⁷

Com a inclusão, pela LC 104/01, do parágrafo único, ao artigo 116, do CTN, dispondo que acerca da possibilidade de desconsideração "de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária", passou-se a discutir se tal dispositivo se trataria de uma norma antissimulação ou antielisiva. Esse tema e suas implicações no âmbito penal serão tra-

⁷⁶ MELLO, Cleyson de Moraes. Código Civil Comentado. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2016. P. 243-244.

⁷⁷ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001. P. 51.

tados em maior profundidade, mais adiante, no âmbito da discussão acerca das posições das diferentes correntes doutrinárias acerca dos conceitos de elisão e evasão.

De qualquer forma, cumpre notar que, embora a compreensão do fenômeno da simulação não ofereça, na teoria, grandes dificuldades, nos casos reais e mais comuns em que se discute se ocorreu ou não simulação, especialmente no âmbito de planejamento tributário, não é tão evidente a divergência entre a vontade real e a vontade declarada, noção em que se baseia esta concepção tradicional (subjetiva) do negócio jurídico.

Assim, a partir dos esforços empreendidos pela doutrina para identificar critérios de objetivação da vontade, surgiu a concepção objetiva do negócio jurídico, dando ênfase à função econômico-social do negócio jurídico.

Para essa corrente, a vontade possuiria uma função na estrutura do negócio jurídico que se esgota na declaração; a partir daí, cabe ao ordenamento jurídico determinar os efeitos dessa declaração, conforme a função do negócio em questão. Como ensina Marciano Seabra de Godoy⁷⁸

o preceito da autonomia privada (o poder de autorregulamentação dos interesses pelas partes) aparece num primeiro momento com a declaração de vontade. A partir daí, adquire vida própria, separando-se da figura do declarante e da vontade que lhe deu o ser, podendo até mesmo se contrapor a esta. (...) não interessam ao direito os motivos que levaram as partes à celebração do negócio jurídico, mas apenas o objetivo prático perseguido com o aludido negócio. (...) não é o querer individual que importa (o motivo concreto), mas a causa do negócio jurídico, de modo que sua falta ou ilicitude desviariam o negócio de sua função social, para torná-lo antissocial.

Em suma, a simulação ocorre quando as partes, combinadas entre si, estabelecem um regramento de interesses diverso daquele que pretendem observar nas suas relações, procurando atingir um objetivo divergente da causa típica do negócio escolhido. Assim, para esses autores, na simulação não há vício de vontade e sim um vício na causa, pois as partes usam determinada estrutura negocial (por exemplo, compra e venda) para atingir um resultado prático (doar um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática.⁷⁹

⁷⁸ GODOY, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. *Planejamento Tributário e Simulação*. Estudo e Análise dos Casos Rexnord e Josapar. São Paulo: Revista Direito GV, Jan-Jun 2012, P. 359-380. P. 365.

⁷⁹ Ibid. P. 366.

Assim, a simulação é um meio de ultrapassar eventuais limites impostos pela lei aos seus negócios ou de concretizá-los, a despeito da falta de meios legais para tanto.

Em síntese, tanto pela teoria subjetiva voluntarista (tradicional) como pela teoria objetiva causalista de simulação, o negócio simulado é visto como falso. No entanto, enquanto pela primeira somente haverá simulação "se as partes inventam ou escondem de alguém um fato específico no bojo de negócios jurídicos", na perspectiva causalista, a simulação também é vista sob a ótica do "descasamento entre a causa típica do negócio e as intenções práticas das partes", sendo de se questionar uma eventual "falta de sentido ou propósito econômico nos atos e negócios jurídicos praticados".⁸⁰

Esse tem sido o conceito utilizado preponderantemente pelos tribunais superiores brasileiros quando chamados a se pronunciar sobre o conceito de simulação e, conseqüentemente, acerca dos limites do planejamento tributário. Assim

Enquanto a doutrina tradicional da simulação, com sua visão voluntarista do negócio jurídico, considera que somente são simulados e passíveis de desconsideração pelo fisco os atos e os negócios jurídicos praticados pelas partes com a intenção de enganar, ocultar, iludir, dificultar ou até mesmo tornar impossível a atuação fiscal (...), a postura até aqui preponderante na jurisprudência examina a causa concreta dos negócios (comparando-a com a causa típica ou a finalidade prática para a qual os negócios jurídicos foram engendrados pelo ordenamento jurídico), **avaliando as operações no seu todo com o objetivo de medir quão artificiosos – e faltos de substância jurídica efetiva – podem ter sido os atos e os negócios jurídicos praticados pelas partes.**⁸¹ (grifo nosso)

A partir desta perspectiva, Greco⁸² chega a conclusão de que não se trata de confrontar a vontade real e a vontade aparente, mas a causa real e a causa aparente. Com isso, o negócio será simulado em três casos: se não existir motivo, se o motivo for incompatível com o negócio adotado ou se houver uma discrepância entre o motivo real e o motivo aparente.

2.5. Ilícitos tributários

⁸⁰ GODOY, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. *Planejamento Tributário e Simulação*. Estudo e Análise dos Casos Rextord e Josapar. São Paulo: Revista Direito GV, Jan-Jun 2012, P. 359-380. P. 367.

⁸¹ Ibid. P. 376.

⁸² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. P. 192

Como se verá adiante, somente com a entrada em vigor da Lei 4.729/65, o ordenamento jurídico brasileiro passou a dispor de uma norma penal específica para o enquadramento típico de comportamentos dirigidos à prática de evasão fiscal, definidos como crimes de sonegação fiscal, em sentido amplo. Atualmente, os chamados crimes contra a ordem tributária são tipificados na Lei 8.137/90.

Antes do advento da Lei 4.729/65, a sonegação fiscal e a fraude possuíam apenas natureza jurídica de circunstâncias qualificadoras de multas pecuniárias pelo descumprimento de obrigações tributárias relacionadas ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Os conceitos de sonegação e fraude são assim estabelecidos na Lei 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.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

O artigo 73, do mesmo diploma legal, trata, ainda, do conluio, "o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72", ou seja, a sonegação e a fraude.

Tais conceitos (sonegação, fraude e conluio) são adotados, de forma geral, em toda a legislação tributária, como parâmetros para fixação de penalidades e referidos como hipóteses de evasão fiscal pela doutrina.

A importância do estudo desses conceitos à luz da legislação tributária, antes de se passar à lei penal, reside no fato de que as autoridades administrativas têm adotado, na prática, os parâmetros estabelecidos na legislação fiscal como indicativos da incidência da multa qualificada também como parâmetros para identificar a existência de crime tributário, representando ao Ministério Público para a propositura da ação penal quase que automaticamente, nessas hipóteses.

A multa qualificada está prevista na Lei 9.430/96, que disciplinou as penalidades de multa aplicadas nas hipóteses de descumprimento de obrigações tributárias no âmbito federal, e dispôs, no parágrafo 1o do artigo 44 (com a redação dada pela Lei 11.488/07), que se aplica

a multa qualificada de 150 por cento nas hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, quais sejam, sonegação, fraude e conluio.

Cumprir notar que a redação original do artigo 44 da Lei 9430/96 exigia o “evidente intuito de fraudar”⁸³, o que não consta da redação atual, dada pela Lei 11.488/07. Dessa forma, não há mais margem para esse tipo de avaliação, sendo aplicável a multa qualificada, de forma objetiva, nas hipóteses de sonegação, fraude e conluio.

De qualquer forma, a doutrina continua a entender que, em comum entre as hipóteses em que se aplica essa penalidade grave está o dolo de fraudar. Assim, não é qualquer ilegalidade praticada pelo contribuinte que resultará em multa qualificada, devendo se afastar a caracterização do dolo quando o agente atua sem o artil, sem a vontade de infringir a lei de forma fraudulenta, induzindo o Fisco em erro⁸⁴.

Nesse capítulo, analisaremos, portanto, as figuras jurídicas da sonegação e da fraude, segundo os conceitos contidos na legislação e na doutrina tributária. Mais adiante, nos capítulos dedicados aos crimes tributários, esses conceitos serão revistos à luz da doutrina penal e em confronto com os tipos penais constantes da Lei 8.137/90.

2.5.1. Sonegação

É comum que os crimes contra a ordem tributária sejam genericamente chamados de sonegação fiscal em sentido amplo. Essa denominação abrange todos os crimes que atingem o bem jurídico penal tributário. Em sentido estrito, no entanto, constitui apenas a ocultação de

⁸³ O artigo 44, II, da redação original da Lei 9.430/96, dispunha:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (...)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

⁸⁴ Cumprir notar que, mesmo restando comprovado o intuito de fraudar, os tribunais brasileiros tem reconhecido que multas tão elevadas violam o princípio do não confisco, consagrado na CRFB/88, em seu art. 150, IV, que determina que é “vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] utilizar tributo com efeito de confisco”. Ainda que, numa interpretação literal, essa vedação se aplique somente aos tributos, os tribunais pátrios tem utilizado interpretação extensiva para abranger também as multas tributárias.

informação do Fisco. Dessa forma, seu objeto não é propriamente o tributo, mas o conhecimento dos fatos relevantes para a exigência do tributo pela administração⁸⁵.

Conforme descrito na já mencionada lei tributária (artigo 71, da Lei 4.502/64), "sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (...) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; (...) das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente."

O referido dispositivo legal trata, portanto, de conduta dolosa do contribuinte consistente em causar embaraço à atividade da administração tributária, impedindo ou retardando seu conhecimento acerca da ocorrência do fato gerador em toda sua extensão. Note-se que se trata de fato gerador já ocorrido, mas que o contribuinte pretende esconder da fiscalização a fim de evadir-se do pagamento do tributo. Dessa forma, o autor sonega informação que deveria prestar ao Fisco, o que pode acontecer de várias formas, já que a lei não tratou especificamente dos meios, contanto que sejam aptos a enganar a administração.

Sampaio Dória⁸⁶ elenca alguns fatos objetivos que, segundo ele, seriam reveladores da intenção de sonegar tributo: a) ausência de pagamento de tributo lançado pelo Fisco ou pelo próprio contribuinte e não contestado; b) recusa de pagamento de tributo contestado e já definitivamente julgado como devido, por processo administrativo ou judicial; e c) falta de fornecimento de elementos, dados ou documentos que permitam à administração lançar o tributo.

A Lei 4.729/65, lei penal sobre o tema, editada em seguida à lei tributária, conhecida como Lei de Sonegação Fiscal, dispunha:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

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

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

⁸⁵ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001. P. 81-82.

⁸⁶ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Elisão e Evasão Fiscal. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. P 37.

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

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

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

Como se verá em mais detalhes adiante, a sonegação fiscal foi tipificada como crime sob os mesmos contornos descritos na lei tributária, agora, no entanto, descrevendo os meios para enganar a administração tributária. Assim, em linhas gerais, a lei considerou criminosa a conduta do contribuinte que presta declaração falsa, omite informação, insere elementos inexatos em livros fiscais, altera faturas etc com a intenção de enganar a fiscalização e se eximir do pagamento do tributo.

Embora a Lei 8.137/90 tenha adotado uma diferente abordagem, com foco na conduta material de supressão ou redução do tributo, por meio de ações tendentes a enganar o Fisco (as quais serão analisadas uma a uma, mais adiante), manteve, em seu artigo 2º, I, a previsão do crime formal de "fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo".

Ou seja, pode-se dizer que a sonegação, atualmente, corresponde ao tipo descrito no artigo 2º, I, da Lei 8.137/90.

Por agora, nos basta esta referência que, mais adiante, será útil para compreender como se desenvolveu, historicamente, a legislação penal sobre o tema e os contornos específicos dos tipos de crime fiscal.

2.5.2. Fraude

À luz da Teoria Geral do Direito, a fraude é compreendida, de uma forma geral, como o comportamento vocacionado a lesar terceiro. No âmbito tributário, ganha contornos específicos e representa hipótese de crime contra a ordem tributária. Dessa forma, a fraude contra a lei ou fraude penal, que é forma de evasão e constitui crime, não é sinônimo de fraude à lei (art. 166, VI, do CC), já analisada nesse trabalho.

A fim de conceituar a fraude contra a lei, os doutrinadores limitam-se a transcrever o conceito presente no artigo 72, da Lei 4502/64, segundo o qual "fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador

da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

Assim, com base em uma interpretação literal da lei, poder-se-ia concluir que enquanto na sonegação a ação ou omissão do contribuinte tem como fim impedir ou retardar o conhecimento, pelo Fisco, da ocorrência do fato gerador, na fraude, o contribuinte age com o intuito de impedir ou retardar a própria ocorrência do fato gerador, ou, ainda, com o intuito de alterar suas características, influenciando no imposto devido. Dessa forma, enquanto na sonegação, o fato gerador já teria ocorrido e o contribuinte age para sonegar tal informação ao Fisco, na fraude, ele pretende evitar que o fato gerador seja caracterizado, quer seja evitando que ele, de fato, ocorra, quer seja alterando suas características. Como veremos adiante, em confronto com e a lei penal, essa não parece ser a melhor interpretação.

Embora a doutrina, em geral, entenda que a fraude se caracteriza pelo seu elemento subjetivo, qual seja, o dolo de enganar a Administração tributária e evadir-se do tributo, para Hugo de Brito Machado, "o que caracteriza a fraude é a inverdade quanto ao fato", podendo a fraude fiscal ser definida como "a inverdade ou alteração do fato como elemento do mundo fenomênico com o propósito de eliminar ou reduzir imposto".⁸⁷

Cumprido, no entanto, não confundir a fraude com o erro de direito, ambos ilícitos, embora de natureza diferente. Assim, o erro de direito é hipótese em que o contribuinte desobedece a lei em razão de tê-la interpretado de modo equivocado. No entanto, embora se trate de conduta ilícita, não decorre de um dolo de fraudar e, portanto, não configura crime contra a ordem tributária, como se verá adiante.

3. ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAL

Como visto no primeiro capítulo deste trabalho, o fenômeno tributário é interpretado de forma distinta conforme a concepção de cada autor a respeito dos limites da liberdade do

⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. P. 77-78.

contribuinte de planejar seus negócios, bem como da capacidade do legislador de prever todas as formas de atuação do contribuinte e suas repercussões tributárias.

Em razão disso, observou-se que os autores em geral se dividem entre aqueles ditos formalistas, que concebem os limites ao planejamento tributário estritamente dentro da norma positivada, e os demais, que, sob diferentes argumentos, entendem que há um comportamento que deve ser considerado abusivo. Para esses autores, tal comportamento, mesmo não alcançado pelo rigor da lei, merece ser combatido.

Essas distintas interpretações produziram também entendimentos diversos acerca dos fenômenos envolvidos no planejamento tributário. Assim, conceitos como elisão, evasão etc possuem conotações particulares para cada uma dessas correntes, as quais são apresentadas a seguir.

3.1. Posição formalista ou tradicional

Tradicionalmente, a distinção feita entre elisão e evasão fiscal é aquela proveniente da concepção formalista ou conceitual da interpretação do Direito tributário, a qual, como já visto, tem suas implicações no tema relacionado ao planejamento tributário.

As conclusões do XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário do, realizado pelo CEU-IICS Escola de Direito, em 1989, são representativas do entendimento dessa corrente, francamente majoritária à época:

Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento de tributo, por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador. Evadir é evitar o pagamento do tributo devido, reduzir-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador.

A corrente tradicional ou formalista reconhece apenas a elisão e a evasão fiscal. Isto porque, como visto, para esses autores, tudo o que não é proibido pela lei, em termos de planejamento fiscal (evasão), é permitido (elisão), não havendo uma categoria intermediária, uma zona cinzenta, maculada de uma ilicitude atípica, a qual alguns autores chamariam de elusão.

Assim, tradicionalmente, a distinção entre elisão e evasão fiscal é fundamentada em dois critérios objetivos: o critério cronológico e o critério da (i)licitude dos meios utilizados.

Pelo critério cronológico, a elisão ocorre sempre antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, antes da materialização da hipótese de incidência tributária. A evasão, por outro lado, se dá após ou no mesmo momento da ocorrência do fato gerador.

Tal conclusão é desdobramento da seguinte lógica, descrita por André Mendes Moreira⁸⁸:

Como a obrigação de pagar tributo é *ex lege*, o crédito tributário a favor do Estado surge tão somente com a ocorrência do fato gerador. Desse modo, caso se evite a realização do fato previsto na norma jurídica, não haverá como tributar o contribuinte, pois este não terá praticado o ato que a lei qualifica como gerador do dever de pagar tributo. Daí se dispor que os atos elisivos (lícitos) deverão sempre preceder à ocorrência da hipótese de incidência in concreto.

A ideia por trás desse critério para diferenciação dos institutos da elisão e da evasão foi muito bem descrita pelo autor espanhol Narciso Amoros Rica e repetida por diversos autores brasileiros⁸⁹. Segundo ele, "elisão para nós é não entrar na relação fiscal. A evasão é sair dela. Exige, portanto, estar dentro, haver estado ou podido estar em algum momento."

Além do critério cronológico, a (i)licitude dos meios utilizados é considerada, por essa corrente, determinante da (i)licitude do planejamento adotado pelo contribuinte. Assim, cumpre verificar se os meios utilizados estão de acordo com o ordenamento jurídico. Caso estejam, os autores formalistas consideram que não há que se falar em ilicitude do planejamento, ainda que os fatos tenham ocorrido após a ocorrência do fato gerador. O meios ilícitos a que geralmente essa corrente faz alusão são a fraude, a sonegação e a simulação⁹⁰.

Embora seja comum que os autores formalistas façam referência aos conceitos internacionais de *tax avoidance* e *tax evasion*, associando-os, respectivamente, à elisão e à evasão,

⁸⁸ MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal*. Limites ao Planejamento Tributário. Disponível em <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf>. P. 2.

⁸⁹ Citado por DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. P. 60, MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal*. Limites ao Planejamento Tributário. Disponível em <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf>. P. 3 e COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária*. Planejamento Fiscal- Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998, p. 175.

⁹⁰ Por todos ver COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Fraude à Lei, Abuso do Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário*: Denominações Distintivas para o Instituto da Evasão Fiscal. In YAMASHITA, Douglas. *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007. P. 353.

cumpra mencionar que esses conceitos internacionais baseiam-se estritamente na legitimidade dos meios utilizados para o não pagamento de tributos⁹¹.

Para Sacha Calmon "é clara a associação da *tax evasion* à sonegação (ocultação de renda tributável ou de transações realizadas) e à fraude (redução da quantia devida por meios fraudulentos), enquanto *tax avoidance* refere-se à utilização de meios legítimos — aproveitando-se inclusive de lacunas na lei - para alcance da economia de tributos."⁹²

Passa-se, portanto, a analisar os conceitos de elisão e evasão, sob o ponto de vista da doutrina tradicional.

3.1.1. Elisão

Para os autores formalistas, a elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à ocorrência do fato gerador, com o fim de economizar tributos. Ou seja, é, em geral, o planejamento tributário, propriamente dito. O contribuinte, conhecedor das repercussões tributárias de seus negócios, procura estruturá-los de forma a evitar que ocorra ou reduzir a expressão econômica do fato gerador do tributo.

Nesse sentido, a elisão se enquadraria na categoria jurídica do negócio indireto. Trata-se, portanto, de esquema negocial a que recorrem as partes para atingir fins que não são aqueles próprios do negócio jurídico escolhido.

Para a doutrina formalista, em regra, inexistindo simulação ou fraude, o negócio indireto é juridicamente válido, não sendo relevante perquirir o motivo pelo qual as partes o escolheram para consecução de objetivos que poderiam atingir por outras vias.

⁹¹ Conforme o *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD): "Tax avoidance. This term is used to denote the reduction of tax liability by legal means. It often has pejorative overtones, where for example it is used to describe avoidance achieved by artificial arrangements of personal or business affairs to take advantage of loopholes, anomalies or other deficiencies of tax law. (...). In contrast with avoidance, tax evasion is the reduction of tax by illegal means." "Tax evasion. The term applied to the avoidance of tax by unlawful means, including the omission of taxable income or transactions from tax declarations, or the reduction of the amount properly due by fraudulent misstatement or misrepresentation." IBFD citado por COELHO, Sacha Calmon Navarro. Ibid. P. 352.

⁹² Ibid. P. 352-353.

Sampaio Dória, expoente dessa corrente, chama a elisão ou economia fiscal de evasão lícita, gerando certa confusão terminológica. No entanto, trata-se do mesmo fenômeno, o qual ele descreve como

(...) a conduta individual preventiva tendendo a, por processos sempre lícitos, afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do próprio fato gerador. (...) O agente visa a certo resultado econômico mas, para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente correlata, busca, por instrumentos sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que a lei lhe oferece, prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem.⁹³

Para Sacha Calmon, a elisão fiscal (lícita) é, na verdade, instrumento da maior utilidade, em especial para pessoas jurídicas, podendo assumir a forma não só de elisão por lacuna na lei, como também de elisão induzida pela lei, caso em que a própria lei reduz a tributação das empresas em determinadas hipóteses.⁹⁴

A elisão induzida pela lei resulta de decisão consciente do legislador que, por razões extrafiscais, permite ou, até mesmo, induz à prática de certos negócios aos quais ele concede tratamento fiscal benéfico ou mesmo exclui do círculo de incidência (reduções, isenções, determinadas não-incidências). Esses casos de indução legal são chamados por Sampaio Dória de elisão imprópria, uma vez que os resultados, do ponto de vista fiscal, são atingidos diretamente, isto é, sem alteração de sua estrutura negocial, tendo em vista que a lei os quis beneficiar.⁹⁵

Dessa forma, uma não incidência resultante de lacuna que o legislador inadvertidamente tenha deixado e que o contribuinte utiliza sem alterar a estrutura do negócio não seria efetivamente uma elisão induzida pela lei. Isto porque, além da lacuna, a elisão pressupõe uma moldagem jurídica nova dos fatos.

A verdadeira elisão tributária, portanto, seria a que resulta de lacunas da lei. Nessas hipóteses, o contribuinte simplesmente aproveita os espaços de não tributação deixados pelo

⁹³ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. P. 37-39.

⁹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Fraude à Lei, Abuso do Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário*: Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal. In *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. P. 352-354.

⁹⁵ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Op. cit.* P 49-51.

legislador, e (re)organiza seus negócios, de forma a se colocar fora do âmbito de abrangência da norma, ou buscar espaços onde a tributação é reduzida.

Embora seja comum a referência a "lacunas da lei", não parece ser apropriado usar tal expressão, se se adota uma concepção formalista. Isto porque, como já visto, tal corrente parte do pressuposto de que, simplesmente, não há lacunas a serem preenchidas mediante interpretação extensiva da norma de incidência. Ou seja, se o legislador deixou determinadas condutas fora do âmbito de incidência do tributo, o fez propositalmente, não sendo possível estender a tributação a estas hipóteses.

Dessa forma, se o legislador deixou de tributar determinada situação jurídica ou o fez em razão de interesses extrafiscais, como, por exemplo, motivos de política econômica (elisão induzida pela lei) ou porque, de alguma forma, não vislumbrou razão para considerar que determinado fato econômico merece a tributação (elisão por "lacuna" na lei).

3.1.2. Evasão

Sampaio Dória inaugura sua obra a respeito do tema com um lapidar conceito de evasão, adotado por muitos autores desde então⁹⁶:

Conceitua-se evasão fiscal *lato sensu* toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária. A ação ou omissão dos que estão adstritos à satisfação do dever fiscal resulta, por consequência, na supressão, diminuição ou adiamento de uma entrada financeira a uma pessoa jurídica de direito público (obrigação de pagar) e, excepcionalmente, no inadimplemento de obrigação tributária acessória (de fazer, não fazer ou suportar), que pode permitir ou ocultar a existência de evasão econômica primária. Destarte, direta ou indiretamente, o alvo primacial da evasão é sempre uma receita de natureza tributária.

A palavra evasão é utilizada pelo autor com diferentes conotações, sendo as seguintes as modalidades de evasão fiscal por ele citadas: evasão omissiva imprópria (abstenção de incidência, transferência econômica), evasão omissiva por inação intencional (sonegação, falta ou atraso de recolhimento), evasão omissiva não intencional (ignorância do dever fiscal), eva-

⁹⁶ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. P. 21-22.

são comissiva ilícita (fraude, simulação, conluio) e evasão comissiva lícita ou legítima (elisão ou economia fiscal).⁹⁷

As modalidades de evasão omissiva são geralmente de menor gravidade, exceto a hipótese de sonegação. Em geral, envolvem a abstenção do sujeito de praticar atos ou de se situar numa posição de que decorram obrigações tributárias.

O autor denomina de evasão imprópria aquela em que há, na verdade, uma abstenção de incidência; o contribuinte se exclui conscientemente de uma determinada realidade econômica e, com isso, exclui o próprio pressuposto da tributação (o fato gerador). Nessa categoria, se incluiria, ainda, a hipótese de transferência econômica de ônus fiscal, deslocando-se este do contribuinte de direito para o contribuinte de fato. Trata-se, no entanto, de um problema de justiça fiscal e não evasão, propriamente.⁹⁸

As evasões omissivas resultantes de inação do devedor depois de ocorrido o fato gerador podem ser não intencionais, em virtude de ignorância do contribuinte, ou praticadas de forma consciente e voluntária, a sonegação. As duas hipóteses são danosas ao Estado e se tratam de infração às normas tributárias, com todos os meios de cobrança e penalidades, mais ou menos rigorosos, que lhe são aplicáveis.

Em que pese a relevância de todas essas definições, em geral, no entanto, os autores formalistas consideram que a evasão fiscal propriamente dita constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos para escapar ao pagamento de tributos. Ou seja, durante ou após a exteriorização do resultado econômico, o contribuinte se vale de algum artifício para distorcer a realidade, e age de forma dolosa, a fim de evitar as repercussões tributárias que seu comportamento deveria provocar.

Em geral os autores consideram que tais meios ilícitos seriam a sonegação, a fraude e a simulação.

Como já visto, tais conceitos podem ser resumidamente descritos da seguinte forma: sonegação é a ocultação de rendimentos, que leva ao pagamento de tributo a menor; fraude corresponde a atos tais como adulteração ou falsificação de documentos, através dos quais o contribuinte furta-se ao pagamento de tributo devido por lei; e simulação é conduta em que se

⁹⁷ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. P. 32.

⁹⁸ *Ibid.* P. 34-35.

finge o que não existe (simulação absoluta) ou se esconde, sob o ato ou negócio praticado, outro negócio, que corresponde à real vontade das partes (simulação relativa ou dissimulação).

Como se observa, portanto, embora diferentes, todas essas formas de evasão têm em comum o fato de que a economia tributária se dá por meio do uso de algum tipo de ardil para iludir a administração tributária fazendo com que o tributo - já devido, uma vez que o fato gerador já terá ocorrido - não seja pago ou seja pago a menor.

Ou seja, não se trata da conduta do contribuinte que deixa de pagar um tributo no prazo devido por esquecimento ou que interpreta a lei tributária incorretamente e calcula e recolhe tributo em valor inferior ao efetivamente devido.

Embora tais condutas não sejam lícitas, do ponto de vista tributário, e possam sujeitar o contribuinte ao pagamento do tributo não pago com acréscimos moratórios, não se trata de evasão fiscal propriamente dita.

Como visto, esta conduta corresponde ao que Sampaio Dória chamou de evasão fiscal omissiva por inação não intencional, e, embora o autor a ela se refira com o termo “evasão”, não há repercussão penal, por não conter a fraude exigida para a caracterização do crime.

Essa é também a posição do autor a respeito da sonegação, a que ele chama de evasão omissiva por inação intencional. Nesse caso, embora presente o dolo de se evadir do tributo, ou seja, embora os fins sejam condenáveis, os métodos, senão recomendáveis, carecem de conotação delituosa.

Finalmente, embora a maioria dos autores utilize a palavra “elisão” para indicar o comportamento lícito e a palavra “evasão” para indicar o comportamento ilícito, mesmo dentro da corrente tradicional há uma certa confusão terminológica. Assim, há autores que, embora tenham entendimentos semelhantes acerca dos limites ao planejamento tributário, adotam diferentes termos para conceitos idênticos.

Hugo de Brito Machado, por exemplo, a fim de estabelecer uma diferença entre elisão e evasão, considera preferível contrariar a maioria e utilizar o primeiro termo para a designar a conduta ilícita e o segundo, para a conduta lícita. Isto porque, para o autor, elidir é eliminar, suprimir, e somente se pode suprimir o que já existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo está agindo ilicitamente, escondendo uma relação tributária já instaurada. Por outro

lado, evadir-se é fugir, evitar, o que pode ocorrer antes da relação tributária se aperfeiçoar, tratando-se, nesse caso, de conduta lícita.⁹⁹

3.1.3. Patologias do negócio jurídico

Como visto, em geral, os autores formalistas não admitem a existência de um planejamento tributário abusivo, situado a meio caminho entre a elisão e o crime fiscal, negando que exista um campo de atuação do contribuinte teoricamente contaminado por alguma das já mencionadas patologias do negócio jurídico.

Consideram, assim, que o problema da legitimidade do planejamento tributário deve se resolver por meio dos institutos da fraude e da simulação e não segundo as teorias que informam patologias ligadas aos abusos das categorias formais do direito privado.

Ou seja, como explica Marciano Seabra de Godoy¹⁰⁰

se o contribuinte não pratica simulação (no sentido de uma declaração de vontade total ou parcialmente falsa), falsificação documental ou outras fraudes do gênero (que caracterizam evasão), sua conduta é considerada inatacável, mesmo que o contribuinte tenha adotado formas jurídicas manifestamente artificiosas para atingir resultados práticos completamente distanciados daqueles para os quais as tais formas jurídicas foram criadas pelo direito positivo.

Na realidade, para esses autores, o que a teoria do abuso das formas propõe é "uma falsa opção entre forma jurídica e substância econômica, quando se trata de uma alternativa autêntica entre forma jurídica aparente (ou simulada) e forma jurídica (real)." Isto porque uma anomalia, um "quê de insólito, uma aparência desusada dos meios" são elementos naturais à elisão que resulta da "manipulação inteligente e lícita de um elenco de opções e alternativas (...) para revestir, da forma mais conveniente do prisma fiscal, a realização de determinados negócios."¹⁰¹

⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. P. 67-68.

¹⁰⁰ GODOY, Marciano Seabra de. *Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro*. Estudo de Casos. In YAMASHITA, Douglas. *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007. P. 243.

¹⁰¹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. P 113-117.

Ou seja, exceto pela conduta do contribuinte que, deliberadamente, age dolosamente a fim de simular a ocorrência de determinado fato, muitas vezes para esconder um outro com repercussão tributária que lhe desfavorece, qualquer tipo de engenhosidade no trato das formas jurídicas ou na estruturação do negócio utilizada com o fim de economizar tributos será legítima.

Para Ives Gandra, utilizar a teoria do abuso de forma para desconsiderar planejamentos tributários representaria a adoção de analogia como forma de impor tributo, o que afronta o art. 108, §1o, do CTN, bem como o artigo 116, caput, do CTN. O princípio da legalidade seria afrontado pela norma antielisiva “ao veicular analogia ou obrigar finalmente o contribuinte a incorrer em fatos geradores que ele discricionariamente tenha optado evitar, mesmo que o motivo único dessa conduta seja uma desoneração tributária.” Portanto, seria inconstitucional a adoção, no Brasil, de uma norma antielisiva, “conferindo flexibilidade à ação fiscal para que ignore comandos legais, impugnando condutas de planejamento legal tributário do contribuinte.”¹⁰²

Na realidade, diferentemente dos autores considerados não formalistas que, como se verá, em geral, sustentam a legitimidade das cláusulas antielisivas com fundamento nas figuras dos ilícitos atípicos, os autores tradicionais sequer acreditam que o abuso de direito, bem como a fraude à lei, sejam figuras de Direito Privado passíveis de aplicação em Direito Público, em especial em Direito tributário¹⁰³. Para eles, os motivos ou fins dos atos praticados pelos particulares são absolutamente irrelevantes, salvo se expressamente definidos na Constituição Federal como elementos de garantias e direitos individuais¹⁰⁴.

Para Sacha Calmon, por exemplo, a referência à fraude à lei em tema de planejamento tributário é equivocada. Isto porque ou a conduta é lícita (elisão), ou é ilícita (evasão). O instituto da fraude à lei teria sido copiado do direito estrangeiro e se trataria da adoção do já men-

¹⁰² MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Rubens. *Elisão e Evasão de Tributos: Estudo de Casos*. In *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. P. 142-144.

¹⁰³ Por todos ver MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Rubens. *Ibid.* P. 151.

¹⁰⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. P. 108.

cionado teste da finalidade negocial, justificando a desconsideração de atos jurídicos lícitos em razão de terem por objetivo tão somente redução de carga tributária¹⁰⁵.

Entretanto, nosso sistema jurídico não permitiria a tributação de situações com base na intenção do contribuinte em vez de nos atos efetivamente praticados por ele. O autor, portanto, afasta qualquer possibilidade de aplicação do *business purpose test* e da interpretação econômica do Direito tributário e chega a dizer que

Importar-se teorias européias apenas na parte em que prejudicam o cidadão, para aplicação em um ordenamento tributário onde impera a insegurança jurídica e o desrespeito ao contribuinte - o que significa maior risco-país e menor crescimento do PIB - é não somente antijurídico, como também peculiarmente perverso.¹⁰⁶

Cumprе ressaltar, todavia, que é possível observar referências nas obras de alguns autores formalistas a categorias que devem ser, no mínimo evitadas pelo contribuinte, a fim de que seu planejamento tributário não seja considerado ilícito.

Hugo de Brito, por exemplo, defende que o planejamento tributário deve evitar o abuso das formas jurídicas, sob pena de resvalar na ilicitude. Ao mesmo tempo, reconhece a importância da noção de abuso de direito para o planejamento tributário e considera que, já que se trata de um ilícito civil (art. 187, CC/02), cumpre estabelecer qual é a fronteira entre o uso e o abuso, a fim de evitar conflitos entre o Fisco e os contribuintes¹⁰⁷.

Como se observa, portanto, mesmo entre os autores de uma mesma corrente, o tema não é pacífico.

3.1.4. Norma antielisiva

¹⁰⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Fraude à Lei, Abuso do Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário*: Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal. In *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. P. 356.

¹⁰⁶ *Ibid.* P. 378.

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. P. 79 e 125-126.

Conforme já mencionado, a LC 104/01 introduziu no artigo 116, do CTN, um parágrafo único contendo o que se costuma chamar de uma norma geral antielisiva, segundo a qual "a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (...)".

Em razão do ineditismo de uma norma geral antielisiva no Direito pátrio, a doutrina passou a discutir qual seria a extensão de uma tal prerrogativa concedida à autoridade administrativa pela referida norma.

Por meio de uma interpretação literal de seu texto, os autores de índole formalista passaram a entender que a desconsideração de um determinado negócio jurídico, com base no parágrafo único do artigo 116, do CTN, somente se justificaria na hipótese em que tenha havido dissimulação ("...finalidade de dissimular a ocorrência..."). Um outro entendimento tornaria a norma inconstitucional. Isso porque, em geral, não reconhecem a necessidade de se limitar a atividade elisiva do contribuinte, por eles considerada equivalente ao planejamento tributário legítimo. Ademais, tratar-se-ia de tentativa de "tributação analógica de fatos extratípicos"¹⁰⁸.

Para Alberto Xavier, o parágrafo único do art 116, do CTN adotou solução que já era, mesmo no silêncio da lei, acolhida pela maioria da doutrina e da jurisprudência, tratando-se, na verdade, de cláusula antissimulação e não de cláusula antielisiva.

Isto porque, como já mencionado, a elisão se enquadraria na categoria jurídica do negócio indireto, isto é, esquema negocial a que recorrem as partes para atingir fins que não são aqueles próprios do negócio jurídico escolhido. No entanto, o negócio indireto é um negócio verdadeiro, diferentemente do negócio simulado, que é falso. Sendo assim, o negócio indireto não poderia recair no âmbito de aplicação da referida cláusula, que apenas abrange atos ou negócios simulados.

A realidade é que a própria elaboração do projeto de Lei Complementar n° 77/1999, que deu origem à Lei Complementar n° 104/2001, deixou espaço para controvérsia acerca da função do novo dispositivo legal.

¹⁰⁸ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001. P. 45.

A justificativa da necessidade de inclusão do parágrafo único ao artigo 116, do CTN foi assim descrita no projeto de lei:

A inclusão do parágrafo único do artigo 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Por outro lado, já no Senado, a Comissão de Assuntos Econômicos emitiu parecer no sentido que a inovação legislativa permitiria "à autoridade fiscal trazer para as malhas da tributação as operações efetuadas com vício de simulação. Trata-se, no caso, de coibir o que em direito se denomina de abuso de forma jurídica (...)"¹⁰⁹.

Tendo em conta a referida controvérsia, os autores formalistas adotaram a posição muito bem defendida por Alberto Xavier, segundo a qual o parágrafo único do artigo 116, do CTN cuida de hipótese de simulação, não se tratando de uma cláusula geral antielisiva, pois esta atuaria "não no domínio dos atos simulados ou dissimulados (...), mas no dos atos verdadeiros não previstos na norma tributária, mas produtores de efeitos econômicos equivalentes (...), preconizando a tributação de tais atos verdadeiros por analogia."¹¹⁰

Para esse autor, as cláusulas antielisivas acabam se tornando instrumentos de tributação sancionatória de atos hipotéticos e, em lugar de buscar um tratamento igualitário e objetivo de atos com resultado econômico equivalente, acabam conduzindo à discriminação de certos comportamento subjetivos, em função dos métodos, motivos ou estado de espírito do contribuinte.

Para essa corrente, seria, portanto, uma grave agressão ao princípio da legalidade considerar que um fato jurídico extratípico, isto é, não subsumível a tipo legal tributário mas que produza efeitos econômicos equivalentes aos do fato típico, pudesse ser considerado uma lacuna da lei fiscal, merecedora de integração pela via analógica, de modo a obter-se a sua tributação.

¹⁰⁹ Citado por XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. P. 15.

¹¹⁰ *Ibid.* P. 52.

Cumpra, finalmente, informar sobre a opinião particular de Ives Gandra que, com respeito à norma do parágrafo único do artigo 116, do CTN, entende que, do significado da palavra “dissimular” decorre a presença do fato gerador que se tenta esconder, motivo pelo qual não se poderia falar em norma antielisiva, mas sim, em norma antievasiva. Com isso, para o autor, a referida norma é redundante, uma vez que o artigo 149, do CTN já trata das hipóteses em que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa como, por exemplo, quando o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.¹¹¹

Nesse mesmo sentido, foi a manifestação da Procuradoria Geral da República (PGR) no Parecer nº 2737/CRFB/88, proferido nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446-9/600 - DF, proposta em face do art. 1º da Lei Complementar nº 104/01, na parte que acrescenta parágrafo único ao artigo 116 do CTN:

Verifica-se, inicialmente, que a norma ora impugnada, introduzida no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001, cria a possibilidade de atos ou negócios jurídicos serem desconsiderados por autoridade administrativa, desde que possam ser identificados os seguintes pré-requisitos: i) **que haja ocorrido fato gerador de tributo ou que estejam presentes os elementos constitutivos de obrigação tributária**; e, ii) que atos ou negócios jurídicos tenham sido praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência desse fato gerador ou dissimular a natureza dos elementos constitutivos dessa obrigação tributária. (...) Analisando os mencionados pré-requisitos, vê-se, quanto ao fato gerador, que a norma impugnada fala em hipótese de dissimulação da ocorrência do fato gerador; o que conduz ao entendimento de que, por certo, o dispositivo legal em questão está se referindo a fato gerador cuja definição legal já existe; caso contrário, obviamente, não poderia ter sua ocorrência verificada. O mesmo se passa quanto à dissimulação da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, pois refere-se a elementos já previstos na legislação tributária. Com efeito, devem ser afastadas as alegações de ofensa ao princípio da legalidade (art.5º, II e 37) e ao princípio da tipicidade fechada – corolário da legalidade estrita –, porquanto não se pretende a tributação sem a ocorrência do fato gerador previsto em lei. Ao contrário, o dispositivo impugnado deixa claro que o exercício da competência nele prevista pressupõe a ocorrência de fato gerador legalmente definido e faticamente verificável. (...) É certo que o dispositivo legal em questão não pretende autorizar o uso da analogia para a identificação do fato gerador, assim como não visa à exigência de tributo a partir de fato gerador não previsto em lei. Como já mencionado anteriormente, o propósito da norma ora hostilizada é de impedir a evasão fiscal, razão pela qual permite a desconsideração de ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de mascarar a efetiva ocorrência de fato gerador ou a natureza de elemento constitutivo da obrigação tributária. Cumpra ainda esclarecer que **o planejamento tributário** – processo de escolha de ação ou omissão que visa à economia de tributos – e à prática da elisão fiscal – conduta lícita que impede o surgimento da obrigação tributária – **não estão ameaçados pela**

¹¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Rubens. *Elisão e Evasão de Tributos*. Estudo de Casos. In Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência. P. 129-166. P. 157.

norma do parágrafo único do art. 116, do CTN; pois tanto um quanto o outro ocorrem em momento anterior à ocorrência do fato gerador; e a norma em questão trata da possibilidade de desconsideração de ato ou negócio jurídico praticado posteriormente ao fato gerador, com o propósito de dissimular sua ocorrência. Assim, entende-se que **o parágrafo único do art. 116, do CTN**, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001 **constitui norma antievasiva**, que pretende coibir a evasão fiscal nas suas mais variadas formas. (**grifos nossos**)

3.1.5. Crime fiscal

O crime fiscal ou, mais precisamente, o crime contra a ordem tributária não fica configurado simplesmente em razão da ilicitude de um determinado planejamento fiscal uma vez que ainda que a ilicitude no âmbito tributário seja pré-requisito para a ilicitude penal, nem todo ilícito tributário será um ilícito penal.

Mais adiante serão abordadas as especificidades dos tipos penais considerados crimes contra a ordem tributária. Por agora, no entanto, cumpre identificar os limites traçados pelos autores para separar o crime fiscal, de forma geral, dos meros ilícitos tributários.

Embora seja comum que os conceitos de evasão, fraude e crime fiscal sejam tidos como sinônimos, a depender da terminologia adotada por cada autor, isso não será sempre verdade.

Para os autores de índole formalista, embora, como já visto, sejam várias as formas que o contribuinte possa utilizar para se evadir ao pagamento do tributo, a evasão propriamente dita (crime fiscal) se limitaria às hipóteses de fraude (consistente na evasão, por meios ilícitos, do tributo devido) e simulação ilícita (consistente na evasão, por processos aparentemente lícitos, de tributo efetivamente devido).

Embora pareça se tratar de institutos semelhantes, os autores costumam apontar a fraude como evidentemente ilícita por natureza, enquanto a simulação só será representativa de crime fiscal, se se revestir de ilicitude.

Na realidade, tanto na fraude como na simulação, os meios são sempre ilícitos. No entanto, enquanto na fraude, sua ilicitude é evidente, na simulação, os meios são, aparente-

mente, lícitos, em razão dos artifícios dolosos utilizados para ocultar ou deformar o efeito real sob o resultado ostensivamente produzido.¹¹²

A fraude é, portanto, o ilícito tributário e penal mais evidente. Isto porque viola diretamente a eficácia da lei tributária. Já a simulação viola a lei tributária indiretamente, por meio da violação direta da eficácia da lei civil.

Como se verá em mais detalhes adiante, tal distinção parece não fazer sentido, sendo mais apropriado falar em simulação como uma forma de praticar fraude.

Cumpra lembrar que tanto a fraude, em geral, como a simulação, em particular, podem se dar em conluio, consistente no ajuste doloso de duas ou mais pessoas, hipótese em que também se estará diante de crime fiscal, se presentes os elementos descritivos de um tipo penal específico.

Vejamos, portanto, a posição dos autores formalistas acerca da fraude e da simulação.

Conforme o conceito presente no artigo 72, da Lei 4.502/64, fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Como se observa da leitura do dispositivo legal, a fraude exige dois requisitos: um requisito objetivo, consistente nos meios de realização da conduta, e um requisito de cunho subjetivo, consistente no objetivo de reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Quanto ao requisito objetivo, para Alberto Xavier, os meios de realização do prejuízo ao Fisco descrevem, na verdade, hipóteses de simulação fraudulenta, uma vez que não se trata, propriamente, de “impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador”, que, nada tem de ilícito, mas de ocultar a ocorrência ou o momento da ocorrência do fato gerador, mediante ato enganoso.

Esta ideia, que se mostra bastante coerente, se harmoniza com a hipótese primeira de todo a teoria formalista, de que a distinção entre a conduta lícita (elisão) e a conduta ilícita (evasão) deve se dar com base no critério cronológico e da licitude dos meios utilizados.

¹¹² DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. P 40.

Pois bem, se é esse o caso, como defende Sampaio Dória, na fraude, a distorção deve ocorrer concomitantemente ou após a realidade econômica ter se manifestado sob a forma descrita na lei como pressuposto de incidência. Portanto, não faria sentido falar em ilicitude na conduta do contribuinte que age previamente ao fato gerador, literalmente impedindo ou retardando a ocorrência do fato econômico.

Quanto ao requisito subjetivo, como o próprio dispositivo prevê, o contribuinte deve ter como objetivo reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento. Ou seja, o uso dos meios fraudulentos deve ter a finalidade de redução da carga tributária e não qualquer outro objetivo que, para ser atingido, exija a distorção da realidade econômica.

Dessa forma, pela literalidade da lei, o contribuinte que adota determinada estrutura para suas operações com o fim, por exemplo, de prejudicar algum acionista na distribuição de dividendos ou proteger seu patrimônio na hipótese de falência, ainda que possa incorrer em um ilícito ao distorcer a realidade econômica, não estará praticando fraude fiscal, em razão de não fazê-lo com o objetivo de obter redução de carga tributária.

A maioria dos autores destaca, ainda, a necessidade da presença de um outro requisito subjetivo, a intencionalidade fraudulenta, o dolo de fraudar, isto é, a conduta do agente deve conter a previsão e a vontade do resultado contrário ao Direito, o que diferencia o crime fiscal do simples erro material na interpretação ou cálculo da obrigação tributária.

Como se verá mais adiante, essa exigência trará repercussões importantes para a tipificação dos crimes fiscais, conforme a lei penal.

Ademais, o próprio Sampaio Dória, expoente dessa corrente, já ensinava que “sendo a intenção de subtrair-se ao dever fiscal elemento comum àquelas figuras (elisão, fraude e simulação tributária), realmente nenhum critério diferenciador dele pode logicamente depender”. Assim, a motivação subjetiva que levou o contribuinte a buscar a redução de seus custos tributários é indiferente ao Direito, importando objetivamente somente se os meios utilizados de fato levaram a tal consequência vantajosa para o contribuinte.¹¹³

Voltando ao fenômeno da simulação, como já visto, trata-se da conduta daqueles que celebram um ato, que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir, uma vez que a declaração de vontade das partes é falsa. Ou seja,

¹¹³ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. P 72-73.

as partes envolvidas em um negócio jurídico, de comum acordo, emitem declaração que diverge de sua vontade, ou seja, declaram algo que não querem, a fim de enganar terceiros.

No âmbito tributário, alguns critérios podem ser usados para diferenciar a conduta lícita (elisão) da simulação, os quais se relacionam à natureza e eficácia dos meios, à ocorrência do fato gerador e aos resultados.

Em primeiro lugar, enquanto na elisão os meios são sempre lícitos, na simulação, eles são apenas aparentemente lícitos, pois o agente esconde sua ilicitude. Ademais, na elisão, a forma jurídica, embora alternativa, é real e há compatibilidade entre forma e conteúdo; já na simulação, a forma jurídica é mero pretexto, se adaptando a fatos cujas características não são as próprias da categoria utilizada.

Quanto à ocorrência do fato gerador, na elisão, conforme já visto, adota-se forma alternativa a fim de evitar a própria verificação do pressuposto de incidência. Na simulação, o fato gerador ocorre efetivamente, mas é desnaturado, em sua exteriorização formal, em razão da utilização de algum artifício.

Finalmente, na elisão produzem-se os resultados próprios do negócio jurídico utilizado, enquanto na simulação os efeitos reais são diversos daqueles declarados.

Para Sampaio Dória, que escreveu sua teoria anteriormente à inclusão do parágrafo único no artigo 116, do CTN, somente através de sentença judicial poderiam ser invalidados os atos simulados e exigido o tributo que seria devido em face do fato econômico efetivamente ocorrido¹¹⁴.

A entrada em vigor do referido dispositivo, levou apenas à constatação, pelos autores formalistas, de que a autoridade administrativa passou, na melhor das hipóteses, a dispor de mecanismo para evitar a evasão fiscal, que ocorre através da simulação ou dissimulação.

Em síntese, na visão formalista ou tradicional, o crime fiscal por excelência se revela no uso da falsidade material ou ideológica que tenha como resultado um prejuízo para o Fisco pela supressão ou redução do tributo devido, o que, como se verá, corresponde a maior parte dos tipos penais descritos na Lei 8.137/90, a atual lei dos crimes contra a ordem tributária.

Quanto à simulação, embora seja comum que estes autores a admitam como hipótese de evasão fiscal e, portanto, ilícito tributário, o que se observa na doutrina de cada um é que,

¹¹⁴ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. P 70.

invariavelmente, chegam à conclusão de que a simulação não se trata de crime contra a ordem tributária.

Isto porque o simulador tem interesse na declaração do ato aparente, havendo engano no conteúdo do ato declarado mas não na própria declaração prestada, o que, para esses autores, seria a nota característica do crime fiscal.¹¹⁵

Assim, consideram que a lei penal a respeito do tema se limita a criminalizar as hipóteses de falsidade, como já mencionado, bem como as hipóteses de sonegação fiscal em sentido estrito, consistente na omissão de informações e na prestação de declarações falsas às autoridades.

3.1.6. Motivação econômica do planejamento tributário e reflexos sobre sua legitimidade

Cada vez mais, as autoridades administrativas têm adotado a posição de que um planejamento tributário não deve ser considerado válido quando a motivação para a estrutura montada é unicamente a economia de tributos, hipótese em que se configuraria abuso de direito. Nesse caso, poderia o intérprete considerar a finalidade, o significado econômico e as circunstâncias do negócio no caso concreto.

Como visto, a interpretação econômica dos fatos, para fins tributários, teve origem na doutrina alemã do início do século XX, afastando-se do positivismo jurídico que predominou no século anterior e assegurando a autonomia do Direito Tributário frente ao Direito Privado. No Brasil, seu principal defensor foi Amílcar de Araújo Falcão.

Embora essa teoria tenha sofrido severas críticas em razão da insegurança jurídica proporcionada e da impossibilidade de tributação por analogia, recentemente tem se voltado a admitir sua utilização, com base agora nos princípios da capacidade contributiva e solidariedade social, como se viu pela já mencionada doutrina de Marco Aurélio Greco. Dessa forma, a validade do planejamento tributário seria analisada frente à causa ou motivo do negócio jurídico.

¹¹⁵ Por todos ver XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001. P. 82-83.

A propósito da motivação do negócio jurídico, Hugo de Brito distingue propósito negocial, propósito exclusivamente tributário e propósito extratributário: o primeiro seria o “*business purpose*” americano, a motivação que ordinariamente está presente na atividade empresarial; o segundo, o objetivo de toda empresa de obter lucro, evitando, reduzindo ou postergando um tributo; e, o último, um propósito qualquer, alheio à atividade empresarial e diverso do propósito de eliminar ou reduzir tributo. Em linha com o pensamento formalista, o autor considera descabida a exigência de que as empresas desenvolvam suas atividades sem qualquer influência dos tributos sobre suas decisões e defende que, ainda que tenham propósitos exclusivamente tributários, os atos praticados serão ilícitos, uma vez que o objetivo de praticar uma atividade econômica com o menor custo possível não é ilícito nem imoral.¹¹⁶

Nesse sentido, o motivo tributário, por si só, não poderia ser considerado abuso de direito. Para esses autores, a escolha de um negócio jurídico em vez de outro semelhante, e que produza o mesmo efeito econômico, apenas com o objetivo de reduzir o ônus tributário é conduta legítima do contribuinte. Dessa forma, a autoridade administrativa não pode desconsiderar o ato ou negócio efetivamente praticado, para exigir o tributo que seria devido se tivesse sido adotado o negócio jurídico mais oneroso do ponto de vista tributário.¹¹⁷

Nesse mesmo sentido é o entendimento de Ives Gandra que considera que, como a teoria do abuso de forma, a teoria da interpretação econômica também não está amparada pelo sistema constitucional brasileiro.¹¹⁸

Na realidade, para esse autores, a interpretação econômica não encontra sequer amparo no Direito Tributário brasileiro. Isso porque, em razão do princípio da legalidade (previsto de forma genérica no artigo 5º, II, da CRFB e, de forma específica para matéria tributária, no artigo 150, I, do mesmo diploma), somente lei em sentido formal e material pode instituir ou majorar tributos. Ademais, o princípio da legalidade se desdobra em três outros princípios: o da reserva absoluta de lei formal; o da estrita legalidade; e o da especificidade conceitual fechada. Este último, implica na inexistência de lacunas no Direito tributário. Ou seja, o fato gerador da obrigação tributária seria previsto da mesma forma como ocorre com os tipos pe-

¹¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. P. 116-118.

¹¹⁷ Ibid. P. 118.

¹¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Rubens. Elisão e Evasão de Tributos - Estudo de Casos. In Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência. P. 129-166. P. 144.

nais. Ademais, o artigo 108, §1o, do CTN veda a aplicação da analogia para cobrança de tributos. Assim, se não há lei prevendo a incidência do tributo sobre determinado fato, não se pode em nenhuma hipótese tributá-lo.¹¹⁹

Para Alberto Xavier, a doutrina da interpretação econômica não passaria de "um artifício para, de modo oblíquo, trazer o raciocínio analógico para dentro das fronteiras do tipo legal tributário e, assim, para o domínio da interpretação."¹²⁰

3.2. Posição não formalista ou substantivista

Como visto, em oposição à interpretação de índole formalista ou conceitual do planejamento tributário, inspirados em concepções econômicas e/ou valorativas, muitos autores passaram a considerar que a legitimidade do planejamento tributário não poderia ser determinada tão somente pelo atendimento à legalidade.

Nesse sentido, vem sendo considerada ultrapassada a concepção de que se o contribuinte parte de instrumentos jurídicos válidos, suas possibilidades de planejamento tributário seriam ilimitadas. Isto porque as cada dia mais complicadas estruturas de negócio adotadas pelos contribuintes a fim de reduzir sua carga fiscal tornam quase impossível que o legislador possa se antecipar e de antemão prever suas repercussões tributárias e, eventualmente, penais. Nesse contexto, a segurança jurídica absoluta, pregada pelos adeptos do formalismo, seria utópica.

Dessa forma, tanto autores que, de alguma forma, se inspiraram na consideração econômica das leis tributárias (como Amílcar de Araújo Falcão e, com suas peculiaridades, Marco Aurélio Greco), como autores que adotaram a concepção valorativa (como Ricardo Lobo Torres, Ricardo Lodi e Marciano Seabra de Godoy) passaram a admitir a existência de uma

¹¹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Fraude à Lei, Abuso do Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário*: Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal. In *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. P. 359-360.

¹²⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. P. 43.

zona situada entre o planejamento tributário evidentemente legítimo e o crime fiscal, algo que se poderia chamar de um planejamento abusivo.

Em razão dessa concepção comum, nesse trabalho, optou-se por reunir esses dois grupos de autores em um único grupo, a que se chamará de não formalista ou substantivista, cujas posições são apresentadas a seguir.

3.2.1. Elisão e evasão

A concepção de Ricardo Lobo Torres¹²¹ acerca dos limites do planejamento fiscal é representativa da posição da maior parte dos autores ditos substantivistas, adeptos da já citada corrente que adota a interpretação valorativa do fato gerador tributário.

De uma forma geral, não há grande diferença para os critérios adotados pelos autores formalistas. Assim, o autor distingue a evasão lícita e a elisão, da sonegação e da fraude (ambas formas de evasão ilícita). Segundo ele, as duas primeiras precedem a ocorrência do fato gerador, enquanto as duas últimas ocorrem posteriormente.

A evasão (*tax saving* em inglês) seria a economia do imposto obtida ao se evitar a prática do ato ou o surgimento do fato jurídico ou da situação de direito suficientes à ocorrência do fato gerador tributário. Como o contribuinte atua numa área não sujeita à incidência da norma impositiva, se trata de conduta lícita.

Já a elisão (*tax avoidance* em inglês) - diferentemente dos autores formalistas, que consideram sempre hipótese de planejamento legítimo - se distinguiria entre elisão lícita (planejamento fiscal consistente) e elisão ilícita (planejamento fiscal abusivo ou *abusive tax avoidance*). A primeira se trata tão somente da economia de imposto alcançada por "interpretação razoável da lei tributária"; a segunda é a economia do imposto obtida "pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito".

¹²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. P. 8.

Por outro lado, a evasão, no sentido de *tax evasion*, é um ilícito tributário e é também crime. A evasão ilícita "dá-se após a ocorrência do fato gerador e consiste na sua ocultação com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem que haja qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte". Para o autor, compreende as hipóteses em que o indivíduo faz uso da falsificação de documentos fiscais, da prestação de informações falsas ou da inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida. A evasão ilícita, portanto, pode ser praticada mediante sonegação, simulação, conluio e fraude contra a lei.¹²²

Da mesma forma, para Godoy¹²³, estão no terreno da elisão tributária “as condutas dos contribuintes que logram evitar a incidência da norma tributária e, portanto, se colocam licitamente fora do alcance da obrigação tributária.” Por outro lado, “o contribuinte que pratica o fato gerador de um tributo e se furta ao seu pagamento comete um ato de evasão tributária” que, “quando acompanhada de simulação, ocultações, falsificações e outras figuras dolosas, configura sonegação e por isso é castigada pelo direito penal”.

Como se observa, o problema é colocado de forma muito semelhante à forma como é analisado pelos autores tradicionais ou formalistas, isto é, segundo critérios cronológicos e da licitude dos meios utilizados.

A divergência substancial entre os autores se dá na conduta em que o contribuinte distorce artificialmente as formas jurídicas de direito privado, a fim de se colocar em situação em que a sua carga fiscal é menos onerosa. A essa forma de elisão artificial, muitos autores preferem chamar de elusão.

3.2.2. Elusão

¹²² TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. P. 9-10.

¹²³ GODOY, Marciano Seabra de. *Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro: Estudo de Casos*. In YAMASHITA, Douglas. *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. P. 237-288. São Paulo: Lex Editora, 2007. P. 238-239.

Como vimos, a maioria dos autores brasileiros só reconhece duas formas de atuação do contribuinte: a elisão e a evasão. Assim, consideram que, se o contribuinte não pratica simulação, falsifica documentos ou pratica outras fraudes semelhantes, não ficando, portanto, caracterizada a evasão, sua conduta será lícita, independentemente da forma jurídica adotada nos seus negócios.

Todavia, em razão das concepções adotadas pelas correntes substantivistas acerca dos limites ao planejamento tributário legítimo, muitos autores passaram a considerar necessária a identificação de uma terceira categoria para descrever o comportamento dos contribuintes que resistem ao tributos, a elusão.

O verbo eludir parece adequado para definir um tipo de planejamento que não é nem propriamente simulado nem propriamente elisivo, enfim, algo que tem por objetivo “evitar algo de modo astucioso, com destreza ou com artifício.”¹²⁴

A importância e, ao mesmo tempo, a dificuldade de identificação dessa terceira categoria se deve ao fato de que na elusão colidem frontalmente dois importantes princípios jurídicos que indicam soluções opostas: a liberdade dos agentes econômicos de planejarem seus negócios a fim de incorrer no menor ônus tributário e o princípio da igualdade entre os contribuintes que possuem a mesma capacidade contributiva. Assim, se não se impõem limites ao primeiro, a consequência é a completa frustração do segundo, de forma que, a partir de um certo ponto, a elisão fiscal, ainda que não configure evasão, deixa de se mostrar capaz de atingir seus objetivos.¹²⁵

Conforme ensina Torres, no direito comparado são dois os testes principais para detectar a elisão abusiva ou elusão: o teste do propósito negocial (*business purpose test*) e o teste da proporcionalidade. Como já mencionado, a ideia de *business purpose* foi desenvolvida nos Estados Unidos e tem como consequência que negócios jurídicos que tenham como única finalidade a economia tributária não devem produzir efeitos contra o Fisco; já pelo teste da proporcionalidade, adotado pelo Código tributário alemão, na reforma de 2008, a escolha de uma forma jurídica inadequada ao negócio pretendido, que resulte em vantagem não prevista

¹²⁴ HOUAISS citado por GODOY, Marciano Seabra de. *Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro: Estudo de Casos*. In YAMASHITA, Douglas. Planejamento tributário à luz da jurisprudência. P. 237-288. São Paulo: Lex Editora, 2007. P. 242.

¹²⁵ Ibid. P. 240-241.

em lei, deve ser considerada abuso de forma, caso o contribuinte não comprove o fundamento não tributário de sua escolha.¹²⁶

Na realidade, nos países da família romano-germânica em geral, o legislador comumente faz uso dos institutos que caracterizam a ilicitude atípica (fraude à lei e abuso de forma), enquanto nos países anglo-saxões, a avaliação é deixada a cargo do intérprete no caso concreto, ou seja, se desenvolve na jurisprudência.

Em geral, além da inexistência de um motivo não tributário, são adotados nos ordenamentos jurídicos como critérios para diferenciar elisão de elusão fiscal o manifesto artificialismo da forma jurídica adotada e o risco de vulnerar os propósitos da lei.¹²⁷

A discussão a respeito do fenômeno elusivo é, em última análise, o debate acerca da eficácia das operações realizadas pelo contribuinte, sob o ponto de vista fiscal, e sua oponibilidade ao Fisco. Como se verá adiante, estas mesmas considerações serão relevantes na análise das repercussões penais de uma determinada conduta do contribuinte.

Com o objetivo de sistematizar os critérios de análise de planejamentos fiscais que devem ser adotados pelo intérprete, Greco¹²⁸ estabeleceu crivos negativos e positivos aos quais devem ser submetidas as operações a fim de determinar sua legitimidade e repercussões.

Assim, os negócios efetuados em sede de planejamento tributário devem atender aos seguintes critérios, de forma sucessiva e cumulativa. Em primeiro lugar, deve-se examiná-los sob uma perspectiva negativa, isto é, se, na sua estruturação, violaram alguma norma ou preceito do ordenamento, ainda que indiretamente. Assim, cumpre avaliar tais negócios sob os crivos da legalidade e da licitude, bem como das patologias dos negócios jurídicos, a fim de verificar se alguma norma jurídica foi ferida e se ocorreu simulação, abuso de direito, abuso de forma ou fraude à lei.

Em segundo lugar, deve-se examinar os negócios praticados pelo contribuinte segundo uma perspectiva positiva, isto é, quanto à sua justificação. Nesse sentido, cumpre verificar se estes têm motivos e finalidades predominantemente de outra natureza que não a tributária e se

¹²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. P. 9.

¹²⁷ GODOY, Marciano Seabra de. *Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro: Estudo de Casos*. In YAMASHITA, Douglas. *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. P. 237-288. São Paulo: Lex Editora, 2007. P. 247.

¹²⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. São Paulo: Ed. Dialética, 2011. P. 375-376.

são compatíveis com tais motivos e finalidades. Ademais, as operações devem se inserir no âmbito das atividades econômicas da empresa, isto é, devem estar em sintonia com seu planejamento estratégico.

Ou seja, não basta que não haja ilegalidade ou ilicitude na conduta do contribuinte, para que o planejamento fiscal da empresa seja considerado legítimo, como defendem os formalistas. Para esses autores, outros três requisitos são igualmente de aferição indispensável: que o negócio jurídico não esteja “contaminado” por patologias, que tenha motivo e finalidade compatíveis e que se insira nas atividades econômicas próprias do empreendimento.

Como se observa, portanto, as patologias do negócio jurídico e a justificação econômica da estrutura montada pelo contribuinte possuem importância destacada na concepção substantivista, em franca oposição à teoria formalista. Esses dois aspectos serão analisados seguir.

3.2.3. Patologias do negócio jurídico

Como já mencionado, para os autores formalistas, as patologias do negócio jurídico, em especial os institutos do abuso de direito e da fraude à lei, não podem ser aplicados para avaliação de planejamentos tributário em razão dos princípios da reserva absoluta de lei formal, da tipicidade fechada e da proibição de tributação por meio de analogia.

Ademais, estes autores consideram impossível a transposição de institutos da doutrina civilista para o Direito Tributário, ramo em que estas figuras não encontram previsão expressa.¹²⁹

Para os autores substantivistas, no entanto, esses institutos são a chave para tratar a elisão abusiva, uma vez que esta se dá justamente mediante a manipulação de formas jurídicas lícitas, culminando na ilicitude atípica do abuso de direito. Nas palavras de Torres¹³⁰, a elusão é "o abuso da possibilidade expressiva da letra da lei e dos conceitos jurídicos abertos ou in-

¹²⁹ Por todos ver XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. P. 100 e 107.

¹³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. P. 9-19.

determinados”. Portanto, para esses autores, a proibição de elisão abusiva nada mais é do que a vedação ao abuso de direito.

Cumprido notar que a referência feita por esse e outros autores à figura do abuso de direito é, normalmente, uma referência genérica a todas as figuras que culminam no desencontro entre forma e substância. Ou seja, a doutrina vem compreendendo o abuso de direito de uma forma mais lata, que só a exclui a simulação, situada, tradicionalmente, no campo da evasão e da ilicitude penal.

Nesse sentido, Godoy considera que é, especificamente, a fraude à lei que melhor se ajusta à noção de elusão tributária e pode ser aplicada no âmbito do Direito Público, particularmente como forma de impor limites ao planejamento tributário, como o fazem a maioria dos países de tradição romano-germânica. Entretanto, admite que há dois problemas que resultam de tal violação indireta do direito: a impossibilidade de se estabelecer conceitos fechados para definir a fraude à lei e de aplicar a sanção da nulidade, como faz o Código Civil em seu artigo 166, VI, que expressamente determina a nulidade do negócio jurídico que tenha por finalidade fraudar lei imperativa.¹³¹

Quanto à aplicação de institutos da doutrina civilista na análise da legitimidade de negócios jurídicos à luz do direito tributário, os autores substantivistas não vêem qualquer impedimento. Pelo contrário, consideram que a noção de ilícitos atípicos frequenta todos os ramos do fenômeno jurídico e, em homenagem ao princípio da unidade do direito, pode ser empregada no direito tributário¹³².

A referência a institutos do direito privado em tema de planejamento tributário não é recente. Mesmo autores considerados clássicos chegaram a defender o combate à elusão tributária por meio da aplicação de instrumentos como a fraude à lei e o abuso de direito, como Amílcar de Araújo Falcão, que utilizou a doutrina alemã do abuso das possibilidades de configuração oferecidas pelo direito, correspondente à noção brasileira de fraude à lei, para disciplinar os casos de elusão.

¹³¹ GODOY, Marciano Seabra de. *Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro: Estudo de Casos*. In YAMASHITA, Douglas. Planejamento tributário à luz da jurisprudência. P. 237-288. São Paulo: Lex Editora, 2007. P. 254-257.

¹³² TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. P. 22-23.

Todavia, como já mencionado, essa deferência dos autores ditos substantivistas às patologias do negócio jurídico como solução para os problemas de definição de critérios para a legitimidade do planejamento tributário vem diminuindo com a constatação de que muitos casos concretos não se encaixam perfeitamente nas molduras definidas no direito privado.

Assim, autores como o próprio Greco, embora admitam a existência de abusividade em determinadas formas de planejamento fiscal, questionam se a adoção de critérios fundados nas patologias do negócio jurídico deve continuar a prevalecer e, mais ainda, se tais institutos não deveriam deixar de ser importados do Direito Privado, mas estabelecidos com base em conceitos próprios do Direito Tributário.

3.2.4. Norma antielisiva

Como visto, a doutrina formalista considerou que o parágrafo único, do artigo 116, do CTN veio tratar de hipótese de simulação relativa e, portanto, não inovou, uma vez que essa figura já era tratada como forma de evasão fiscal anteriormente à promulgação do referido dispositivo legal.

Todavia, para os autores substantivistas, a promulgação do referido dispositivo legal seguiu uma tendência global de adotar normas gerais de combate à elisão tributária abusiva, isto é, "aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito", nos termos expressamente indicados na Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar que deu origem à LC 104/2001. Com isso,¹³³

certamente continua permitindo o planejamento tributário, mas quando este promove uma distorção ou um uso artificioso e forçado de determinados atos ou negócios jurídicos previstos na lei civil ou comercial para outros fins, então as autoridades fiscalizadoras podem desconsiderar tais formalizações e aplicar a norma tributária eludida ou defraudada.

¹³³ GODOY, Marciano Seabra de. *Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro: Estudo de Casos*. In YAMASHITA, Douglas. *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. P. 237-288. São Paulo: Lex Editora, 2007. P. 265-266.

Assim, para Torres, quando o parágrafo único do artigo 116 se refere à "finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária", na realidade, não se refere ao fato concreto, mas ao fato gerador em abstrato, isto é, à hipótese de incidência. Dessa forma, não cuida de combater a simulação do fato gerador concreto, mas a dissimulação do fato gerador abstrato (elisão).¹³⁴

Para Godoy, essa elisão tributária abusiva (elusão) que o parágrafo único, do artigo 116, do CTN veio combater se trata, especificamente, de atos cometidos em fraude à lei. Entretanto, admite que a sistematização que a lei civil imprimiu à figura (assim como à figura do abuso de direito) é inapropriada para o tratamento da elusão tributária. Isto porque, dentre outros motivos, prevê como consequência a nulidade do negócio praticado, quando seria recomendável a adoção da técnica de desconsideração do ato elusivo, para fins fiscais, que independe de sentença judicial, como acontece em outros países.¹³⁵

Cumprе mencionar que um importante segmento da doutrina considerou que o dispositivo proibiu o planejamento tributário de uma forma geral, dando poderes ao Fisco de realizar a interpretação econômica e exigir tributos por analogia. Esse argumento foi utilizado pela Confederação Nacional do Comércio na, já mencionada, ADI 2446/2001, ainda tramitando no STF, pela declaração de inconstitucionalidade do parágrafo único, do artigo 116, do CTN, por violar os princípios da legalidade, da tipicidade cerrada e da segurança jurídica.

3.2.5. Crime fiscal

Como visto, embora os autores formalistas e substantivistas diverjam radicalmente quanto aos limites entre o planejamento tributário lícito (elisão) e o planejamento tributário abusivo (elusão) - sendo certo que os primeiros sequer reconhecem a existência da categoria elusiva - em geral, não há grande divergência quanto ao que consideram se tratar de evasão.

¹³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. P. 50.

¹³⁵ GODOY, Marciano Seabra de. *Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro: Estudo de Casos*. In YAMASHITA, Douglas. Planejamento tributário à luz da jurisprudência. P. 237-288. São Paulo: Lex Editora, 2007. P. 269-272.

Assim, da mesma forma que os autores formalistas, os autores substantivistas consideram que se situam no campo da evasão ilícita (*tax evasion*) as condutas que envolvem simulação e fraude. A sonegação, quando entendida no sentido estrito, consistente na omissão de informações e na prestação de declarações falsas às autoridades é também considerada forma de evasão ilícita.

Assim, qualquer uma dessas formas de conduzir seus negócios pode levar a conduta do contribuinte a ser tipificada como crime fiscal, presentes os requisitos da lei penal.

O que se observa, portanto é que, embora grande parte dos autores considere reprovável a conduta do contribuinte que adota meios artificiosos para obter redução de carga tributária (seja em fraude à lei ou pelo abuso de direito), se não fica evidenciado o uso de meios capazes de enganar o Fisco, como a simulação e a fraude, não haverá que se falar em crime.

Isto porque somente nesses casos o contribuinte estaria operando no plano do fato gerador concreto, e não da hipótese de incidência. Ou seja, os fatos apresentados às autoridades, deliberadamente, não correspondem à realidade, quer porque foram dissimulados, quer porque o contribuinte prestou informações falsas, omitiu-se, falsificou documentos ou, por algum dos demais meios previstos na lei penal, enganou o Fisco a fim de obter redução de carga fiscal. Diante se verá que as cada vez mais intrincadas formas que os contribuintes desenvolvem para enganar a fiscalização e se furtar ao pagamento do tributo exigem que essa premissa seja reavaliada para admitir outras formas de se praticar o crime tributário.

Como também já visto, em razão de adotarem como premissa a unidade dos ramos do direito, esses autores consideram que a teoria da simulação prevista no Direito civil é a mesma que informa o Direito tributário e, como consequência, o Direito penal.

Dessa forma, distinguem a simulação da elisão abusiva, quer tal conduta se dê por meio do abuso de direito ou de fraude à lei.

Enquanto na simulação finge-se o fato concreto, isto é, o fato ou não existiu ou foi escondido, na elisão abusiva, o que finge-se é o fato gerador abstrato, isto é, a forma jurídica é distorcida. Na elisão abusiva, ocorre um fato gerador lícito cujas consequências revelam um ilícito atípico; na simulação, a ilicitude está nos meios utilizados para esconder a ocorrência do fato gerador, o que caracteriza o crime.

Em outras palavras, enquanto na simulação ocorre, de fato, uma infração à norma, mediante engano (e, portanto, trata-se de um ilícito típico), na elusão há o desvirtuamento da norma para fins que não são desejados, sem qualquer engano (um ilícito atípico). Sendo assim, para Godoy, "a elusão não deve ser castigada (sob pena de violação do princípio da *lex*

certa que preside todo o direito sancionador), mas simplesmente tornada ineficaz ou inoperante.”¹³⁶

A outra conduta considerada como crime de evasão é a fraude contra a lei (nos termos do art. 74, da Lei 4.502/64). É comum que os autores façam distinção entre essa e a fraude à lei, modalidade de elisão abusiva, já discutida aqui.

Como vimos e bem sintetiza Greco¹³⁷, na fraude à lei

o contribuinte monta determinada estrutura comercial que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, numa expressão coloquial, “driblar” a norma controlada. Com isto pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que ficaria afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa).

No Brasil, a fraude à lei é causa de nulidade do negócio jurídico (art. 167, VI, CC/02), ou seja, impede a produção dos efeitos próprios do ato. No entanto, não é hipótese de ilicitude uma vez que a conduta ocorre conforme um preceito legal, embora para contornar outra norma.

A intenção do agente na conduta em fraude à lei difere do dolo do agente na conduta criminosa. Dessa forma, não é porque o agente, voluntária e conscientemente estruturou seus negócios contornando uma norma imperativa, a fim de obter a aplicação da tributação aplicável à norma de contorno, que se pode dizer que cometeu um ilícito penal.

Na verdade, na fraude à lei, o agente observa a letra da lei, mas o faz a fim de alcançar um objetivo que é contrário ao espírito da lei. Na fraude penal (fraude contra a lei), ao contrário, o que se observa é uma violação frontal à letra da lei pelo contribuinte, que realiza negócios jurídicos tendentes a esconder do Fisco a ocorrência do fato gerador.

A mesma distinção é feita por Godoy¹³⁸, segundo o qual

A fraude ou defraudação tributária implica necessariamente violação grave e frontal de deveres tributários principais e acessórios, como falsificar documentos, livros fiscais, 'fazer caixa dois' etc. Neste sentido, a fraude tributária ou defraudação são típi-

¹³⁶ GODOY, Marciano Seabra de. *Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro: Estudo de Casos*. In YAMASHITA, Douglas. Planejamento tributário à luz da jurisprudência. P. 237-288. São Paulo: Lex Editora, 2007. P. 271.

¹³⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3. São Paulo: Ed. Dialética, 2011. P. 251.

¹³⁸ Citado por GRECO, Marco Aurélio. Ibid. P. 256.

cos fenômenos da evasão de tributos através quase sempre de comportamentos criminosos. Muito diferente é a fraude à lei tributária (*fraus legis*) que a rigor não se configura como uma violação frontal ao ordenamento tributário, mas em um procedimento sofisticado pelo qual se busca evitar a ocorrência do fato gerador.

3.2.6. Motivação econômica do planejamento tributário e reflexos sobre sua legitimidade

Como visto, para Marco Aurélio Greco, os planejamentos fiscais devem ser avaliados pelo intérprete, não somente do ponto de vista da sua legalidade e licitude, mas também quanto à sua justificação. Nesse sentido, considera o autor que cumpre verificar se os negócios engendrados pelos contribuintes têm motivos e finalidades predominantemente de outra natureza que não a tributária e se são compatíveis com tais motivos e finalidades. Finalmente, propõe que se avalie se as operações estão ou não inseridas no âmbito das atividades econômicas da empresa.

Não é difícil observar, portanto, que, de alguma forma, o referido autor faz uso de argumentos tipicamente relacionados a uma interpretação econômica dos negócios do contribuinte a fim de determinar sua legitimidades e possíveis repercussões.

Ou seja, ainda que não se trate de uma análise pura da substância do negócio, em detrimento da forma, de modo oposto aos formalistas, o autor considera que o direito do contribuinte se organizar depende da existência de razões extratributárias, ou seja, não só o objetivo de economizar tributos.

Nesse sentido, Greco¹³⁹ admite:

não nego a existência do direito de o contribuinte se auto-organizar; afirmo apenas que o **exercício deste direito é dependente da existência de uma razão extratributária, econômica, empresarial, familiar, etc. que o justifique**. Não sustento a aplicabilidade da chamada interpretação econômica das leis tributárias; afirmo, apenas, que os atos abusivos não serão oponíveis ao Fisco. Não pretendo fazer uma leitura segmentada da Constituição; busco entender o conjunto de suas previsões. Não afirmo que o Fisco possa, a seu bel-prazer, desqualificar as operações realizadas; afirmo, peremptoriamente, que cabe ao Fisco o ônus da prova de que o único motivo da operação foi a busca de menor carga tributária. (**grifo nosso**)

¹³⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Rubens. *Elisão e Evasão de Tributos*: Estudo de Casos. In *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. P. 145.

Essa posição, no entanto, não permite concluir ser comum a todos os autores substantivistas a exigência de outra motivação de cunho não somente tributário para que um planejamento seja admitido.

Para Godoy, essa ideia de que, se o contribuinte escolhe determinada estrutura negoci-al por motivos exclusiva ou preponderantemente de economia tributária sua conduta será tida como abusiva, se trata de uma adoção equivocada da doutrina do “*business purpose*” americano. Isso porque o que é relevante para essa doutrina não é a análise dos motivos do contribuinte mas dos negócios praticados no caso concreto, à luz da sua finalidade prática. Entendi-do nesse sentido - de haver uma finalidade compatível como a forma adotada - o propósito comercial é, de fato, considerado como necessário para esse autor. Com isso, torna-se abusiva a utilização de determinadas formas jurídicas quando, no caso concreto, estas formas jurídicas “deixam de possuir uma correlação efetiva com as finalidades práticas para as quais foram criadas pelos ordenamento jurídico e passam a ser simples artificios ou montagens destinados exclusivamente a evitar, reduzir ou postergar a incidência de tributos”.¹⁴⁰

4. CRIMES TRIBUTÁRIOS

Até o momento, o presente trabalho se limitou a a cuidar dos limites traçados pela doutrina para identificação da legitimidade dos planejamentos tributários em face das normas de Direito Tributário acerca do tema.

Cumprido, a partir de agora, cotejar o que foi até aqui analisado com a doutrina e os dispositivos da lei penal a respeito dos crimes contra a ordem tributária. Para tanto, serão analisados nesse capítulo os fundamentos dos crimes contra a ordem tributária no Brasil e os elementos que identificam os tipos penais constantes da Lei 8.137/90. Ao final, pretende-se com isso ter instrumentos para uma tomada de posição acerca dos critérios que devem ser

¹⁴⁰ GODOY, Marciano Seabra de. *Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro: Estudo de Casos*. In YAMASHITA, Douglas. Planejamento tributário à luz da jurisprudência. P. 237-288. São Paulo: Lex Editora, 2007. P. 271.

adotados para identificação dos crimes fiscais praticados no âmbito de planejamento tributário.

4.1. Evolução histórico-legislativa

A evasão tributária sempre foi prática comum em todas as sociedades que cobram tributos para manutenção do Estado e consecução de seus fins. De fato, se confrontados com a possibilidade de escolha entre pagar ou não tributos, os indivíduos tenderiam naturalmente a optar pelo não pagamento, como forma de maximizar seus lucros ou ao menos evitar perdas patrimoniais. Isto porque, como sempre ressalta Ives Gandra, a imposição fiscal é uma norma de rejeição social. Sem norma sancionatória, ninguém cumpriria suas obrigações fiscais - ou muito poucos o fariam -, ao contrário de que se vê nas normas de aceitação social.¹⁴¹

Esse natural fenômeno humano de oposição e resistência à obrigação tributária tem origem na relação que se desenvolveu ao longo do tempo entre o Estado e os indivíduos. Por toda a história, as obrigações fiscais representaram um sinal tangível de submissão do indivíduo ao poder estatal, notadamente quando os direitos subjetivos da pessoa em face do Estado não tinham o alcance que possuem atualmente. Com isso, uma das poucas formas possíveis de resistência contra as arbitrariedades e os excessos de cobrança era a evasão tributária.

Em razão disso, a história da criminalização da evasão fiscal se confunde com a própria história da cobrança de tributos. Nos primórdios, a origem da exação parece associada ao abandono da postura nômade do homem e à tendência à fixação e cultivo da terra. A produção do excedente fomentou o comércio, propiciando a criação de organizações complexas, mediante a reunião de tribos e aldeias em cidades. O surgimento das cidades e a necessidade de custear algumas instituições fizeram nascer o tributo.¹⁴²

Contudo, ao longo do tempo, este perdeu o caráter relacionado a custeio solidário das despesas de interesse coletivo, assumindo feição arbitrária, seja na imposição ou na mera frui-

¹⁴¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Rejeição Social do Tributo, p. 1-4. Disponível em: <http://www.gandramartins.com.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/05/5c1837aa200244_a_rejeicao_social_do_trib.pdf>.

¹⁴² PANOEIRO, José Maria de Castro. *Política Criminal e Direito Penal Econômico*: Um estudo interdisciplinar dos crimes tributários. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2014, p. 187.

ção de proveitos, em benefício do rei e de determinadas castas. Esse panorama esclarece, ao menos em parte, a resistência dos contribuintes ao pagamento.¹⁴³

Com isso, a garantia da arrecadação estatal desde há muito é preocupação dos governantes, mesmo antes da consagração do Estado Moderno.

Na verdade, em todas as épocas existiu a necessidade de proteger a cesta básica de alimentos e de coibir a falsificação de moedas de ouro e prata e outros meios de pagamento.¹⁴⁴

Segundo Mariano Borinsky, as chamadas limosnas, por exemplo, constituíam uma importante obrigação para o povo hebreu e quem as evadia se tornava passível de severas sanções corporais, como o açoite público¹⁴⁵.

Com relações às modalidades impositivas da época romana, o autor esclarece que as principais formas de imposição direta tinham sua origem em dois tributos: o *tributum capitis*, estabelecido inicialmente em medida igual para todo os cidadãos sujeitos à obrigação contributiva, e o *tributum soli*, imposto aos possuidores de terras, em razão do grau de produtividade dos cultivos, da fertilidade do solo, da extensão da propriedade, etc. Esse último, de caráter pessoal, teria se constituído numa das fontes de ingressos mais regulares para as finanças públicas romanas e seu ordenamento jurídico, e era calculado com base nos bens que o indivíduo possuía.¹⁴⁶

No direito romano, a inscrição do cidadão na *tribu* (revisada em cada censo por censores) servia não somente para o alistamento militar, mas também para a determinação e arrecadação de tributos. Àqueles que tentavam se evadir da inscrição nos censos e, por conseguinte, ao cumprimento das obrigações fiscais que deles derivavam, eram impostas gravíssimas sanções corporais, como a amputação da mão, açoites, prisão perpétua e, em casos mais graves, a morte.¹⁴⁷

¹⁴³ Ibid. P. 187-188.

¹⁴⁴ VERVAELE, John A. E.; HERNANDEZ, H. Un Enfoque Histórico al Derecho Penal Económico y Financiero. In: Estudios de Derecho Penal Económico y Financiero, V. 3, p. 9. Disponível em: <<https://dspace.library.uu.nl/bitstream/handle/1874/235900/economico2011.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>

¹⁴⁵ BORINSKY, Mariano H. *Fraude Fiscal*: Um estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributário, económico y sociológico. Buenos Aires: Didot, 2013, p. 89-90.

¹⁴⁶ BORINSKY, Mariano H. *Fraude Fiscal*: Um estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributário, económico y sociológico. Buenos Aires: Didot, 2013, p. 90.

¹⁴⁷ Ibid. P. 90-91.

Observa-se, portanto, a importância que o delito fiscal tinha na sociedade antiga ante as penas corporais impostas e até mesmo a possibilidade de imposição de pena de morte para os delitos mais graves de evasão fiscal.

Na realidade até a formação dos Estados-nação modernos, no século XVI, a repressão penal era a expressão do poder soberano do Imperador ou do Rei e tinha um caráter de Direito Privado, carecendo de sistematização e estrutura.

Essa forma de cobrança dos tributos encontra-se também na história da tributação no Brasil Colônia, onde figuras como o quinto, a capitação e a derrama eram exigidas de todos indistintamente, fossem ou não sujeitos ao pagamento do tributo, sempre que a cota anual da capitação - cobrança por cabeça de escravo que trabalhasse nas minas de ouro - não alcançasse o montante esperado.¹⁴⁸

Na Europa, no período absolutista e mercantilista, a manutenção do Estado dependia basicamente de receitas provenientes da exploração de suas propriedades e da atividade comercial. O exercício do poder tributário recaía sobre as importações e exportações. Assim, a utilização da ameaça de pena como forma de exação de taxas se concentrava no âmbito do comércio exterior.

Nessa época, no Brasil, foi na conduta de descaminho, confundida originalmente com a do contrabando, que surgiu um dos primeiros, e talvez o então mais comum, exemplo de delito tributário.

No final do século XVIII e início do século XIX, a idéia de um Estado de Direito se tornou dominante, em oposição ao Estado Absolutista. A Declaração francesa dos direitos humanos e dos cidadãos de 1789 consolidou o conceito de Estado de Direito e seus princípios gerais de Direito Penal, incluindo o princípio da legalidade. Com o Iluminismo, a lei natural e a razão fizeram sentir sua influência sobre a ordem jurídica e o Estado passou a ser a única fonte legítima de autoridade da violência pública, do direito de castigar, em oposição às antigas fontes religiosas.¹⁴⁹

¹⁴⁸ PANOEIRO, José Maria de Castro. *Política Criminal e Direito Penal Econômico*: Um estudo interdisciplinar dos crimes tributários. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2014, p. 188.

¹⁴⁹ VERVAELE, John A. E.; HERNANDÉZ, H. Un Enfoque Histórico al Derecho Penal Económico y Financiero. In: *Estudios de Derecho Penal Económico y Financiero*, V. 3, p. 9. Disponível em: <<https://dspace.library.uu.nl/bitstream/handle/1874/235900/economico2011.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>, p. 11.

Com isso, em todos os países europeus se buscou chegar a uma codificação de inspiração racionalista, baseada na igualdade de todos os cidadãos¹⁵⁰. O castigo arbitrário foi substituído por sanções estritamente legais, prescritas objetivamente na lei, deixando pouca discricionariedade aos juízes criminais.

Do ponto de vista arrecadatório, o descontentamento da burguesia com o Estado patrimonial - em que os tributos eram pagos meramente em razão da sua situação de inferioridade frente ao Estado - fez surgir o Estado fiscal, que, sucintamente se pode descrever como o modelo em que o pagamento do tributo pelos indivíduos resulta num dever de contraprestação pelo Estado e a arrecadação tributária é a principal fonte de receita do Estado.

A execução coercitiva de dívidas deu lugar, assim, a sanções legais, justificadas agora pela necessidade de garantia da arrecadação e, por conseguinte, das atividades do Estado.

Para Sávio Rodrigues, o surgimento do direito penal moderno e sua codificação não significam, todavia, que se pudesse falar, em princípios do século XIX, de um Direito Penal Econômico e Financeiro, como se entende atualmente. A disciplina do direito penal tributário, especificamente, somente adquire contornos dogmáticos mais robustos após a Segunda Guerra Mundial. Foi a nova postura do Estado perante a sociedade que reclamou a colocação do poder punitivo à disposição de políticas econômicas e tributárias.¹⁵¹

Com o pós guerra e a crise na oferta de bens de primeira necessidade, especialmente nos estados que se envolveram no conflito, o Estado aumentou sua atuação reguladora, passando também a desempenhar papéis econômicos que eram típicos da atividade privada e

¹⁵⁰ Segundo VERVAELE e HERNANDÉZ, o processo de codificação de princípios do século XIX é interessante por três razões para o desenvolvimento do Direito Penal Econômico e Financeiro: a) Distinção legal formal entre o direito penal comum e o direito penal especial – todos os países da Europa continental optaram pela estrutura dual em que o Código penal sanciona somente atos que atingem o exercício da liberdade de outros e as leis especiais que cuidam das infrações de polícia cuidam das transgressões que não contêm uma violação a este exercício da liberdade; b) Diferença de conteúdo entre o direito penal comum e o direito penal especial – os delitos de direito refletem a proteção a bens jurídicos essenciais como a vida e a propriedade, enquanto os delitos legais se referem a comportamentos declarados como puníveis. Essa distinção se baseia na lei natural; e c) Não há separação completa entre o direito penal comum e o direito penal especial – nos Países Baixos e na Alemanha optou-se por declarar a aplicação dos princípios gerais de direito (processual) penal (contidos na parte geral, tais como as definições de autoria, participação e tentativa) ao direito penal especial, salvo nas hipóteses em que a legislação penal especial se distanciou dessas normas explicitamente. Isto é tanto uma técnica legislativa como uma afirmação do princípio da legalidade. (VERVAELE, John A. E.; HERNANDÉZ, H. Ibid, p. 12-14)

¹⁵¹ RODRIGUES, Sávio Guimarães. *Bem Jurídico-Penal Tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2013, p. 109.

utilizando o novo direito penal econômico para superar os problemas de justiça distributiva que a escassez de matérias primas causava.¹⁵²

Com as transformações políticas, se desenvolveu uma vertente social do Estado fiscal, o chamado Estado social de Direito. Nessa modalidade de Estado, as estruturas econômicas do capitalismo subsistem, mas são admitidas intervenções públicas no sentido de corrigir eventuais distorções - propiciando condições de liberdade e de igualdade que o indivíduo muitas vezes não pode conseguir isoladamente. Busca-se promover amplamente os valores supremos da dignidade, liberdade e igualdade, de forma material e concreta, no sentido de propiciar a todo os indivíduos o exercício efetivo dos direitos fundamentais e o livre e pleno desenvolvimento da personalidade.¹⁵³

Cumprir notar que a preocupação com os delitos econômicos teve um grande impulso na década de 30 do século XX, com os estudos desenvolvidos pelo sociólogo americano Edwin Sutherland, que cunhou a expressão “*white collar criminality*” para descrever a criminalidade realizada pelos indivíduos ocupantes de cargos nos altos escalões do poder político ou econômico e que se prevaleciam das vantagens e facilidades que esse status lhes propiciava para auferir vantagens indevidas.

Nessa época, no Brasil, o Código Penal do Império, de 1830, criminalizou o contrabando e o descaminho, inserido-os no título relativo aos crimes contra o tesouro público e a propriedade privada. No entanto, a evasão ou sonegação fiscal permanecia, ainda, somente no campo do ilícito de natureza tributária. Na sequência, o Código Penal Republicano, de 1890, reiterou a mesma disciplina para os delitos de contrabando e descaminho, inserindo-os, contudo, no título destinado ao crimes contra a Fazenda Pública. Da mesma forma, o Decreto-Lei 2.848, de 1940 (Código Penal) também não tratou da questão da evasão fiscal, tendo previsto apenas as figura do contrabando e do descaminho, conjuntamente, no artigo 334.¹⁵⁴

Na realidade, o Código Penal de 1940 refletiu o movimento histórico em que fora elaborado. Em razão da influência do movimento iluminista e do prestígio do individualismo,

¹⁵² SILVA, Marco Antônio Chaves da. A Autoria Coletiva em Crimes Tributários. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2008, p. 45.

¹⁵³ RODRIGUES, Savio Guimarães. Op. cit., p. 109.

¹⁵⁴ PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 265.

não buscou a proteção do patrimônio público com a mesma preocupação com que tutelou o patrimônio individual.

Com o tempo, no entanto, a preocupação com a evasão fiscal cresceu e passou-se a perceber a necessidade de uma tipificação específica para a matéria, a fim de prevenir e reprimir as condutas que objetivem a supressão ou redução de tributos, e, por conseguinte, dos recursos necessários para a consecução dos objetivos do Estado social.

Nesse contexto, a Lei 3.807/60 equiparou ao crime de apropriação indébita a falta de recolhimento de contribuições à previdência social.

Em seguida, a Lei 4.357, de 1964, equiparou as condutas elencadas em seu artigo 11 ao crime de apropriação indébita previsto no artigo 168 do Código Penal, instituindo, assim, a figura do delito de apropriação indébita pelo não recolhimento de tributos retidos.¹⁵⁵

No entanto, somente com a entrada em vigor da Lei 4.729/65, o ordenamento jurídico brasileiro passou a dispor de uma norma penal específica para o enquadramento típico de comportamentos dirigidos à prática de evasão fiscal, definidos como crimes de sonegação fiscal. Nasceu assim no Brasil o que se poderia chamar de um Direito penal tributário.¹⁵⁶

Embora a redação da lei tenha sido muito criticada em razão de não ter previsto uma norma geral acerca da evasão fiscal, tratou-se de uma evolução legislativa. Isto porque, antes de seu advento, a sonegação fiscal, assim como a fraude, possuíam apenas natureza jurídica de circunstâncias qualificadoras de multas pecuniárias pelo descumprimento de obrigações tributárias relacionadas ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).¹⁵⁷

Como visto, os conceitos de sonegação e fraude eram assim estabelecidos na Lei 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;

¹⁵⁵ Ibid, p 266.

¹⁵⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a Ordem Tributária. V.1. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 19.

¹⁵⁷ AFONSO, Thadeu José Piragibe. Direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2012, p. 44-45.

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

As contribuições previdenciárias foram, ainda, objeto do Decreto 66/66, que alterou a Lei 3.807/60 para equiparar diversas condutas ao crime de sonegação fiscal (previsto na Lei 4.729/65) e aos crimes, todos do Código Penal, de apropriação indébita, falsidade ideológica e estelionato.

A Constituição Brasileira de 1988 (CRFB/88) deu a necessária legitimidade constitucional para a tutela da ordem econômica e revelou sua importância para a consecução das finalidades do Estado. Para tanto, em seu artigo 70, relacionou diretamente a ordem econômica ao objetivo de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, garantindo, no parágrafo único desse mesmo artigo, o livre exercício de qualquer atividade econômica.

Ao mesmo tempo, formulou as bases da chamada Constituição Econômica, tratando sobre a ordem tributária nos artigos 145 a 169.

Posteriormente, a Lei 8.137/90 definiu os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, derogando a Lei 4.729/65, uma vez que regulou inteiramente a matéria, nos termos do parágrafo primeiro do artigo 2o, da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (LIDB)¹⁵⁸.

Com isso, inaugurou nova fase na tutela da ordem tributária - expressão que, por si só, já denota uma nova visão dos crimes tributários, conforme se discutirá quando da análise do bem jurídico penal tributário.

A edição da Lei 8.137/90 foi motivada, principalmente, por não ter a lei anterior produzido a eficácia desejada no combate à sonegação fiscal¹⁵⁹.

¹⁵⁸ Permaneceu em vigor o artigo 5o, da Lei 4.729/65, que alterou o artigo 334, do CP, sobre contrabando e descaminho, dispositivo posteriormente alterado pela Lei 13.008/14.

¹⁵⁹ Na Exposição de Motivos da Lei 8.137/90 (EM n. 88, de 28/3/90), foi assim justificada a necessidade de um novo tratamento para os, agora denominados, crimes contra a ordem tributária: “A conceituação dos crimes que têm como consequência o não-pagamento de tributos, e as penalidades impositivas a seus autores, deixam muito a desejar, mercê de suas imprecisões e lacunas, não só na definição dos fatos tipificadores do crime, como também

Ainda que similar à Lei 4.729/65, a Lei 8.137/90 se caracterizou por uma redação mais clara do que aquela, evitando preceitos óbvios ou redundantes, e trouxe novos tipos penais e sanções mais rigorosas, em linha com um movimento generalizado de expansão do direito penal e das sanções penais.

Mais tarde, a Lei 9.983/00 introduziu no Código penal o crime de apropriação indébita previdenciária (at 168A, CP), em substituição à conduta descrita na Lei 8.212/91, e o crime de sonegação de contribuição previdenciária (art 337A).

Recentemente, a Lei 13.008/14 alterou o Código Penal para separar as condutas de contrabando e descaminho, passando a tratá-los como tipos distintos (artigos 334 e 334A) e dispensando ao contrabando pena mais elevada.

A Lei 8.137/90, aliada aos crimes tributários previstos no Código Penal (apropriação indébita previdenciária, sonegação de contribuição previdenciária e descaminho), formam, portanto, o arcabouço legal das normas penais tributárias atualmente em vigor no Brasil.

4.2. Bem jurídico penal

na fixação da pena aplicável quando de seu cometimento. 2. Em verdade, o objetivo básico colimado, qual seja o de desestimular a prática criminosa, não vem sendo alcançado, fato esse que tem causado grandes e irreparáveis prejuízos à Fazenda Nacional. 3. Não representará uma inverdade afirmar-se que, ao contrário do que deveria ocorrer, a prefalada legislação, de certa forma, estimula a prática de crime ao invés de coibi-la. 4. Diante desse quadro, entende-se absolutamente necessária a tomada de providências imediatas, aperfeiçoando-se as normas reguladoras da matéria, o que se propõe seja feito de acordo com as normas constantes do anexo projeto de lei, que ora tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência. 5. O projeto em foco trata do crime contra a administração tributária, mediante adoção de definições mais abrangentes do que aquelas hoje existentes. 6. Além disso, o projeto proposto, em algumas hipóteses, torna mais severa a penalidade aplicável, prevendo a reclusão de dois a cinco anos para o infrator, ao invés dos atuais seis meses a dois anos de detenção. 7. Outra inovação que se propõe consiste em se estender a terceiros que, não tendo praticado diretamente o ato delituoso, tenham colaborado, de uma forma ou de outra para sua prática. 8. Dispondo sobre a extinção da punibilidade, estabelece que a mesma somente terá lugar quando o agente promover espontaneamente o pagamento do tributo ou contribuição, inclusive adicional, antes do início da ação fiscal. Essa disposição põe fim à situação até afora vigente, que consista em verdadeiro estímulo à prática de atos danosos ao Erário Público, eis que ocorreria extinção da punibilidade quando o agente, já tendo sido iniciada a ação fiscal, recolhida o crédito tributário, antes da decisão administrativa de primeira instância. Em alguns casos, ao delinquente era permitido realizar o pagamento até antes do início da ação penal, para beneficiar-se com a extinção da punibilidade. 9. Os dispositivos relacionados com a autoridade fiscal ampliam seu grau de competência em relação à investigação da prática do crime, podendo a referida autoridade, até mesmo, proceder à apreensão de bens e documentos, bem como remeter diretamente ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração, para instauração do procedimento penal cabível. 10. Para o servidor fazendário, a tipificação do crime contra a administração tributária foi significativamente ampliada para compreender todas as hipóteses descritas no *caput* no art. 3º do projeto incluso. 11. No tocante às pessoas jurídicas, mantém-se a regra vigente, considerada satisfatória. (...)"

Embora a constatação da prática de uma infração tributária seja necessária nas hipóteses em que o crime fiscal tenha como pressuposto o dever de pagar tributo, os crimes tributários não se confundem com as infrações tributárias, uma vez que delas se distinguem em alguns aspectos importantes.

Em primeiro lugar, porquanto, em razão do caráter subsidiário do Direito Penal, não se admita a criminalização de condutas que constituam tão somente mera infração de dever, ou, nesse caso, mero descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, o ilícito de natureza penal deve sempre envolver uma ofensa a um bem jurídico penalmente relevante.

Em segundo lugar, embora a noção de tipicidade seja reconhecida tanto no âmbito do Direito Tributário quanto do Direito Penal, o juízo de adequação de uma conduta a um tipo penal revela contornos específicos, exigindo-se a constatação da presença de todos os elementos que compõem o tipo penal, sejam eles objetivos, subjetivos e normativos, para a configuração do ilícito penal. Tais elementos, no entanto, não necessariamente estarão presentes na configuração do ilícito tributário.

Em razão destas particularidades do ilícito penal, cumpre estabelecer qual é o bem jurídico que se visa tutelar e quais são os contornos que revestem os tipos penais de natureza tributária, a fim de concluir em que hipóteses um ilícito tributário ganhará relevância penal.

Em que pesem as diversas controvérsias que pendem sobre o tema do bem jurídico, em regra, a doutrina admite o papel do bem jurídico como fundamento da atuação do Direito Penal e instrumento de controle constitucional sobre as leis¹⁶⁰.

¹⁶⁰ Parte-se aqui da noção proposta por CLAUS ROXIN de que as fronteiras da autorização para intervenção jurídico-penal devem resultar de uma função social do Direito Penal, de forma que o que está além disso não deve ser objeto do Direito Penal. A função do Direito Penal consiste, assim, em garantir a seus cidadãos uma existência pacífica, livre e socialmente segura, sempre e quando estas metas não possam ser alcançadas por meio de outras medidas político-sociais que afetem em menor medida a liberdade dos cidadãos. Esta concepção se coaduna com a forma de um Estado Democrático de Direito, no qual as normas jurídico-penais devem perseguir somente o objetivo de assegurar aos cidadãos uma coexistência pacífica e livre, sob a garantia dos direitos humanos. Por isso, o Estado deve garantir, com os instrumentos jurídico-penais, não somente as condições individuais necessárias para uma coexistência semelhante, mas também as instituições estatais adequadas para este fim, sempre e quando isto não se possa alcançar de outra forma melhor. Todos estes objetivos legítimos de proteção das normas que subjazem a estas condições são bens jurídicos. Roxin define bens jurídicos, portanto, como circunstâncias reais dadas ou finalidades necessárias para uma vida segura e livre, que garanta todos os direitos humanos e civis de cada um na sociedade ou para o funcionamento de um sistema estatal que se baseia nestes objetivos. Este conceito não se limita a bens jurídicos individuais, abrangendo, também, bens jurídicos da generalidade. Estes últimos, no entanto, somente são legítimos quando servem definitivamente ao cidadão do Estado em particular. Além disso, os bens jurídicos não necessariamente são fixados ao legislador com anterioridade, isto é, não são necessariamente circunstâncias reais dadas, como a vida e a integridade física, podendo, no entan-

Embora não seja objeto desse trabalho o aprofundamento nessa discussão, o reconhecimento dos interesses que se visa tutelar por meio dos crimes fiscais é de suma importância para embasar toda a análise acerca das extensão e fundamento dos tipos penais em discussão, bem como para identificar que parâmetros são relevantes para determinar quando um ilícito tributário ganha relevância penal.

Dessa forma, reputa-se fundamental a referência à discussão acerca do bem jurídico tutelado pelos crimes tributários, com base nas teorias elaboradas nacional e internacionalmente, para só então alcançar um conceito de bem jurídico que possa ser utilizado como elemento crítico que permita a análise dos tipos penais tributários existentes na lei brasileira.

Nesse sentido, pode-se afirmar que, em geral, a doutrina se alinha a duas correntes principais: (a) patrimonialista; e (b) funcionalista, a seguir brevemente analisadas, para que, ao final, seja feita uma tomada de posição, a qual deverá embasar toda a discussão subsequente acerca dos eventuais efeitos penais de condutas agressivas tomadas no contexto de planejamento tributário.

4.2.1. Correntes patrimonialistas

Para os defensores de uma visão patrimonialista, o bem jurídico tutelado nos crimes tributários se resume ao interesse estatal na obtenção de receitas, independentemente de qualquer tipo de valoração quanto às suas finalidades. Em última instância, o que se visa proteger, portanto, é tão somente a "arrecadação tributária"¹⁶¹, o "patrimônio da Fazenda Pública"¹⁶² ou o "erário público"¹⁶³.

to, ser criados pelo legislador, como é o caso das pretensões no âmbito do Direito Tributário. Trata-se, portanto, de um conceito de bem jurídico crítico com a legislação, na medida em que pretende mostrar ao legislador as fronteiras de uma punição legítima, em oposição ao conceito metódico, que considera o bem jurídico unicamente a ratio legis incriminadora. (ROXIN, Claus. A Proteção de Bens Jurídicos como Missão do Direito Penal? In: A Proteção de Bens Jurídicos como Função do Direito Penal. 2a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. P. 16-20)

¹⁶¹ COSTA, Claudio. Crimes de Sonegação Fiscal. Rio de Janeiro: REVAN, 2003, p. 37.

¹⁶² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito Penal Tributário. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p 75.

¹⁶³ Sinônimo de patrimônio da Fazenda Pública, é a expressão adotada por Paulo José da Costa Jr e Zelmo Danari em COSTA JR, Paulo José; DANARI, Zelmo. Infrações Tributárias e Delitos Fiscais. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 106.

Assim, os crimes tributários teriam por escopo, em princípio, garantir a obtenção de receitas por meio da atividade tributária do Estado, e, por consequência, a manutenção do conjunto de bens a ele pertencentes, mediante a ameaça de uma sanção de natureza penal.

Para Susana Aires de Sousa, essa posição exclusivamente patrimonial do bem jurídico - que a autora considera ultrapassada - denota uma visão de direito privado, quase contratualista da relação tributária, opondo de um lado o Estado, como credor, e de outro, o contribuinte, como devedor do tributo¹⁶⁴. Isto porque o tributo seria o preço que o contribuinte paga pelos serviços públicos prestados pelo Estado.

Dessa forma, o bem jurídico tutelado nos crimes tributários se assemelharia ao bem jurídico dos crimes que atingem o patrimônio individual, dele se diferenciando apenas quanto ao seu titular: no último caso, o indivíduo, e, no primeiro caso, a Fazenda Pública, especificamente, ou o Estado, de uma forma geral.

Por essa razão, a construção dos tipos penais dos delitos tributários teria se caracterizado por uma aproximação com a apropriação indébita, o estelionato e outras fraudes típicas dos crimes contra o patrimônio individual.

Para muitos desse autores, falar em fé pública, verdade fiscal ou mesmo na Fazenda Pública como bens jurídicos, nesse caso, se trataria de uma hipocrisia. Isto porque, dentre outras razões, a própria lei brasileira dá indicação do caráter patrimonial de seus interesses ao considerar que créditos tributários inferiores a R\$10.000,00 (dez mil reais) não justificam a execução fiscal, não tendo relevância penal¹⁶⁵, bem como ao dar como extinta a punibilidade do crime tributário pelo pagamento do débito, a qualquer tempo^{166 167}.

Em que pesem os argumentos dos adeptos das teorias patrimonialistas, algumas implicações dessa linha de pensamento devem ser consideradas. Em primeiro lugar, uma visão puramente patrimonialista resultaria, em última instância, na possibilidade da prisão do con-

¹⁶⁴ SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 278.

¹⁶⁵ Conforme o disposto no *caput*, do artigo 20, da Lei 10.522/02, com a redação dada pela Lei 11.033/2004, bem como conforme a posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do HC 92438 PR, em 19 de Agosto de 2008 (Rel. Min. Joaquim Barbosa).

¹⁶⁶ Conforme o disposto no § 2o, do artigo 9o, da Lei 10.684/03 e no §4o, do artigo 83, da Lei 9.430/96, com as alterações da Lei 12.382/11.

¹⁶⁷ Por todos, ver COSTA, Claudio. Crimes de Sonegação Fiscal. Rio de Janeiro: REVAN, 2003 e MALAN, Diogo. Considerações sobre os crimes contra a Ordem Tributária. Disponível em <: <http://sincopa.org.br/novo/img/jornal/jornal-marco.pdf>>.

tribuinte por dívida, o que é expressamente vedado pelo nosso ordenamento jurídico constitucional (artigo 5º, LXVII, da CRFB/88). Ademais, o princípio da intervenção mínima ou *ultima ratio* do Direito Penal, tanto nas vertentes da fragmentariedade como da subsidiariedade, se opõe a uma tal utilização do Direito Penal, uma vez que outros ramos do Direito seriam suficientes para tutelar os interesses da Fazenda Pública. Assim, seria inconstitucional qualquer incriminação que incidisse sobre o mero inadimplemento de tributos, caso se considere que tal incriminação visa tão somente garantir a arrecadação tributária.

Dessa forma, quando o sujeito passivo da obrigação tributária se abstém do devido recolhimento do tributo, pratica uma infração fiscal que é sujeita a uma sanção de natureza administrativa (normalmente de multa). Tal fato não se reveste, por si só, de relevância jurídico-penal. O conceito de bem jurídico penal tributário adotado será, portanto, determinante para diferenciar as infrações tributárias dos crimes tributários, como será visto a seguir.

Finalmente, cumpre notar que não é possível falar em pagamento do tributo como mera contraprestação por serviços públicos. Isto porque, além de nem todos os tributos terem como característica essa vinculação - no caso dos impostos, por exemplo, a vinculação de receitas é expressamente vedada pela Constituição de 1988¹⁶⁸ -, modernamente, o pagamento de tributos se identifica com os conceitos de solidariedade social e capacidade contributiva, conceitos muito mais identificados com o benefício de toda a coletividade, do que com interesses individuais.

Em razão dessas e outras críticas, os autores que valorizam o caráter patrimonial do bem jurídico penal tributário, passaram a considerar que o interesse do Estado na arrecadação tributária teria um caráter coletivo, e não individual, uma vez que dela depende a consecução das funções econômicas e sociais do Estado. No entanto, ainda que reconheçam o caráter supraindividual do bem jurídico em questão, evitam fazer uma vinculação direta à ordem tributária individualmente considerada, mantendo o caráter patrimonial em primeiro plano.

¹⁶⁸ Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8.º, bem assim o disposto no § 4.º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Assim, para Miguel Bajo Fernández e Silvina Bacigalupo, embora o bem jurídico atingido na hipótese seja o Erário, indiretamente, se pretende tutelar a política estatal de arrecadação e alocação de recursos públicos. Para os autores

el delito fiscal no sólo entraña una disminución del valor económico con el Erario Público, sino que afecta, como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos, a toda una política económica social que incide sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la Renta Nacional, etc. (...) Con el delito fiscal y con el perjuicio producido en el Erario Público se están menoscabando las posibilidades de llevar a cabo una política financiera y fiscal justa¹⁶⁹.

De forma similar, Carlos Martínez-Buján Perez admite a existência de crimes que violam ou ameaçam ao mesmo tempo um interesse imediato, concretamente considerado, e um interesse mediato supraindividual. Nesse sentido, a lesividade concreta do crime tributário residiria na afetação que produz no patrimônio público, isto é, na arrecadação tributária, sendo que a relevância das funções do tributo seria somente a *ratio legis* ou motivo da incriminação¹⁷⁰.

Assim, embora o autor use a expressão "bem jurídico mediato" para se referir às funções do tributo não parece que pretenda de alguma forma conciliar uma visão patrimonialista do bem jurídico penal tributário com algo que se assemelhe a uma visão funcionalist, sobre o que se discutirá com maior profundidade a seguir. Pelo contrário, Buján Perez relega ditas funções tributárias a um papel político-criminal de orientação e limitação do *ius puniendi*, isto é, sua importância residiria no plano da lesividade abstrata, como forma tão somente de determinar a legitimidade da intervenção penal.

4.2.2. Correntes funcionalistas

¹⁶⁹ BAJO FERNÁNDEZ, Miguel, BACIGALUPO, Silvina. Derecho Penal Económico. 2. Ed. Madrid: Editora Ramón Areces, 2010, p. 273.

¹⁷⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte General. 5. Ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016, p. 177-179.

Para os adeptos das chamadas correntes funcionalistas, o bem jurídico penal tributário transcende um eventual aspecto material ou patrimonial para corresponder ao conjunto de funções desempenhadas pelos tributos em geral.

Assim, embora sejam bastante heterogêneos os argumentos apresentados por cada uma das correntes ditas funcionalistas, elas tem, em comum, uma perspectiva que nega importância ao dano patrimonial e, de forma geral, situa o crime tributário no âmbito de condutas que atingem: a) a função, o sistema ou a administração tributária; e/ou b) as funções sociais do tributo.

Dentro do primeiro grupo de autores, estão aqueles que consideram que os tributos são um importante instrumento de intervenção na realidade econômica e, portanto, compõem uma ordem ou sistema inserido dentro da ordem econômica. Nesse sentido, a violação desse sistema implicaria em uma lesão ou ameaça à economia nacional como um todo. Assim, quer entendam que os crimes econômicos se tratam de violações à ordem tributária, em particular, ou à ordem econômica, de uma forma geral, consideram a manutenção da ordem tributária e econômica como um interesse a ser assegurado, negando importância ao aspecto patrimonial do tributo. A referência aos “crimes contra a ordem tributária” na própria Lei 8.137/90, atual diploma legal que dispõe sobre tais condutas, reforça tal conclusão.

Ainda dentro desse primeiro grupo de autores, estão, minoritariamente, aqueles que consideram que o bem jurídico em questão seria a atividade da Administração Tributária, a função pública de arrecadar e gerir os tributos, que se veria atingida pelo mero descumprimento das normas tributárias, assim como ocorre, por exemplo, nos crimes contra a administração da Justiça.

Muito embora seja inegável o interesse público na administração tributária e no cumprimento das normas fiscais, o entendimento de que a função, o sistema ou a administração tributária são interesses suficientes a justificar a ameaça penal parece bastante criticável. Trata-se de visão excessivamente formalista, uma vez que considera criminosas condutas que envolvem a mera desobediência ao poder do Estado, mediante o descumprimento de deveres legais.

Thadeu José Piragibe Afonso chama atenção, ainda, para o fato de que o interesse público na observância das normas tributárias não difere do interesse do Estado na observância

de qualquer norma de ordem pública, não havendo justificativa para reconhecer aos crimes tributários qualquer peculiaridade nesse aspecto¹⁷¹.

Dessa forma, é comum que autores que identificam a ordem tributária como o bem jurídico tutelado adicionem às suas considerações argumentos de cunho patrimonial, reconhecendo ao patrimônio da Fazenda Pública o papel de objeto jurídico dos crimes fiscais, a exemplo de Bittencourt e Monteiro:

Diante desse entendimento, é possível afirmar que a ordem tributária é o bem jurídico protegido diante das condutas incriminadas pela Lei n. 8.137/90, e que o objeto jurídico dessa proteção consiste, materialmente, no patrimônio administrado pela Fazenda Pública na sua faceta de ingressos e gastos públicos¹⁷².

Ainda assim, a proteção penal dispensada ao patrimônio público somente se justifica uma vez que acaba por tutelar, de forma indireta, outros interesses de natureza diversa, como a igualdade tributária, a função arrecadatória e a estrutura institucional do Estado, ou seja, a ordem tributária do Estado.

Ainda no âmbito das correntes funcionalistas, vem se destacando cada vez mais posições que levam em consideração as funções modernamente atribuídas ao tributo, colocando-as no centro dos interesses e “como instrumento primordial de receita para a consecução dos objetivos do Estado no planejamento e consecução de políticas públicas, notadamente na promoção e proteção dos direitos humanos fundamentais e desenvolvimento da dignidade da pessoa humana, centro axiológico da Constituição.”¹⁷³

Para estes autores, os valores que fundamentam o sistema tributário, tais como a justiça fiscal, a equidade, a capacidade contributiva e a solidariedade, são também os argumentos utilizados para fundamentar o direito penal tributário, reconhecendo a importância social da tributação.

Assim, a norma penal visaria proteger a correta distribuição dos encargos tributários, segundo a capacidade econômica de cada contribuinte.

¹⁷¹ AFONSO, Thadeu José Piragibe. Direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2012, p. 85-86.

¹⁷² BITTENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 36.

¹⁷³ AFONSO, Thadeu José Piragibe. Direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2012, p. 94.

Alguns autores chegam a relacionar a importância do combate à sonegação com a necessidade de proteger o patrimônio daquele contribuinte que não se furta ao pagamento dos tributos, e que vê sua carga tributária aumentar, cada vez que o Fisco é fraudado¹⁷⁴.

Apesar de estarem visivelmente mais em harmonia com uma moderna visão do tributo do que as correntes patrimonialistas, tais posições não são imunes a críticas. Assim, é inegável que tal visão do bem jurídico é excessivamente abstrata e abrangente, dificultando a identificação de parâmetros palpáveis para aferir a ocorrência de uma lesão ao bem jurídico¹⁷⁵ e reduzindo seu caráter limitador do poder punitivo estatal. Além disso, em regra, não se pode dizer que o patrimônio dos cidadãos honestos nem as funções estatais sejam consideravelmente atingidos pela conduta solitária de um indivíduo que deixa de cumprir com suas obrigações tributárias.

É importante, ainda, situar dentro das correntes funcionalistas a posição adotada por alguns autores espanhóis e portugueses¹⁷⁶, que elegem como bem jurídico digno de proteção a confiança no cumprimento dos deveres de cooperação que os contribuintes possuem para com o Estado. Assim, enfatizam a importância da relação atualmente estabelecida entre as autoridades fazendárias e os contribuintes, que passaram a possuir cada vez mais obrigações próprias de agentes públicos na apuração e recolhimento de tributos¹⁷⁷.

Segundo esse entendimento, o crime fiscal se consuma mediante a simples ocultação de fatos ou bens sujeitos à tributação, com o intuito de não pagar ou reduzir o encargo tributário, ainda que não venha a resultar em efetivo prejuízo patrimonial, tratando-se de crime de resultado cortado ou de intenção transcendental.

¹⁷⁴ SOUSA, Susana Aires de. *Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários - Vol. III. Sobre o Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 307.

¹⁷⁵ SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 284.

¹⁷⁶ Por todos: ANDRADE, Manuel da Costa. *A Fraude Fiscal - Dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”?* In: RODRIGUES, Anabela Miranda et al. *Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários*. Vol. III. Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 270.

¹⁷⁷ José Casalta Nabais chama esse fenômeno de “administração privada dos impostos”. Segundo ele, enquanto aos contribuintes cabe um papel cada vez mais ativo na gestão dos impostos, a Administração tributária vem atuando de forma mais passiva, como agente fiscalizador. (NABAIS, José Casalta. *A liberdade de gestão fiscal das empresas*. In: *Revista Forum de Direito Tributário - RFDT*. Belo Horizonte, ano 5, n. 29, set/out 2007). Em outro texto de sua autoria, Nabais ressalta a importância do instituto fiscal como dever cívico e considera falta de civismo a conduta dos furtivos fiscais. (NABAIS, José Casalta. *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOL, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 110-139).

Como bem alerta Sávio Rodrigues¹⁷⁸, no entanto, a vinculação entre esta teoria e a doutrina portuguesa, por exemplo, não é coincidência e se deve à estrutura típica do crime de fraude fiscal português, elaborado sob a forma de delito de resultado cortado, isto é, de um delito cuja consumação é antecipada e caso a finalidade do agente (que transcende ao dolo do tipo) seja alcançada, será mero exaurimento. Nesses delitos, importa, portanto, o desvalor da ação e não do resultado.

Assim, a fraude fiscal portuguesa se esgota nas condutas ilegítimas suscetíveis de causar diminuição das receitas tributárias, em razão da violação da confiança que o Estado possui no cumprimento dos deveres de cooperação do contribuinte. O efetivo impacto na arrecadação é, portanto, desnecessário para a consumação do delito.

Um aspecto positivo dessa concepção do bem jurídico baseada nos deveres de colaboração do contribuinte é que facilmente abarca os delitos tributários que envolvem tão somente fraudes contábeis e o descumprimento de obrigações acessórias, relacionadas à escrituração, manutenção e apresentação de documentos e livros fiscais.

Novamente, cumpre recordar o caráter subsidiário da intervenção penal, segundo o qual se exige que o Direito Penal somente venha a ser utilizado para proteção de bens jurídicos quando os demais ramos do Direito não tenham se mostrado suficientes para protegê-los de forma eficaz¹⁷⁹. Sendo assim, não parece justificável elaborar toda uma teoria do bem jurídico penal tributário para fundamentar a criminalização do mero descumprimento de obrigações de fazer, de natureza administrativa, sem repercussões mais relevantes, condutas estas que já são fartamente punidas por sanções previstas em outros ramos do Direito.

4.2.3. Tomada de posição

A despeito de todos os esforços demonstrados pela doutrina para elaborar uma teoria do bem jurídico penal tributário, cumpre informar que há vozes importantes que consideram

¹⁷⁸ RODRIGUES, Sávio Guimarães. *Bem Jurídico-Penal Tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2013, p. 157-158.

¹⁷⁹ SOUZA, Artur de Brito Gueiros; JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. *Curso de Direito Penal. Parte Geral*. 2a Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p. 77.

que uma conduta de defraudação tributária individualmente considerada não lesiona nem oferece perigo a qualquer bem jurídico, seja qual for a concepção de bem jurídico adotada.

Conforme o entendimento de Jesús Maria Silva Sánchez, somente se poderia falar em lesão ou perigo de lesão a um bem jurídico tributário mediante a cumulação de condutas defraudatórias. Assim, restaria justificada a sanção penal de uma conduta individual se se admitir a possibilidade de que, na eventualidade de outros sujeitos realizarem a mesma conduta, este conjunto de comportamentos acabe por lesionar efetivamente o bem jurídico. Para o autor, o delito fiscal é um dos exemplos de delitos de acumulação surgidos em razão da expansão do Direito Penal, mediante o fenômeno que chamou de “administrativização do Direito Penal”¹⁸⁰.

Em que pese se tratar de tese defendida por tão abalizada doutrina, considera-se no presente trabalho que há, sim, afetação de interesses relevantes nas condutas tendentes à defraudação tributária, tanto individual quanto coletivamente consideradas. Isto porque adota-se aqui uma visão de bem jurídico penal tributário que reconhece como dignos de tutela, não somente o conjunto das receitas fiscais do Estado, mas toda a ordem tributária.

Nesse sentido, os crimes de sonegação fiscal são delitos pluriofensivos, uma vez que ofendem a ordem tributária e podem, ainda, lesionar o patrimônio público.

A ordem tributária é alçada a interesse digno de tutela em razão de seu caráter supra-individual¹⁸¹, isto é, atentar contra a ordem tributária significa pôr em risco as atividades do Estado que, em última instância, se destinam a atender às necessidades de toda a coletividade.

A ofensa à ordem tributária se dá através de condutas aptas a iludir a fiscalização tributária, o que pode ocorrer, por exemplo, por meio do uso de expedientes fraudulentos para encobrir a ocorrência do fato gerador do tributo, bem como através da omissão na prestação de informações ou cumprimento de obrigações acessórias.

A ofensa ao patrimônio público ocorre tão somente nas hipóteses de crimes que têm o descumprimento da obrigação principal, qual seja, o pagamento do tributo, como elementar

¹⁸⁰ SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. *A Expansão do Direito Penal: Aspectos da Política Criminal nas Sociedades Pós-industriais*. 2a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2002, p. 117-121.

¹⁸¹ JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; PEREIRA, Daniel Queiroz. *Direito Penal Econômico e Tributário: Uma Análise Histórica e Comparada*. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (org.). *Inovações no Direito Penal Econômico. Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas*. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 254.

do tipo. É nesse tipo de conduta, de fato, que se observa a pluriofensividade do crime tributário.

4.3. Estrutura típica dos crimes contra a ordem tributária no Brasil

O tipo, como conjunto dos elementos que compõem um fato punível, exerce uma função limitadora e individualizadora das condutas humanas entre aquelas que são e aquelas que não são penalmente relevantes. Assim, tudo que não corresponde a um tipo de injusto será penalmente irrelevante.

Cezar Roberto Bitencourt destaca, ainda, outras funções do tipo penal. Para o autor, a realização do tipo penal é também um indício de que a conduta será também antijurídica. Ademais, o tipo teria uma função importante na identificação do erro de tipo ao estabelecer os elementos que devem ser abrangidos pelo dolo do agente. Finalmente, o autor ressalta a importância do tipo penal para a garantia do princípio da legalidade, expressamente reconhecido no artigo 5o, XXXIX, da CRFB/88, segundo o qual "não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal". O tipo cumpre, portanto, a função de determinar as condutas proibidas, fundamentando os injustos penais e permitindo que os cidadãos possam orientar suas ações de acordo com a lei.¹⁸²

A adequação a um tipo penal específico da conduta supostamente atentatória ou lesiva à ordem tributária constitui o primeiro requisito dogmático para a imposição de uma sanção penal¹⁸³. Esse processo se dá através de um juízo de tipicidade penal. A tipicidade penal é a conformidade da conduta do agente com a moldura abstrata descrita na lei penal. É, portanto,

¹⁸² BITTENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Vol. 1. Parte Geral. 23a ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 356-357.

¹⁸³ Optou-se por adotar o conceito analítico de crime, considerando autônomas as categorias da tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade, bem como seguindo o modelo valorativo escalonado do fenômeno delitivo, de modo que, somente após a verificação da tipicidade penal, devem ser avaliadas as demais categorias.

a correspondência entre o fato praticado pelo agente e a descrição da infração contida na lei penal incriminadora, deduzida mediante um juízo de subsunção¹⁸⁴.

Assim, se uma determinada infração tributária não se reveste dos elementos que compõem um tipo penal, isto é, se o juízo de tipicidade é negativo, a conduta será atípica. Com isso, não sujeitará seu autor a uma sanção penal, ainda que este possa vir a sofrer penalidades administrativas, previstas em outros ramos do Direito.

Cumprindo aqui, portanto, avaliar os elementos que compõem os tipos penais tributários. Em razão do escopo desse trabalho se limitar às condutas tendentes à evasão ao pagamento do tributo, por meio de atos fraudulentos apresentados sob a forma de planejamento fiscal legítimo, limitaremos nossas análises aos tipos penais descritos no artigo 1º e no inciso I, do artigo 2º, ambos da Lei 8.137/90, a seguir transcritos, para futura referência:

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

(...)

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

É importante ressaltar que, embora o tipo penal do artigo 1º e os tipos penais descritos nos incisos do artigo 2º se tratem de crimes distintos¹⁸⁵, algumas características lhe são co-

¹⁸⁴ GUEIROS, Artur de Brito Gueiros; JAPIASSU, Carlos Eduardo Adriano. Curso de Direito Penal. Parte Geral. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p. 225.

muns. Assim, sua análise será feita em conjunto, apontando-se eventuais particularidades, quando necessário.

4.3.1. Tipo objetivo

O tipo objetivo corresponde à exteriorização da vontade concretizada no tipo subjetivo. É, portanto, o fato externo, aquilo que deve se encontrar objetivado no mundo exterior. Dessa forma, ele descreve os elementos objetivos que delimitam a conduta proibida, os quais se dividem em elementos descritivos e elementos normativos. Os primeiros são identificados prontamente pelos sentidos, enquanto os elementos normativos demandam uma valoração, uma vez que não são compreensíveis de imediato, podendo ser jurídicos ou culturais.

No âmbito dos crimes contra a ordem tributária, os elementos normativos do tipo, em geral, referem-se a conceitos do Direito Tributário, tais como “tributo”, “declaração”, “nota fiscal” ou “incentivo fiscal”. Esses, entre outros elementos normativos, estão presentes em todas as condutas descritas nos artigos 1º e 2º, da Lei 8.137/90, podendo-se afirmar que tratam-se, portanto, de normas penais em branco.

Sendo assim, quando da avaliação da adequação típica de uma determinada conduta, muitas vezes, será necessário recorrer à legislação tributária para compreender o alcance dos conceitos envolvidos.

Em razão disso, os próprios verbos-núcleo do tipo do artigo 1º, da Lei 8.137/90 já apresentam dificuldade quanto à sua interpretação. A supressão ou redução do tributo, que constituem núcleo do tipo penal do artigo 1º, da Lei 8.137/90, em uma leitura apressada, poderiam ser confundidos com o não pagamento ou o pagamento a menor do tributo devido, como entendem alguns autores¹⁸⁵. Entretanto, esse entendimento não merece prosperar. Isso porque, se fosse esse o caso, estaríamos diante de um mero inadimplemento de obrigação tributária, ainda que presente o dolo de não pagar ou pagar o tributo a menor.

¹⁸⁵ O tipo penal do artigo 1º é de ação múltipla, isto é, um único crime que pode ser cometido mediante as condutas descritas nos seus incisos e parágrafo único, como será visto adiante.

¹⁸⁶ Por todos: PRADO, Luis Régis. *Direito Penal Econômico*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 270. Para este autor, suprimir significa não cumprir a obrigação tributária devida, não recolher o que deveria ser pago; enquanto reduzir equivale a diminuir o quantum do tributo a ser recolhido. Ou seja, no primeiro caso, haveria evasão total e, no segundo caso, inadimplência parcial.

Ademais, a conduta do contribuinte que, por exemplo, declara que deve uma determinada quantia e não faz o recolhimento ou o faz em valor inferior não revela objetivamente o uso do expediente da fraude exigido pelo tipo (“prestar declaração falsa”, “inserir elementos inexatos” etc). Ao contrário, se declarou o valor efetivamente devido é justamente porque não usou nenhum meio fraudulento para alterar a realidade ou sua exteriorização. O tributo continua sendo devido e, por ter sua existência revelada, pode ser cobrado pela autoridade fazendária.

Nesse sentido, Hugo de Brito, fazendo referência ao contexto em que surge o dever jurídico de pagar tributo, esclarece que:

Suprimir o tributo na verdade é retirá-lo do mundo das realidades ordinariamente perceptíveis pelo fisco, e reduzir o tributo é fazer com que ele se faça perceptível com expressão econômica menor do que aquela que deve ter em face do fato efetivamente ocorrido e da lei que sobre o mesmo incidiu. Com a supressão deixa de aparecer inteiramente, enquanto com a redução deixa de aparecer parcialmente, no mundo das relações jurídicas ordinariamente perceptíveis, uma relação tributária que nascera da incidência da lei.¹⁸⁷

Ou seja, o tributo é, na verdade, a relação jurídica obrigacional que se instaura com a concretização da hipótese de incidência tributária, ou seja, quando a lei se refere a tributo está, na verdade, se referindo ao fato gerador da obrigação tributária¹⁸⁸. Assim, suprimir tributo é utilizar algum meio para que não haja a exteriorização ou demonstração do fato gerador da obrigação tributária, enquanto reduzir tributo é exteriorizar valor inferior ao decorrente dos fatos efetivamente ocorridos.

O objeto da sonegação é o tributo, contribuição social ou qualquer acessório. A referência à contribuição social foi uma impropriedade técnica do legislador uma vez que a contribuição social é espécie de tributo, sendo a menção a ela uma redundância¹⁸⁹.

¹⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a Ordem Tributária. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 340.

¹⁸⁸ Conforme o artigo 114, do Código Tributário Nacional (CTN), “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

¹⁸⁹ Como bem esclarece Luiz Emygdio F. da Rosa Jr, o tributo comporta cinco espécies: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais (arts. 145, 148 e 149). Isso porque, embora o artigo 145, da CRFB/88, mencione somente impostos, taxas e contribuição de melhoria estes são apenas os tributos que podem ser instituídos por todos os entes políticos, enquanto os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais são de competência privativa da União e, por isso, são disciplinados, em separado, nos artigos 148 e 149, da CRFB/88. Ademais, todos estes dispositivos legais se encontram posicionados topogra-

Acessório é expressão que não deve ser confundida com obrigação acessória. Isso porque obrigação acessória corresponde a prestações que são exigidas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos - como manter livros fiscais, apresentar declarações etc - mas que não tem natureza pecuniária. Entretanto, o objeto da redução ou supressão consiste sempre num elemento de natureza pecuniária¹⁹⁰. O descumprimento de obrigação acessória é, na realidade, o meio pelo qual se dá, na maioria das vezes, a conduta de suprimir ou reduzir tributo, como se observa pela leitura dos incisos do artigo 1o, da Lei 8.137/90. Assim, a falsificação de nota fiscal, a prestação de declaração falsa ou a elaboração de documento que saiba inexato são formas de descumprimento de obrigação acessória que constituem meio para a supressão ou redução de tributo.

Para muitos autores a palavra “acessório” deve ser lida como a penalidade pecuniária na qual se converte a obrigação acessória quando descumprida, nos termos do § 3º, do artigo 113, do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

A melhor interpretação, no entanto, deve ser aquela que considera como acessório toda prestação pecuniária que não corresponda ao valor principal do tributo, ou seja, juros e multas¹⁹¹, nelas incluída, não somente, mas inclusive, a já mencionada multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Em razão do exposto, para fins de simplificação, far-se-á, a partir de agora, a simples referência à palavra “tributo” para fazer menção aos objetos das condutas tendentes à sonegação fiscal, em lugar de falar em “tributo, contribuição social ou qualquer acessório”.

Finalmente, cumpre mencionar que, considerando que o tributo é elemento objetivo do tipo penal do artigo 1o, sem o qual o crime não se perfaz, a tipicidade deve ser dupla, ou seja, tributária e penal. Assim, só se cogitará falar em supressão ou redução de tributo, se, de fato, houver tributo devido. Não sendo devido o tributo, não haverá crime.

Na realidade, uma vez que é considerada criminosa a conduta de suprimir ou reduzir tributo, no sentido de fazer com que a relação jurídico-tributária não se exteriorize ou se exteriorize por valor inferior ao devido, melhor seria dizer que, não havendo uma determinada relação jurídico-tributária entre o sujeito e o Estado, que faça nascer a obrigação de pagar

ficamente no capítulo que disciplina o Sistema Tributário Nacional. (ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. Da. Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007).

¹⁹⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal Econômico. V. 1. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 720.

¹⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a Ordem Tributária. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 339.

tributo, não haverá crime. Em outras palavras, não havendo o fato gerador do tributo, não haverá crime de sonegação do tributo.

Nesse ponto, cumpre observar o teor da Súmula Vinculante 24, na qual o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1o, incisos I a IV, da Lei n. 8137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. Ou seja, não há mais como se cogitar da independência entre as esferas penal e administrativa nessas hipóteses, sendo necessário o prévio lançamento definitivo do tributo para que tenha início a ação penal.

Considerando a posição adotada que pressupõe que o objeto da supressão ou redução seja o fato gerador da obrigação tributária, alguns problemas surgem no que se refere ao momento em que se dá o lançamento definitivo do tributo, para fins da persecução penal.

O CTN prevê, nos seus artigos 147 a 150, as modalidades de lançamento do tributo, sendo elas: de ofício, por declaração e por homologação. O lançamento de ofício se efetiva pelo Fisco, sem participação do sujeito passivo. O lançamento por declaração é também feito pelo Fisco, tomando por base, no entanto, a declaração do sujeito passivo ou de terceiro acerca de matéria de fato necessária à sua efetivação. Nestas duas hipóteses, portanto, sendo o Fisco responsável pelo lançamento, deve ser considerado como consumado o crime quando o Fisco efetua o lançamento sem a inclusão ou com redução do tributo devido pelo sujeito passivo, em razão da fraude sobre o fato gerador. Nessa hipótese, se aplica o disposto no artigo 173, I, do CTN, que determina que a Fazenda Pública possui 5 anos para constituir o crédito tributário, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Sendo assim, se não o faz neste prazo, decai do direito de constituir o crédito tributário, tornando-se, com isso, impossível a tipificação de crime tributário.

Finalmente, no lançamento por homologação, o sujeito passivo calcula e antecipa o pagamento do imposto, restando ao Fisco o exame e homologação posteriores. É nesse momento que se dá o lançamento. Nesse caso, se a lei não fixar prazo, a homologação se dará em 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Findo esse prazo, considera-se, automaticamente, homologado o lançamento e extinto o crédito, impedindo, a *contrario sensu*, que o

Fisco proceda o lançamento de ofício de eventual diferença ainda devida e não paga nem declarada¹⁹².

Exceção a essa regra ocorre na hipótese de ficar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesse caso, segundo Luciano Amaro, a solução é aplicar a regra geral do artigo 173, I, do CTN, restando ao Fisco o prazo de 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, para constituir o crédito tributário, sob pena de decair do direito de constituir o crédito tributário, tornando-se impossível a tipificação do crime. Para o autor, aplicar tal prazo a partir da descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada não seria satisfatório uma vez que resultaria em prostrar indefinidamente o início do lapso temporal¹⁹³. Com isso, o crime fiscal correspondente se tornaria imprescritível.

No que se refere à conduta descrita no inciso I, do artigo 2o, trata-se de conduta que corresponde à anteriormente prevista no artigo 1o, da Lei 4.729/65. Entretanto, enquanto na antiga lei os comportamentos fraudulentos eram previstos de forma taxativa, o legislador ampliou a abrangência do tipo penal na nova lei.

Assim, três são as condutas tipificadas: fazer afirmação falsa sobre rendas, bens ou fatos, omitir declaração sobre renda, bens ou fatos e empregar outra fraude, todas com a finalidade de eximir-se total ou parcialmente do pagamento do tributo.

As duas primeiras condutas correspondem a fraudes que envolvem declarações que os contribuintes têm por dever prestar ao Fisco, contendo informações sobre matéria fática, que permitem ao Fisco identificar a ocorrência do fato gerador de obrigação tributária e, assim, calcular o tributo devido¹⁹⁴.

¹⁹² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 1007.

¹⁹³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 2a ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 385.

¹⁹⁴ A referência à palavra “declaração” deve ser entendida como toda e qualquer forma de apuração e cobrança do tributo que envolva uma conduta ativa do contribuinte no sentido de prestar uma informação, seja no momento do lançamento ou na hipótese em que o contribuinte seja chamado a prestar algum esclarecimento a respeito de rendas, bens ou fatos.

Assim, pune-se a conduta do contribuinte que apresenta ao Fisco informações incorretas ou omite informações relevantes acerca de circunstâncias que denotam expressão de riqueza (rendas, bens ou fatos), com o objetivo de fraudar o pagamento do tributo¹⁹⁵.

No entanto, como se observa, embora inicialmente tenha previsto dois modos de execução específicos, o legislador acabou por estabelecer uma fórmula genérica, admitindo como conduta punível qualquer fraude apta a enganar o Fisco, com o intuito de eximir-se o contribuinte do pagamento do tributo. Fez uso, portanto, de técnica de interpretação analógica, a fim de integrar o preceito normativo. Por essa razão, entende-se que a “outra fraude” a que alude o tipo deve guardar relação com o conteúdo da norma como um todo, obedecendo a necessidade de que preceitos penais repressivos sejam interpretados de forma restritiva. Ou seja, a fraude empregada deve se assemelhar aos outros dois comportamentos elencados expressamente no tipo penal (“fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos”).

Embora o legislador não tenha apresentado um conceito de fraude, é possível fazer referência ao conceito estabelecido pela já mencionada Lei 4.502/64, em seu artigo 72, ao dispor sobre as circunstâncias qualificadoras de multas pecuniárias, pelo descumprimento de obrigações tributárias, relacionadas ao IPI. Para os fins daquela lei, “fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

De uma forma geral, por fraude, pode-se entender qualquer espécie de engodo, artilagem ou artifício que tenha por objetivo afetar o pagamento do tributo, por meio da ocultação ou falsificação de fatos relevantes e que sejam idôneos para tanto. Dessa forma, seriam fraudes aptas a configurar o tipo penal em comento todas as condutas elencadas pelo legislador no

¹⁹⁵ Cumpre mencionar a posição dissonante de Cláudio Costa, no sentido de que seria objetivo da lei, nessa hipótese, incriminar a conduta do contribuinte que omite ou faz declaração falsa no intuito de simular uma isenção fiscal a que não faz jus. Isso porque a lei usa a expressão “eximir-se do pagamento do tributo”, o que não seria o mesmo que suprimir ou reduzir, mas isentar-se. COSTA, Claudio. Crimes de Sonegação Fiscal. Rio de Janeiro: REVAN, 2003, p. 47.

artigo 1o, bem como quaisquer outras que tenham a mesma finalidade ou produzam efeitos semelhantes¹⁹⁶.

Quanto à exigência de lançamento definitivo do tributo, cumpre ressaltar que, na hipótese do inciso I, do artigo 2o, da Lei 8.1397/90, sua inexistência não impede a persecução criminal, uma vez que, como se verá, trata-se de crime formal. Ademais, a própria Súmula Vinculante 24 não faz referência a esse dispositivo.

4.3.1.1. Estrutura típica quanto ao resultado

Além dos elementos que compõem a descrição da conduta, o tipo objetivo engloba, ainda, o resultado, se for o caso, e o nexo causal entre a conduta do autor e o resultado.

Na Lei 4.729/65, cada um dos incisos do artigo 1o constituía um tipo penal autônomo e a sonegação fiscal se perfazia independentemente do resultado da efetiva evasão fiscal, tratando-se, portando, de crimes formais ou de mera conduta¹⁹⁷. Assim, bastavam, por exemplo, as condutas de “prestar declaração falsa”, “inserir elementos inexatos” ou “alterar faturas”, aliada à “intenção de eximir-se do pagamento”, à “intenção de exonerar-se do pagamento” ou

¹⁹⁶ EISELE, Andreas. Crimes contra Ordem Tributária. 2a ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 171.

¹⁹⁷ A fim de facilitar a referência, transcreve-se novamente a seguir o artigo 1o da Lei 4.729/65, que assim tipificava a sonegação fiscal:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

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

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

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

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

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

ao "propósito de fraudar", respectivamente, para restar consumado o crime de sonegação fiscal. Uma eventual lesão ao Erário era irrelevante ou mesmo impossível¹⁹⁸.

Na Lei 8.137/90, o legislador optou por uma técnica diferente para tipificação da sonegação fiscal. Assim, definiu no artigo 1º a conduta que revela efetivo prejuízo ao Erário, consubstanciado na supressão ou redução do tributo e, no artigo 2º, outras que, embora também constituam crimes contra a ordem tributária, não tem ou prescindem de tal resultado material. Dessa forma, trata-se o tipo do artigo 1º de crime material, enquanto os tipos do artigo 2º constituem crimes formais ou de mera conduta.

Cumprir destacar, no entanto, a conduta descrita no parágrafo único do artigo 1º, consistente na falta de atendimento de exigência da autoridade, no prazo de 10 dias, a qual foi equiparada pelo legislador ao crime de sonegação expresso no inciso V, do artigo 1º.

Em razão de não ter sido expressamente elencada, dentro dos incisos do artigo 1º, como meio de execução da supressão ou redução do tributo, muitos autores entendem que se trata de crime omissivo próprio, autônomo, que se consuma com a inércia em atender à exigência da autoridade fiscal, no prazo, não se exigindo para seu reconhecimento que haja a supressão ou redução do tributo¹⁹⁹.

Ocorre, no entanto, que esta não parece a interpretação mais correta. Embora o legislador tenha optado por destacar no parágrafo único um determinado comportamento, foi claro em caracterizá-lo como a infração descrita no inciso V, do mesmo artigo. E, considerando que todos os incisos são meios utilizados para a supressão ou redução do tributo, também o é o meio descrito no parágrafo único. Ou seja, deixar de atender à exigência da autoridade (parágrafo único) equivale a negar ou deixar de fornecer documento obrigatório (nos termos do inciso V) e, se utilizado tal expediente como meio de supressão ou redução do tributo, estará configurado o crime contra a ordem tributária.

Sendo assim, o parágrafo único do artigo 1º, da Lei 8.137/90, assim como todas as demais condutas descritas no artigo 1º, é também meio de execução do tipo descrito no *caput*,

¹⁹⁸ A referência ao artigo 1º, da Lei 4.729/65 é feita aqui somente para fins de comparação com a atual lei que disciplina os crimes contra a ordem tributária (Lei 8.137/90). Dessa forma, não será feita uma análise de cada uma das modalidades do crime de sonegação fiscal previstas na lei antiga.

¹⁹⁹ Por todos: PRADO, Luis Regis. Direito Penal Econômico. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 281; e COSTA, Claudio. Crimes de Sonegação Fiscal. Rio de Janeiro: REVAN, 2003, p. 46.

portanto, crime material, sendo exigida para sua consumação a efetiva supressão ou redução do tributo.

Em síntese, se o contribuinte logra suprimir ou reduzir tributo, mediante qualquer dos meios descritos nos incisos I a V e no parágrafo único, do artigo 1o, da Lei 8.137/90, resta caracterizada a sonegação fiscal.

Por outro lado, as hipóteses descritas no artigo 2o, da Lei 8.137/90 descrevem meios diversos de atentar contra a ordem tributária.

No entanto, como bem observou Bitencourt, todas elas "possibilitam estender a proteção penal para além da legítima expectativa de ingressos às arcas do Estado, para também alcançar a boa gestão dos gastos públicos"²⁰⁰. Assim, o uso da técnica de tipificação de crimes formais ou de mera conduta se revela forma de antecipação da proteção penal uma vez que, para constatar o desvalor da ação, basta a demonstração da aptidão da conduta para produzir uma potencial ofensa à ordem tributária.

Nesse aspecto, a hipótese do inciso I, consistente em "fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo" é bastante elucidativa.

Como já mencionado, a descrição da conduta em muito se assemelha ao antigo crime de sonegação fiscal do artigo 1o, da Lei 4.729/65. Assim, se por um lado, na redação do artigo 1o, da Lei 8.137/90, o legislador optou pela criminalização de condutas que envolvem fraude fiscal somente nas hipóteses em que ocorre a efetiva supressão ou redução do tributo (o efetivo prejuízo ao Erário), manteve no inciso I, do artigo 2o a incriminação autônoma do uso da fraude. Assim, o delito se consuma com a simples omissão ou declaração falsa, bem como pelo uso de fraude semelhante, motivada pelo eventual resultado em relação ao tributo.

Assim, para Andreas Eisele, a figura do inciso, I, do artigo 2o, da Lei 8.137/90 corresponde ao antigo conceito de sonegação fiscal da Lei 4.729/65 e se trata de tipo subsidiário do inciso I, do artigo 1o, da Lei 8.137/90, uma vez que descreve uma conduta que pode caracterizar fase de execução deste último crime, configurando sua forma tentada²⁰¹.

²⁰⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal Econômico. V. 1. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 750.

²⁰¹ EISELE, Andreas. Crimes contra Ordem Tributária. 2a ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 169.

Dessa forma, caso o agente faça uso de qualquer dos meios fraudulentos descritos nos incisos e no parágrafo único do artigo 1o, ou empregue qualquer outra fraude análoga, com a intenção de supressão ou redução de tributo, se o crime do artigo 1o não se consumar, por não ocorrer o efeito em relação ao tributo, restará tipificado o crime do inciso I, do artigo 2o.

4.3.2. Tipo subjetivo

Com a superação da visão acerca da ação ou omissão como um mero processo causal, a partir do desenvolvimento do Finalismo, o tipo passou a ser visto como uma realidade complexa formada não somente por elementos objetivos (tipo objetivo) mas também subjetivos (tipo subjetivo).

O tipo subjetivo corresponde ao vetor psicológico da conduta do agente, englobando o dolo, como elemento geral, e, eventualmente, outros elementos subjetivos que representam especiais intenções ou tendências.

Os crimes contra a ordem tributária são puníveis somente quando cometidos dolosamente. Isto porque a Lei 8.137/90 não possui previsão expressa de punição a título culposo, como exige o parágrafo único do artigo 18, do Código Penal (CP).

O dolo é consciência e vontade da realização dos elementos objetivos do tipo. O autor deve saber e querer as circunstâncias do tipo objetivo.

Diz-se que o autor tem consciência quando é capaz de representar os elementos que compõem o tipo penal e o faz de forma atual e efetiva.

Na hipótese do artigo 1o, da Lei 8.137/90, o dolo de suprimir ou reduzir o tributo engloba, portanto, o uso dos meios fraudulentos descritos nos seus incisos e no parágrafo único. Ou seja, o contribuinte sabe que está, indevidamente, deixando de pagar ou pagando tributo a menor, e que o faz por meio de uma das condutas meio expressas no tipo.

O aspecto volitivo do dolo é o ânimo do agente que, conhecendo os elementos integrantes do tipo penal - conduta (comissiva ou omissiva), resultado (em havendo um) e nexo causal -, quer (dolo direto) ou aceita como possível (dolo eventual) a realização do tipo, assumindo o risco da produção do resultado.

Assim, como é comum no que tange à lei tributária, se o agente interpreta a norma de forma incorreta e, com isso, entende que não é devido o tributo, ou seja, acredita que não está suprimindo ou reduzindo tributo, o crime não se configura, em razão da ausência do dolo.

Da mesma forma, conforme exemplifica Hugo de Brito, se o agente adota um determinado comportamento que poderia, em princípio, ser considerado uma conduta meio para a

configuração do crime em questão, mas não tem a consciência de que está cometendo o crime, não estará configurado o tipo, por faltar o elemento subjetivo²⁰².

Além do dolo, alguns tipos penais só se perfazem mediante a presença de outros elementos subjetivos específicos, que não se confundem com o dolo, mas imprimem à conduta um especial fim de agir, na forma de especiais tendências, intenções ou atitudes pessoais.

São exemplos de elementos subjetivos do tipo as expressões contidas nos incisos do artigo 1o, da antiga Lei 4.729/65, como "com a intenção de" (incisos I e II), "com o propósito de" (inciso III) e "com o objetivo de" (inciso IV). Assim, além de praticar as condutas de prestar declaração falsa, inserir elementos inexatos, alterar faturas ou despesas, por exemplo, o sujeito devia demonstrar a especial intenção de eximir-se ou exonerar-se do pagamento do tributo, de fraudar a Fazenda Pública ou de obter dedução de tributos, para que houvesse o crime.

Diferentemente, na redação do artigo 1o, da Lei 8.137/90, o legislador optou por uma estrutura típica que não descreve expressamente nenhuma motivação especial que deva animar a conduta do agente. Assim, o tipo se restringe ao seu verbo núcleo, indicado no *caput* - consistente em suprimir ou reduzir tributo -, o que deve ser alcançado através das condutas-meio descritas nos seus incisos.

Dessa forma, os antigos verbos do tipo (prestar declaração falsa, inserir elementos inexatos e alterar faturas ou despesas, por exemplo) passaram a figurar como meios de execução da conduta de suprimir ou reduzir o tributo.

Em razão disso, a doutrina diverge quanto a ainda existir, sob a égide da Lei 8.137/90, a necessidade de um especial estado de ânimo voltado para a sonegação.

Majoritariamente, entende-se que a tipificação do crime do artigo 1o, da Lei 8.137 ocorre apenas com a presença do elemento subjetivo geral, o dolo, não se cogitando da necessidade de um especial fim de agir²⁰³. Isso porque não há no tipo uma indicação de uma finalidade específica que deva ser pretendida pelo agente, além do dolo de realizar a conduta nuclear do tipo, qual seja, a supressão ou redução do tributo.

²⁰² MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a Ordem Tributária. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2015. P. 357.

²⁰³ Por todos: BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 8a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 552.

Em oposição a esse entendimento, parte minoritária da doutrina considera que, ausente a vontade dirigida a sonegar tributo, não haveria crime. Ou seja, a fraude deve ser clara e intencional; do contrário tratar-se-á de mera infração administrativa. Nesse caso, nem mesmo a simples omissão de informação (como é o caso da primeira parte do inciso I), quando desacompanhada de elementos inequivocamente direcionados a enganar as autoridades fazendárias, será considerada penalmente típica²⁰⁴.

Finalmente, alguns autores, ainda que reconheçam a necessidade de dolo subjetivo específico, dispensam a presença de um especial fim de agir na hipótese da primeira figura do inciso I (omitir informação).

Nesse aspecto, o entendimento de Andreas Eisele é preciso. Segundo o autor,

a intenção de realizar a conduta nuclear do tipo ou de obter o resultado que configuram a consumação do crime não especifica o dolo. Por este motivo, a utilização de um instrumento, com a finalidade determinada de realizar a conduta nuclear do tipo, não altera a configuração do elemento subjetivo (dolo genérico). (...) pouco importa que quando da realização das condutas instrumentais descritas nos incisos do *caput*, o sujeito tenha as direcionado para a finalidade determinada de concretizar a evasão (supressão ou redução) do tributo, pois este fato é o próprio resultado que configura a consumação do crime²⁰⁵.

Ou seja, a consciência e a vontade de suprimir ou reduzir tributo já compõem o próprio dolo geral do tipo, sem o qual não se tipifica o crime. Essa vontade nada mais é do que um fim de agir que não tem nada de específico em relação ao dolo geral, pelo contrário, é o próprio dolo geral.

Assim, não importa os motivos que levaram o agente à prática da conduta, bem como eventuais outras finalidades que animem sua ação, pois nada disso se encontra descrito no tipo.

Por exemplo, se o agente omite renda tributável em sua declaração de renda com o único objetivo de enganar seu sócio, mas representa e aceita o fato de que sua conduta irá resultar em evasão fiscal - e a evasão de fato acontece -, estará configurado o crime.

²⁰⁴ Por todos: BITTENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a Ordem Tributária. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 124.

²⁰⁵ EISELE, Andreas. Crimes contra Ordem Tributária. 2a ed. São Paulo: Dialética, 2002. P. 144.

O que é indispensável, como já analisado, é a ocorrência do comportamento fraudulento pelos meios expressamente elencados no tipo penal. Ou seja, pode-se dizer que, diferentemente da técnica utilizada na redação da antiga Lei 4.729/65, no artigo 1o, da Lei 8.137/90 o legislador optou por fazer uso de forma plurissubsistente de conduta, composta por mais de um comportamento objetivamente considerado (a supressão ou redução de tributo aliada à fraude), evitando o uso de elementos subjetivos especiais.

Na hipótese do crime do inciso I, do artigo 2o, já analisado em seus aspectos objetivos, a conduta típica revela não somente o dolo geral de empregar a fraude mas exige a presença da especial finalidade (dolo específico) de eximir-se o sujeito, total ou parcialmente, do pagamento do tributo.

Ou seja, o comportamento deve ser inequivocamente direcionado a enganar o Fisco. Errar o preenchimento de uma declaração ou esquecer de incluir fato tributável não são condutas que denotam a existência do ardil exigido pelo tipo por meio de seu elemento subjetivo especial, não sendo, portanto, condutas típicas.

Isso se deve, sem dúvida, ao fato de que se trata de crime formal e, para justificar tal forma de antecipação da tutela penal, não basta o mero descumprimento de obrigações acessórias, mas exige-se a demonstração de que tal descumprimento tenha tido por objetivo atentar contra a ordem tributária, diminuindo ou suprimindo (de forma indevida e fraudulenta) o tributo devido.

4.3.2.1. Infração de dever ou delito de engano? Cotejo da lei brasileira com os modelos português e espanhol

Em razão do avançado estágio de desenvolvimento do estudo dos crimes econômicos em Portugal e Espanha, é comum que os autores brasileiros analisem os tipos penais tributários à luz dos aportes feitos pela doutrina naqueles países.

Da mesma forma, considera-se relevante para os fins desse trabalho trazer à baila alguns pontos de contato entre os tipos penais previstos no Brasil e nesses países, a fim de aprofundar a análise da natureza dos crimes tributários.

Entretanto, muito embora as teorias apresentadas pelos autores estrangeiros sejam importantes para compreender os elementos essenciais dos crimes dessa natureza, as diferen-

ças entre as técnicas legislativas utilizadas exigem que tal cotejo seja feito com cuidado, evitando-se uma “importação” de conceitos e teorias, sem a devida adaptação ao caso brasileiro.

Em Portugal, a infração fiscal possui natureza dualista, constando do Regime Geral de Infracções Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei 15/2001, dispositivos relativos a ilícitos criminais (crimes tributários comuns, como a burla tributária, e crimes fiscais, como a fraude e o abuso de confiança) e dispositivos contendo ilícitos administrativos, chamados "de mera ordenação social" ou "contraordenações fiscais" (como deixar de entregar documentos, por exemplo).

Naquele país, o simples não pagamento do tributo devido no prazo legal não é crime, mas ilícito administrativo, sujeitando o autor à sanção de natureza pecuniária.

Por essa razão, facilmente se chega à conclusão de que os crimes fiscais exigem, para sua configuração, algo mais do que o mero descumprimento de obrigação principal (como o pagamento do tributo) ou acessória (como a escrituração de livros fiscais); exigem o dolo de fraudar o Fisco, como se observa da própria nomenclatura utilizada na sua tipificação.

Assim, os crimes fiscais portugueses se dividem em crimes de fraude (art 103o), fraude qualificada (art 104o) e abuso de confiança (art 105o).

No abuso de confiança (fiscal), o agente, de forma dolosa, não entrega ao Fisco, dentro de determinado prazo, as importâncias por ele deduzidas ou retidas, enquanto substituto fiscal ou agente de retenção na fonte. Isto é, são hipóteses em que a prestação tributária é exigida de pessoa diferente do contribuinte e o sujeito, dolosamente, se omite na sua obrigação de colaborar com a administração tributária e se apropria de valores que deveria repassar ao Fisco.

Note-se que tal conduta difere da conduta do agente que simplesmente se esquece de entregar os valores ou apura incorretamente o montante da dedução, acabando por repassar valor inferior ao devido.

No entanto, importa mais ao presente trabalho a análise do artigo 103o do RGIT, a chamada fraude (fiscal)²⁰⁶, consistente, em síntese, no emprego das condutas ilegítimas tipifi-

²⁰⁶ Artigo 103º

Fraude

1 - Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a

casas no referido artigo (como a ocultação de fatos ou valores e a celebração de negócio simulado), visando o não pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de vantagens patrimoniais, suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

Segundo a doutrina portuguesa, trata-se de crime de perigo, na medida em que não exige para a realização do tipo o efetivo prejuízo às receitas fiscais e a consequente lesão do patrimônio do Estado. Pelo contrário, o legislador, além de tipificar condutas que, segundo as regras da experiência, são comumente perigosas para as receitas tributárias (ocultação de fatos e celebração de negócio simulado, por exemplo), embora não tenha exigido a verificação posterior de um perigo concreto, precisou no tipo legal a necessidade de essas condutas serem suscetíveis de diminuir as receitas fiscais. Portanto, trata-se de crime de aptidão, categoria proposta pela doutrina alemã, que se caracteriza pela inclusão na descrição típica de um elemento revelador da perigosidade da conduta concreta ou dos meios comissivos utilizados²⁰⁷.

Para Susana Aires de Sousa, o legislador português quis deixar claro que considera como elemento típico do crime de fraude fiscal a aptidão, a idoneidade das condutas para diminuir as receitas tributárias.

Além disso, fez expressa referência à necessidade de o agente atuar impelido pelo objetivo de não pagar a prestação tributária ou de obter vantagens patrimoniais indevidas por meio de expedientes que denotam o uso da fraude.

Assim, por exemplo, a celebração de negócio simulado, visando o não pagamento de prestação tributária ou a obtenção de benefício fiscal indevido, ainda que não resulte em efetivo prejuízo às receitas tributárias, é considerada fraude fiscal em razão da sua mera aptidão para iludir a fiscalização tributária, diminuindo suas receitas.

Em razão disso, é natural a discussão que domina a doutrina acerca do caráter patrimonial ou não dos interesses tutelados pelo Fisco português.

No Brasil, como já observado, o principal crime tributário (a sonegação fiscal, tipificada no artigo 1o, da Lei 8.137/90) revela contornos bastante diferentes. A supressão ou redução do tributo são os verbos núcleos do tipo, portanto, indispensáveis para sua caracterização.

obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:

- a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;
- b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;
- c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas. (...)

²⁰⁷ SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 73.

Dessa forma, não basta a mera aptidão para afetar as receitas tributárias. O legislador brasileiro exigiu, naquele tipo penal, o efetivo impacto na relação tributária²⁰⁸, demonstrando a preocupação com a manutenção da arrecadação tributária.

No entanto, ao fazer referência ao emprego de condutas meio tipicamente fraudulentas para a prática dos verbos núcleo do tipo, deixou claro não se tratar de crimes de mera desobediência às normas tributárias, destacando a importância não somente da lesão ao Erário, mas também da fraude à ordem tributária, na linha da posição adotada nesse trabalho a respeito da natureza do bem jurídico.

Na Espanha, os crimes contra a Fazenda Pública estão dispostos no Código Penal Espanhol, instituído pela Lei Orgânica 10/1995. A lei espanhola prevê, nos seus artigos 305 a 310, tipos de fraude fiscal, contábil e contra a Comunidade Européia.

No que se refere ao delito de fraude fiscal (art. 305), em síntese, a conduta típica consiste em defraudar a Fazenda Pública, por meio de ação ou omissão, iludindo o pagamento de tributos ou de tributos retidos, obtendo devoluções indevidas ou desfrutando de benefícios fiscais indevidos, em valor superior ao estabelecido na lei.²⁰⁹

Em razão da referência ao verbo “*defraudar*”²¹⁰ como núcleo do tipo, a doutrina espanhola se divide entre aqueles que consideram que a fraude fiscal é um tipo de infração de dever e aqueles que adotam a teoria do engano.

²⁰⁸ Note-se que o uso da expressão “relação tributária” é proposital, uma vez que adotou-se aqui o entendimento de que o crime não é suprimir ou reduzir o tributo, mas ocultar ou exteriorizar o fato gerador em valor inferior ao que seria devido, na forma da lei.

²⁰⁹ *Artículo 305*

1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. (...)

²¹⁰ São sinônimos de “*defraudar*”: *estafar, engañar, robar, frustrar, malograr, estafar*. Em português: *defraudar, fraudar, enganar, desapontar, decepcionar*.

Aqueles que defendem que a fraude fiscal é um delito de infração de dever concebem que defraudar equivale tão somente a infringir deveres tributários formais, causando um prejuízo patrimonial, sem que haja necessidade de que a conduta seja enganosa, arditosa ou artificiosa. Assim, há um dever legal de prestar informações à administração tributária que, ao ser infringido, implica em fraude fiscal²¹¹.

De outra forma, um setor da doutrina espanhola adota a teoria do engano ou “*mise en scène*”, entendendo que o delito de fraude fiscal exige, para sua realização, um específico intento de fraudar o Fisco. Ou seja, exige o emprego de engano, astúcia ou ardil que seja apto a induzir o sujeito passivo em erro. O prejuízo patrimonial é causado mediante engano²¹²; o mesmo engano exigido nos delitos de “estafa” (em português, corresponderia ao estelionato e outras fraudes).

No Brasil, alguns autores, alinhados com esse pensamento, chegam a defender que o crime de sonegação fiscal se trata de verdadeiro estelionato tributário.

Segundo essa teoria, portanto, o simples descumprimento de deveres fiscais, sem o emprego de meio capaz de induzir em erro a autoridade tributária, é atípico.

Na Espanha, mesmo os autores que consideram forçoso admitir que o crime de fraude fiscal espanhol se assemelha ao estelionato, reconhecem que o uso do verbo defraudar demonstra que o desvalor da conduta deve consistir em algo mais do que uma mera infração de um dever extrapenal, mas na sua aptidão para concretamente vulnerar o bem jurídico. Assim, “defraudar” implica que a conduta seja idônea para iludir o Fisco, afetando a apuração e cobrança do tributo.

Para Ignacio Ayala Gómez

defraudar es impossibilitar (...) lo que produce es definir el verbo como la acción de ocultar las bases tributarias (simularlas, disimularlas u omitir su comunicación) a través de concretos atos defraudatorios (...) con capacidad para evitar, burlar (impossibilitar) la acción de comprobación y verificación²¹³.

²¹¹ LAPORTA, Mario H. Delito Fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico. Buenos Aires/Montevideo: Editorial BdeF, 2013, p. 225.

²¹² BAJO, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. Derecho Penal Económico. 2. Ed. Madrid: Editora Ramón Areces, 2010, p. 274.

²¹³ AYALA GÓMEZ, Ignacio (Los delitos contra la hacienda pública relativos a los ingresos tributarios: El llamado delito fiscal del artículo 305 del Código Penal. In: TOLEDO y UBIETO, Emilio Octavio (Dir. Y Coord.). Delitos e Infracciones contra la Hacienda Pública. Valencia: Tirant lo Blach, 2009, p. 113/133) Apud PANOEIRO, José Maria de Castro. *Op.cit.*, p. 221.

Considerando as particularidades da fraude fiscal espanhola, ainda que não pareça possível fazer uma aplicação direta das teorias adotadas na Espanha ao caso brasileiro, cumpre notar que há, de fato, algumas similaridades entre a fraude fiscal espanhola e a sonegação fiscal brasileira (artigo 1o, da Lei 8.137/90).

No Brasil, tanto na Lei 4.729/65 como na Lei 8.137/90, a fraude se faz presente nos verbos do tipo ou nos meios de execução do delito. Assim, enquanto na antiga lei, a fraude era a própria conduta incriminada, presente nos núcleos de cada tipo ("prestar declaração falsa", "inserir elementos inexatos", "alterar faturas" etc), na Lei 8.137/90, a fraude (através das falsidades ideológica e material) subsiste como meio de execução, inclusive, tendo o legislador repetido em alguns incisos do artigo 1o as mesmas condutas incriminadas na lei anterior ("prestar declaração falsa", "inserindo elementos inexatos", "alterar fatura" etc).

José Antonio Choclán Montalvo entende que tal interpretação é a mais apropriada a fim de diferenciar o ilícito penal do ilícito administrativo. Para o autor

la interpretación más razonable del delito fiscal y la necesaria restricción del ámbito de lo punible a supuestos que permitan reconocer un ilícito penal como algo diferente de la infracción administrativa impone limitar el alcance del tipo a los supuestos en los que el sujeto ha tenido un comportamiento especialmente disvalioso que impida a la Administración tributaria conocer la existencia de un hecho imponible y no pueda, por tanto, ejercer sus facultades de control. (...) Lo relevante es realmente que se dificulte la actividad inspetora de la Administración, pues en otro caso no tiene sentido el tan afirmado como eludido principio de intervención mínima del Derecho Penal, em sectores, como el tributario, en el que están dispuestos relevantes instrumentos de autotutela.²¹⁴

Como se observa, tanto no Brasil como na Espanha, é fundamental que os meios utilizados pelo sujeito dificultem a atividade fiscalizadora da Administração, ferindo os deveres que os contribuintes possuem para com a manutenção da ordem tributária. Dessa forma, limita-se o alcance do tipo às condutas que, de fato, são consideradas desvaliosas para fins penais.

²¹⁴ MONTALVO, José Antonio Choclán. La Aplicación Práctica del Delito Fiscal: Cuestiones y Soluciones. 2a ed. Barcelona: Wolters Kluwer, 2016, p. 86.

5. TOMADA DE POSIÇÃO

Como observado quando da análise do bem jurídico penal-tributário, os crimes contra a ordem tributária envolvem uma conduta desvaliosa do contribuinte no sentido de infringir seu dever positivo de contribuir para a consecução dos gastos públicos, deliberadamente descumprindo seu dever fundamental de pagar impostos, por meios fraudulentos²¹⁵.

Mais do que isso, considerando o papel cada vez mais de protagonista do contribuinte na relação tributária - participando ativamente desde a emissão de documentos fiscais, passando pela apuração e pagamento do tributo, até a escrituração de livros e preenchimento de declarações - o desvalor de tal conduta é ainda mais evidente. O Estado conta com o contribuinte nessa empreitada e confia que este cumprirá seu papel.

Assim, o comportamento do contribuinte que frauda a administração tributária, evadindo o pagamento do tributo demonstra um desvalor superior àquele evidenciado pela mera infração tributária.

Em razão disso, tem-se intensificado o combate a violações pelos contribuintes do seu dever de pagar impostos, por meio de sanções de natureza criminal. O acórdão do Tribunal Constitucional Português, a seguir transcrito, é representativo dessa tendência, observada em diversos países:

Num Estado de direito, social e democrático, a assunção pelo Estado da realização do bem estar social, através da concretização de uma democracia económica, social e cultural, com respeito pelos direitos e liberdade fundamentais, legitima-se pela necessidade de garantir a todos uma existência em condições de dignidade. A realização destas exigências não só confere ao imposto um carácter de meio privilegiado ao dispor de um Estado de direito para assegurar as necessárias prestações sociais, como também alarga o âmbito do que é digno de tutela penal. A este respeito escreve Roxin "A garantia das prestações necessária à existência (daseinsnotwendiger Leistungen) constitui tarefa tão legítima do Direito penal como a tutela de bens jurídicos" (in «Sinn und Grenzen staatlicher Strafe, Juristische Schulung, 1966, pg. 381 e citado por Jorge Figueiredo Dias e Manuel Costa Andrade, "O Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português", in "Revista Portuguesa de Ciência Criminal", Ano 6º, 1º, pág. 76). De facto, **um Estado para poder cumprir as tarefas que lhe incumbem tem de recorrer a meios que só pode exigir dos seus cidadãos. Esses meios ou instrumentos de realização das suas finalidade são os im-**

²¹⁵ Sobre o assunto, ver NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.

postos, cuja cobrança é condição da posterior satisfação das prestações sociais. Compreende-se, assim, que o dever de pagar impostos seja um dever fundamental (cf. Casalta Nabais, "O dever fundamental de pagar impostos", Livraria Almedina, 1998, pág. 186,ss) **e que a violação deste dever, essencial para a realização dos fins do Estado possa ser assegurado através da cominação de sanções criminais.** (PORTUGAL, 2000²¹⁶). (grifos nossos)

Dentre as diversas formas que o contribuinte encontra para fraudar a fiscalização tributária, sem dúvida, a utilização de planejamentos fiscais simulados e abusivos, em especial pelas empresas, representa uma danosidade social das mais relevantes, em razão de seu potencial para alcançar somas vultosas. Ademais, considerando os meios cada vez mais elaborados de que estas dispõem para iludir o Fisco, a persecução penal dos crimes tributários por elas praticados é extremamente complexa e vem exigindo uma atuação especializada das autoridades locais bem como integrada com autoridades de outros países nos quais estas empresas têm atuação.

Nesse contexto, não se mostra mais razoável aguardar o legislador atuar estabelecendo permissões e impedimentos a partir de cada uma das novidades apresentadas pelos contribuintes em termos de planejamento fiscal. Cumpre, portanto, avaliar como os institutos de Direito privado e de Direito tributário podem ser utilizados como parâmetros para estabelecer o alcance dos tipos penais existentes e, quiçá, para que se possa propor alterações legislativas que permitam adequar a lei penal à realidade da atuação dos contribuintes na atualidade.

Por outro lado, o estabelecimento de critérios mais objetivos e realísticos deve permitir aos contribuintes que desejam atuar dentro da legalidade estabelecer seus negócios de forma a obter uma carga tributária menos onerosa possível, sem ter que se sujeitar a uma análise casuística pelas autoridades administrativas e judiciais. Ou seja, tudo o que foi apresentado até aqui demonstra a premente necessidade de se promover uma maior segurança jurídica no trato entre o contribuinte e o Estado fiscal.

Nesse contexto, como se observou, trata-se de um grande desafio do campo da doutrina penal tributária estabelecer limites objetivos entre o planejamento tributário abusivo (elusão) - com repercussões somente tributárias - e o crime fiscal (evasão).

Este problema vem ganhando cada vez maior relevância em razão da forma como se

²¹⁶ Acórdão nº 312/00, no Proc. nº 442/99, de 20 de junho de 2000, 1a Seção do Tribunal Constitucional Português.

dá a persecução penal deste tipo de crime no Brasil. Comumente, esta tem início com a representação penal feita pelas autoridades administrativas ao Ministério Público Estadual ou Federal, conforme o ente competente para arrecadação do tributo supostamente evadido.

Em geral, as autoridades administrativas entendem que há indício de crime fiscal quando consideram que ocorreu o uso de simulação ou fraude na estrutura montada pelo contribuinte, a fim de obter redução de carga tributária.

Simulação e fraude são, na verdade, formas de praticar o delito, isto é, expedientes que são meio para alcançar o objetivo de burlar a fiscalização tributária e pagar menos tributo. Assim, embora sejam esses os termos mais frequentemente utilizados pela doutrina tributária para se referir às hipóteses de crime fiscal, não consideramos que sejam os mais adequados.

Como vimos, a Lei 8.137/90 definiu duas formas de se praticar os crimes contra a ordem tributária. As hipóteses do artigo 1º ("constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas...") cuidam de crimes materiais, cuja consumação exige a supressão ou redução do tributo. Em geral, a doutrina e a jurisprudência se referem a essa hipóteses como crimes de sonegação fiscal.

Já a hipótese do artigo 2º, I cuida do crime formal de "fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo" e corresponde ao antigo conceito genérico de sonegação fiscal da Lei 4.729/65²¹⁷.

Como se pode observar, portanto, são bastante diferentes as definições adotadas pelas leis tributárias e pela doutrina tributária para os conceitos utilizados no âmbito dos crimes fiscais (já fartamente apresentadas) e as definições a que se pode chegar pela análise dos tipos penais propriamente ditos. Como já apontado, essa parece ser a razão de grande parte das controvérsias até aqui analisadas.

Todavia, para uma análise de *lege lata* do problema, é indispensável que se tome como ponto de partida a lei penal sobre o tema, que estabelece expressamente as condutas sujeitas à sanção penal.

²¹⁷ Como já mencionado, optou-se nesse trabalho por restringir nossas análises às condutas de possível tipificação no artigo 1º, e no inciso I, do artigo 2º, da Lei 8.137/90, em razão de serem estas as que mais comumente se identificam com os atos praticados em meio a planejamentos fiscais abusivos e fraudulentos.

Em síntese, portanto, o termo genérico evasão pode ser compreendido como a fuga ao pagamento de tributos, por meios ilícitos e, de uma forma geral, é adotado como sinônimo de crime fiscal. Os crimes contra a ordem tributária descritos nos artigos 1º e 2º, I, da Lei 8.137/90 são conhecidos como crimes de sonegação fiscal.

Quanto aos conceitos utilizados pelas autoridades administrativas como supostos de crime (fraude e simulação), temos que, em síntese, a fraude penal consiste na produção de uma falsa imagem da realidade através do engano, do ardil ou qualquer outro meio capaz de iludir a administração, a fim de obter redução do ônus fiscal.

Embora, em geral, os autores façam referência à fraude e à simulação como fenômenos distintos, consideramos mais adequado compreender a fraude no seu sentido lato, de comportamento vocacionado a lesar terceiros, isto é, como qualidade da conduta do contribuinte que, intencionalmente, pretende enganar o Fisco quanto à ocorrência e/ou à magnitude do fato gerador.

Sendo assim, a simulação, assim como a falsidade documental, a ocultação de informações, dentre outras, seriam modalidades desse agir fraudulento, como se deduz do Acórdão parcialmente transcrito a seguir:

RHC 72074 / MG

RECURSO ORDINARIO EM HABEAS CORPUS 2016/0155320-7

Relator(a) Ministro RIBEIRO DANTAS (1181) - T5 - QUINTA TURMA

Data do Julgamento: 06/10/2016 - DJe 19/10/2016

PENAL E PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL E APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA (LEI N. 8.137/1990, ART. 1º, INC. I, E ART. 2º, INC. II). INÉPCIA DA INICIAL ACUSATÓRIA. PRESENÇA DOS REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP. DENÚNCIA GENÉRICA NÃO EVIDENCIADA. DEMONSTRADA A MÍNIMA CORRELAÇÃO DOS FATOS DELITUOSOS COM A ATIVIDADE DO ACUSADO. JUSTA CAUSA. LASTRO PROBATÓRIO MÍNIMO EVIDENCIADO. PROCESSO CRIMINAL INSTRUÍDO COM BASE EM DADOS DECORRENTES COMPARTILHAMENTO DE DADOS FINANCEIROS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS COM A AUTORIDADE FISCAL. AUSÊNCIA DE PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. CONSTRANGIMENTO ILEGAL CARACTERIZADO. RECURSO DESPROVIDO. ORDEM CONCEDIDA DE OFÍCIO.

(...)

2. (...) Os crimes contra a ordem tributária, exceto o de apropriação indébita tributária e previdenciária, além do inadimplemento, pressupõe (*sic*) a ocorrência de alguma forma de fraude, que poderá ser consubstanciada em omissão de declaração, falsificação material ou ideológica, a utilização de documentos material ou ideologicamente falsos, simulação, entre outros meios.(...)

Embora de identificação mais evidente, as hipóteses de fraude por falsidade documental, ocultação de informações etc são as menos comumente levantadas pela fiscalização e, quando ocorrem, as controvérsias costumam girar em torno de questões de prova.

As hipóteses que mais comumente são objeto de representação para fins penais, em casos de planejamento fiscal, são aquelas em que as autoridades consideram que há indícios de simulação (aqui referida em sentido geral, seja simulação absoluta ou relativa).

Como vimos, no entanto, as autoridades administrativas vem adotando um conceito bastante amplo de simulação.

Classicamente, o conceito de simulação era utilizado no sentido estrito de vício da vontade das partes, ou seja, se os negócios retratassem o que as partes de fato queriam, não haveria simulação; ao contrário, havendo discordância entre a vontade das partes e o negócio efetuado (a vontade declarada), estaria caracterizada a simulação.

Assim, ainda que pudesse haver controvérsias a respeito de qual ótica deveria ser adotada para avaliar o negócio (ótica da vontade, do motivo ou mesmo da causa do negócio), o ato de simular era visto como o ato de enganar terceiros, em maior ou menor extensão.²¹⁸

Recentemente, no entanto, as autoridades passaram a extrapolar esses parâmetros e considerar eivados de simulação todos os negócios em que há alguma “estrutura inusual”, “inadequação”, “inequivalência”, “discrepância” ou “desconformidade” entre a forma e a substância do negócio; entre a vontade e o ato; entre o fato e a realidade; entre os atos formais e a intenção; entre o objetivo do ato e o objetivo real etc.²¹⁹

Presente, portanto, algo de inusual, a conduta do contribuinte é nomeada de simulação, passando o Fisco a considerar que houve dolo de cometer crime contra a ordem tributária, justificando a representação fiscal para fins penais.

Cumprido notar que o combate aos planejamentos tributários abusivos e criminosos pela fiscalização tributária, com base na possível caracterização de simulação, continua se fundamentando nos termos do inciso VII, do artigo 149, do Código Tributário Nacional, que permite que a autoridade administrativa efetue lançamento “quando se comprove que o sujeito pas-

²¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Fiscal. 3a. Ed. São Paulo: Dialética, 2011. P. 393-394.

²¹⁹ Conforme análise dos seguintes acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes: Acórdão n. 101-94.771 e Acórdão n. 104-21.675, in GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Fiscal. 3a. Ed. São Paulo: Dialética, 2011. P. 395.

sivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”. Isto em razão da falta de regulamentação do parágrafo único, do artigo 116, do CTN, a chamada norma geral antielisiva.

Em princípio, portanto, a discussão acerca da natureza da referida norma - se antievasiva, como entende a maior parte da doutrina (formalista), ou antielisiva, conforme posição da minoria (substantivista) - parece desnecessária à delimitação dos parâmetros de identificação do crime fiscal. Entretanto, cumpre notar que a norma que pretendeu regulamentar o parágrafo único, do artigo 116, do CTN até hoje faz eco na jurisprudência.

Como já mencionado, a Medida Provisória 66/2002 trazia nos seus artigos 13 a 19 os procedimentos que deveriam ser adotados para aplicação da dita norma antielisiva. Dentre outros aspectos, determinava que deveriam ser levados em conta para desconsideração do negócio jurídico a ocorrência de falta de propósito negocial ou abuso de forma, inspirada claramente na, já analisada, teoria americana do *business purpose*.

Todavia, cumpre notar que deixou de fora, conforme expressamente descrito no parágrafo único, do artigo 13, "os atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”, o que denota que os procedimentos ali descritos não se destinavam a cuidar de hipóteses de evasão fiscal, mas de elisão abusiva (elusão), conforme a posição defendida pela corrente substantivista, também adotada nesse trabalho.

Quando da sua conversão na Lei 10.637/02, os referidos artigos da MP 66/2002 foram rejeitados, restando a matéria pendente de regulamentação. Ante a falta de parâmetros claros para diferenciar casos de elisão, elusão e evasão, as autoridades fazendárias passaram a adotar alguns dos critérios contidos nos dispositivos rejeitados, notadamente a noção de propósito negocial.

Assim, a falta de propósito negocial - entendida como a falta de motivos extratributários - passou a se somar aos já mencionados critérios diversos utilizados pela fiscalização para justificar que teria havido simulação e, portanto, que a conduta do contribuinte teria sido criminosa.

Ou seja, ante a falta de parâmetros objetivos, passou-se a adotar, casuisticamente, um conceito alargado e econômico de simulação. A falta de regulamentação levou, assim, a um comportamento extremo do Fisco: tudo que não pudesse ser tido como planejamento lícito passou a ser descrito como simulação criminosa.

Diante desse panorama, sob uma análise de *lege lata* e diante de todo o levantamento bibliográfico apresentado até aqui, cumpre responder às seguintes perguntas: o que deve ser entendido como simulação para fins de caracterização da conduta como penalmente típica? É

possível que um ilícito atípico tenha o condão de resultar em crime tributário? É possível que uma conduta em fraude à lei seja identificada com a fraude penal? Diante de todo o exposto, quais são os limites atuais para o planejamento fiscal, sob uma ótica penal? Vejamos.

5.1. O que deve ser entendido como simulação para caracterização da conduta como penalmente típica?

Em geral, conceitua-se simulação como a celebração de um ato que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir, uma vez que a declaração de vontade das partes é falsa.

Entretanto, como visto, muitos autores adotam um outro ponto de vista: consideram a simulação não como um problema de divergência entre a vontade verdadeira e a vontade declarada (vício da vontade), mas como um vício na causa dos negócios. Sob essa ótica, se as partes usam determinada estrutura negocial para atingir um resultado que não corresponde à causa típica do negócio, estão praticando simulação.

Nesse caso, um ato é considerado simulado porque não corresponde aos propósitos efetivos dos agentes, havendo uma divergência consciente entre sua intenção e a causa típica do negócio.

Seja em razão de se tratar de um vício de vontade ou de um vício na causa, o negócio simulado é visto como não verdadeiro. A diferença é que, sob uma perspectiva causalista, é irrelevante o caráter da declaração feita pelos agentes; haverá simulação mesmo se a declaração for verdadeira e representar perfeitamente os fatos.

O conceito causalista de simulação acaba, portanto, sendo mais amplo: como ela é vista sob a ótica do descasamento entre a causa típica do negócio e as intenções das partes, o intérprete deve indagar sobre a eventual falta de sentido ou propósito econômico nos atos e negócios jurídicos praticados, examinados de maneira global.²²⁰

Madeira e Andrade Jr criticam duramente o que chamam de uma teoria causalista da simulação "à brasileira". Para os autores, ela se estrutura com foco em um elemento objetivo

²²⁰ GODOY, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento Tributário e Simulação. Estudo e Análise dos Casos Rexnord e Josapar. São Paulo: Revista Direito GV, Jan-Jun 2012, P. 359-380. P. 367.

(a causa) aliada a uma justificativa subjetiva (a intenção das partes), ou seja, um conflito entre vontade e causa, ou motivo e causa, o que geraria bastante imprecisão. Em razão disso, informam os autores que, em outros países, essa teoria tem dado lugar a concepções teóricas que resgatam a ideia de que o fingimento seria a raiz do fenômeno, cujo objetivo é tão somente criar uma falsa aparência da realidade. Nesse sentido

Qual o traço que notabiliza essa aparência? O artigo 167 do Código Civil esclarece: há simulação quando a declaração seja não verdadeira; quando a data seja não verdadeira; quando o sujeito seja não verdadeiro. Há simulação quando o ato que se diga ter praticado esteja ausente. O Código Civil, enfim, define a simulação como a conduta convencional (decorrente do acordo simulatório) que cria o engano: comunicar a existência de algo que não existe.²²¹

A despeito disso, como esclarece Godoy, essa visão mais ampla ligada à concepção causalista do conceito de simulação passou a ser adotada pelos Conselhos de Contribuintes a partir do julgamento do chamado caso REXNORD²²², em que se discutiu a possibilidade de após sucessivas incorporações, se compensar prejuízos fiscais de titularidade de uma empresa com o lucro de outra (incorporação às avessas). A seguir a ementa desse importante Acórdão:

IRPJ - Incorporação às avessas - Matéria de prova - Compensação de prejuízos fiscais - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídicas dos atos efetivamente praticados. Se a documentação acostada aos autos comprova de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos atos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes. Negado provimento ao recurso.

O relator considerou que o intérprete estaria autorizado a efetuar uma avaliação global dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte para alcançar seu “substrato econômico”, não estando “aprisionado aos princípios do direito privado no que diz respeito à definição dos efeitos tributários dos atos e fatos jurídicos”. Em razão do disposto no artigo 118, do CTN²²³ poderia, ainda, “abstrair-se da validade jurídica dos atos efetivamente prati-

²²¹ MADEIRA, Eduardo Santos Arruda; ANDRADE JR, Luiz Carlos de. O “Casa e Separa” Revisto à Luz da Técnica da Simulação. In Planejamento Tributário. Análise de Casos. V. 2. São Paulo: MP Editora, 2014. P. 179-181.

²²² Acórdão CSRF/01-02.107, de 2.12.1996 (Rel. Cons. Verinaldo Henrique da Silva).

²²³ "Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

cados, para considerar os verdadeiros efeitos econômicos subjacentes nesses atos e que se procuram mascarar”. Ou seja, passou a adotar um conceito de simulação que leva em conta os verdadeiros efeitos econômicos subjacentes ao planejamento tributário em análise.

Godoy chamou esse conceito, que ele considerou mais fluido e dinâmico, de "simulação-elusão"²²⁴. Já para Greco, trata-se da adoção concomitante da noção tradicional, segundo a qual são considerados atos de simulação os atos disfarçados, com a doutrina francesa, em que se considera também os atos irrealis ou aparentes. Nesse sentido, como bem aponta o autor, cumpre questionar se é possível adotar um tal conceito ampliado de simulação, inclusive para fins penais, ou se o intérprete deve se ater à descrição contida no Código Civil.

Como se observou, toda a concepção de que os atos praticados em simulação são indicativos de crimes fiscal se fundamenta nas definições constantes das leis tributárias acerca das hipóteses em que o Fisco está autorizado a atuar seja para desconsiderar os efeitos de um determinado planejamento fiscal, seja para efetuar o lançamento de ofício do tributo devido. Ou seja, a simulação se apresenta como forma de fraudar o Fisco não por meio das falsidades documentais e ideológicas mais comumente identificadas como crimes fiscais, mas por meio de expediente tão fraudulento quanto.

Dessa forma, observa-se que a simulação vem sendo tratada como hipótese de crime fiscal em razão de uma construção teórica que decorre de sua identificação com a fraude exigida como elemento dos tipos penais. Sendo assim, a despeito dos contornos que a conduta simulada tenha para fins tributários, esta terá relevância penal se e somente se o contribuinte, por meio da simulação, incorra em um dos meios fraudulentos descritos nos tipos penais constantes dos artigos 1º e 2º, da Lei 8.137/90, obtendo a supressão ou redução do tributo (na hipótese do crime material, do artigo 1º).

Como visto, não se trata da supressão ou redução do tributo propriamente, como indica uma leitura apressada do texto da lei, mas sim a supressão ou redução do fato gerador. Ou seja, a simulação praticada pelo contribuinte deve ser capaz de encobrir a própria ocorrência do fato gerador ou reduzir sua expressão econômica, fazendo o Fisco acreditar que a operação que de fato ocorreu foi outra, com repercussão tributária menos onerosa.

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

²²⁴ GODOY, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento Tributário e Simulação. Estudo e Análise dos Casos Rexnord e Josapar. São Paulo: Revista Direito GV, Jan-Jun 2012, P. 359-380. P. 367.

Não se trata, portanto, de discutir a natureza do vício envolvido na simulação (se vício da vontade ou da causa do negócio), mas se o negócio declarado serviu para encobrir um outro verdadeiro, com tributação mais onerosa, em linha com o pensamento de Marco Aurélio Greco.

De fato, é inegável que somente através de uma análise do caso concreto será possível identificar se houve de fato o objetivo de esconder uma verdade inconveniente. Isso, no entanto, não implica dizer que seja necessário efetuar uma consideração do “substrato econômico” da estrutura montada pelo contribuinte, como se fosse necessário perquirir algum tipo de moralidade na conduta do contribuinte. Importa somente saber se o que foi apresentado corresponde à realidade econômica; se não houve, portanto, a mentira, o engano, o artil empregado na conduta do contribuinte.

Portanto, em se tratando a adoção da simulação como critério para identificação dos crimes dos artigos 1o e 2o da Lei 8.137/90 uma construção decorrente do emprego da fraude (ínsito a esta figura jurídica), cumpre avaliar se outras figuras de Direito privado, como por exemplo, os ilícitos atípicos, seriam aptas a também configurar o ilícito penal.

É o que se analisará a seguir.

5.2. É possível que um ilícito atípico tenha o condão de configurar crime tributário?

A utilização de formas jurídicas que não são as tipicamente adotadas para a consecução de determinados negócios é comumente o motivo pelo qual se questiona a legitimidade de planejamentos fiscais.

Um dos mais emblemáticos casos em que se discutiu os limites à criatividade do contribuinte na estruturação de seus negócios para fins fiscais foi o caso Grendene, julgado em 1986²²⁵.

²²⁵ O desfecho na esfera administrativa se deu quando o Recurso 89.806 interposto pela Grendene contra a Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul, RS, foi julgado pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, resultando no Acórdão 103-07.260 (Rel. Cons. Urgel Pereira Lopes). No Judiciário, a disputa

Em síntese, a empresa vendia seus produtos por meio de oito empresas coligadas, de titularidade de seus diretores. Tratava-se de empresas puramente comerciais, que não possuíam sequer estrutura para tanto, como instalações e funcionários, e que tinham endereço na própria sede da empresa industrial. A fiscalização apurou, ainda, que a indústria vendia os produtos por valor subfaturado às oito empresas comerciais, que os revendia com lucro. Assim, o lucro do negócio como um todo era tributado nas empresas comerciais, que adotavam forma de apuração do imposto de renda mais favorecida (lucro presumido) do que a forma de apuração adotada pela empresa industrial (lucro real).

Dentre outras conclusões, ao fim do processo judicial, considerou-se que houve evasão fiscal, por meio de uma fraude, consubstanciada no desvirtuamento da finalidade do regime simplificado de tributação (lucro presumido). A constituição de "empresas de papel" com fins de redução de carga fiscal teria tido como resultado a omissão de receita tributável pela matriz, que seria quem de fato auferiu todo o lucro e deveria oferecê-lo à tributação.

Particularmente, parece que houve, na verdade, dissimulação: oito pessoas jurídicas foram criadas (no papel) para efetuar o faturamento das vendas da matriz, visando ocultar a verdade, qual seja, a existência de fato de uma única pessoa jurídica, que deveria faturar todo o montante vendido.

O caso em tela é, portanto, exemplo de adoção de uma estrutura que não seria típica à consecução do negócio pretendido (simples produção e venda de mercadorias) e que, claramente, tinha objetivo tão somente de redução de carga fiscal, como é comum a muitos planejamentos fiscais questionados pelas autoridades fiscais.

Como visto, tanto os autores identificados com uma interpretação formalista como aqueles que adotam uma visão substantivista da legitimidade do planejamento fiscal são unânimes em afirmar que a evasão fiscal, como sinônimo de crime, se caracteriza pela ação, geralmente posterior ao fato gerador, que, deliberadamente, visa esconder sua ocorrência ou enganar a fiscalização quanto aos seus elementos, a fim de obter redução de carga tributária. É, portanto, a conduta do sujeito que utiliza meios ilícitos para iludir o Fisco quanto a fato gerador já ocorrido.

Nesse sentido, para fins penais, tudo é permitido em termos de planejamento tributário, contanto que o contribuinte não utilize meios fraudulentos, dentre eles a simulação, a fraude documental etc para não pagar o tributo que é devido naquela operação.

Todavia, como se observou ao longo desse trabalho, o comportamento do contribuinte, em termos de planejamento fiscal, passa pelo que Mario Laporta chama de três fases, que vão desde o mais “asséptico” ou limpo (no sentido de lícito) até o penalmente desvalioso. Assim, em um primeiro momento, se pode falar em uma “economia de opção”, que implica na eleição de uma alternativa válida entre outras; a seguir, na ideia de elusão por meio, geralmente, de fraude à lei, hipótese em que se discute a (i)licitude tributária, mas ainda fora do campo do delito; e, finalmente, se ingressa nas fronteiras da evasão fiscal, comportamento que acarreta sanções de natureza penal.²²⁶

Tendo em vista esse panorama, à primeira vista, parece bastante favorável ao contribuinte a noção geral adotada pela doutrina e jurisprudência até hoje de que apenas as hipóteses em que se evidencia fraude ou simulação seriam suscetíveis de sanção penal (a depender, naturalmente, da subsunção da conduta a um tipo penal específico e de considerações acerca de antijuridicidade e culpabilidade).

Nesse contexto, as hipóteses elusivas já tratadas até aqui (especialmente a fraude à lei e o abuso de direito) parecem insuscetíveis de repercussões penais.

Como visto, no entanto, a prática da fiscalização tributária e da persecução penal não corrobora tal conclusão; pelo contrário, tendo em vista a adoção de um conceito bastante ampliado de simulação, o que se observa é que hipóteses elusivas vem sendo tratadas como simulação, sujeitando o contribuinte a responder por sua conduta no âmbito do crime.

Por essa razão, admitir a possibilidade de observância de um comportamento penalmente relevante em condutas tidas como ilícitos atípicos (no terreno da elusão, portanto), embora possa parecer uma tentativa de ampliar o espectro do crime, pode resultar em um ganho tanto para os contribuintes quanto para o Estado, em termos de segurança jurídica. Ou seja, nas palavras de Laporta, “*cuanto más se puder precisar qué significa “defraudar” y qué significa “evadir”, seguramente, mucho mayor será el ámbito de la libertad del ciudadano contribuyente a la hora de planificar sus negocios.*”²²⁷

²²⁶ LAPORTA, Mario H. Delito Fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico. Madrid: Editorial IBdeF, 2013. P. 335.

²²⁷ LAPORTA, Mario H. Delito Fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico. Madrid: Editorial IBdeF, 2013. P. 335.

De fato, hodiernamente, a ilicitude não se limita a condutas que contrariam regras, como ocorre na simulação e na fraude (ilicitude típica), mas também se verifica em condutas que contrariam princípios (ilicitude atípica). Nessa linha, segundo informa YAMASHITA²²⁸, ainda em 1995, dois acórdãos proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF)²²⁹ já tratavam a fraude à lei e o abuso de direito (ilícitos atípicos) como hipóteses de evasão ilícita (em seu sentido genérico de ilícito tributário), como se depreende da passagem a seguir:

Se não houve simulação, também não houve fraude à lei, eis que não se violou preceito legal, nem abuso de direito ou abuso de formas jurídicas, no sentido próprio, isto é, exercício anormal ou irregular de direito, com maldade ou para prejuízo alheio, sem motivo legítimo, sem justa causa, com evidência de dolo ou má fé.

(...)

Em conclusão:

- a) se para alcançar o objetivo ulterior, o contribuinte recorre a ato ou negócio jurídico nulo ou anulável (v.g. a simulação, a fraude à lei ou abuso de formas jurídicas), infringe a lei e a evasão fiscal é ilícita;
- b) se, ao contrário, para alcançar o fim visado, recorre a ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático nem na manifestação de vontade, tem-se elisão fiscal, que é lícita e admitida pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Cumprido, portanto, analisar os ilícitos atípicos praticados com vistas a redução de carga tributária, à luz da doutrina penal.

Em geral, quando a conduta do contribuinte se inclina para o negócio simulado ou fictício, começa-se a questionar sua juridicidade, em termos gerais.

Como visto, a fraude à lei e o abuso de direito se tratam de infrações indiretas da lei pois são condutas que, embora aparentemente estejam de acordo com a lei, contrariam algum princípio que lhe é subjacente.

Em especial nos negócios praticados em fraude à lei, as partes querem os efeitos jurídicos dele decorrentes e assim o declaram. Ou seja, não há divergência entre a vontade (causa ou motivo) do negócio e a forma jurídica escolhida, como ocorre nos negócios simulados; pelo contrário, o contribuinte deseja os efeitos típicos daquela forma jurídica uma vez que resultam para ele em benefício fiscal.

²²⁸ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos. Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*. São Paulo: Lex Editora, 2005. P. 65-66.

²²⁹ Acórdão CSRF/01-01.857 e Acórdão CSRF/01-01.874, ambos de 15/05/1995, relatados pela Conselheira Mariam Seif.

Em outras palavras, pode-se dizer que o sujeito observa a letra da lei com o intuito de obter resultado contrário ao espírito da lei. Nesse caso, portanto, embora o ato não viole a lei, ofende seu espírito. A situação fática é alterada para escapar à incidência da norma, no caso, a ocorrência da hipótese de incidência tributária.

Exemplo comumente citado na doutrina é daquele que tem como objetivo vender bens a descendente mas não possui a anuência dos demais. Assim, utiliza interposta pessoa que, posteriormente, transfere o bem ao seu descendente, violando-se, indiretamente, a lei (no caso, o art. 496, do CC/02²³⁰).

No âmbito tributário, repercutiu na doutrina e na jurisprudência o caso do seguro misto, dotal e de vida. Nesse caso, uma pessoa física contratava um seguro com uma seguradora em data próxima ao final do ano e, ao mesmo tempo, um empréstimo para pagar o prêmio do seguro. O pagamento desse prêmio era dedutível da base de cálculo do imposto de renda do contribuinte que, logo após a virada do ano, cancelava o seguro e, com o dinheiro do prêmio que lhe era devolvido, quitava o empréstimo.

Não se pode falar em simulação uma vez que o negócio pactuado verdadeiramente ocorreu e foi declarado em conformidade com a vontade das partes. A jurisprudência do STF reconheceu nesse caso a fraude à lei tributária uma vez que, embora a dedução da despesa com o prêmio de seguro estivesse em conformidade com as disposições da lei pertinente, afrontava seu espírito. A dedução da despesa do cálculo do imposto se justificava em razão de uma certa capacidade contributiva, decorrente da redução da renda disponível. No entanto, o referido efeito era apenas temporário, uma vez que, logo em seguida, o contribuinte reavia o valor correspondente à despesa, desfazendo o negócio.

Em que pesem tais diferenças entre a simulação e os ilícitos atípicos, em especial a fraude à lei, há entre esses institutos alguns pontos de contato que justificariam considerar a hipótese de se deduzir repercussões penais de ilícitos atípicos, como acontece com a simulação.

²³⁰ "Art. 496 - É anulável a venda de ascendentes a descendente, salvo se os outros descendentes e o cônjuge do alienante expressamente houverem consentido.
Parágrafo único - Em ambos os casos, dispensa-se o consentimento do cônjuge se o regime de bens for o da separação obrigatória."

Nesse sentido, alguns autores passaram a falar em "fraude à lei dissimulatória" e "abuso de direito dissimulatório". Para esses autores, é possível que um fato jurídico verdadeiro seja usado para dissimular, no sentido de atenuar os efeitos ou disfarçar outro fato jurídico verdadeiro. O fato jurídico utilizado pode ser uma fraude à lei ou abuso de direito. Esse caso não se trata de simulação propriamente porque o ato declarado não é falso, apenas se apóia em fatos distintos daquele que se pretende atenuar os efeitos.²³¹

Voltando ao caso Grendene, segundo essa lógica, o enquadramento declarado das oito filiais no lucro presumido seria um fato verdadeiro que se prestaria a atenuar os efeitos de outro fato verdadeiro, a sujeição conjunta do lucro auferido pelo grupo ao lucro real. Pode-se considerar que a criação das oito empresas com enquadramento no lucro presumido tenha se dado em fraude à lei ou mesmo abuso de direito, mas estes teriam servido para dissimular um fato gerador com repercussão fiscal menos benéfica. Estaríamos diante, portanto, de uma fraude à lei dissimulatória ou de um abuso de direito dissimulatório.

Por outro lado, autores como Marciano Seabra de Godoy²³² são enfáticos em dizer que atos simulatórios devem ser claramente distinguidos de atos elusivos. Isto porque o conceito de simulação no Direito brasileiro seria restrito, devendo o intérprete se limitar às hipóteses descritas no parágrafo primeiro, do artigo 167, do CC/02.

Nesse sentido, devem ser considerados como simulados os negócios em que o agente se choca com a fiscalização mas inventa ou oculta a infração mediante engano; por outro lado, devem ser tidos como hipóteses de fraude à lei os negócios em que o agente contorna a lei e aceita suas consequências, mas frustra sua finalidade prática. Assim, enquanto a simulação é meio para ocultar a violação da lei, a fraude à lei é meio para iludi-la. Para o autor, portanto, os negócios simulados não são "sérios", enquanto os negócios em fraude à lei são.

Como se pode observar, a distinção proposta por GODOY se baseia em grande medida na utilização ou não de um ardil, engano ou falsidade na forma que apresenta o negócio jurídico. Com isso, o autor conclui que "sendo um ilícito atípico, a elusão não deve ser casti-

²³¹ YAMASHITA, Douglas. *Limites à Economia de Tributos: Da Teoria Legal à Prática Jurisprudencial*. In YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex Editoria, 2007. P. 75.

²³² GODOY, Marciano Seabra de. *Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro: Estudo de Casos*. In YAMASHITA, Douglas. *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. P. 237-288. São Paulo: Lex Editora, 2007. P. 270.

gada (sob pena de violação do princípio da *lex certa* que preside todo o direito sancionador), mas simplesmente tornada ineficaz ou inoperante".²³³

Não parece, no entanto, que essa distinção seja tão simples assim. Como vimos, a fraude à lei e o abuso de direito não são sempre "inocentes" mas muitas vezes usados como expedientes para alcançar um objetivo que é contrário ao espírito da lei.

Note-se que não se trata aqui de condutas aceitas pelo ordenamento jurídico como resultado da autonomia dos contribuintes, como costuma ser o caso do negócio jurídico indireto. Como já analisado, este último corresponde a um negócio verdadeiramente querido pelas partes, mas utilizado para alcançar um fim diverso daquele que é típico do negócio adotado, em geral em razão da incapacidade do ordenamento de regular todas as formas como o contribuinte pode se comportar. Como ele é realizado segundo a forma e a disciplina jurídicas próprias de um outro negócio jurídico típico, as partes a ele se sujeitam, suportando todos os seus efeitos, inclusive tributários. Assim, ainda que daí decorra o problema prático de fazer incidir sobre ele as repercussões tributárias próprias de outro negócio, é fato que não se trata de uma conduta ilícita do ponto de vista fiscal, exceto se contaminada pela fraude à lei ou simulação.

Por outro lado, a fraude à lei e o abuso de direito são condutas consideradas ilícitas, em razão de todo o já exposto anteriormente nesse trabalho.

Ademais, nem todo negócio estruturado em cima de uma fraude à lei ou abusando de um direito retrata fielmente a realidade. Como visto, nas hipóteses em que se está diante de fraude à lei dissimulatória ou abuso de direito dissimulatório, o agente distorce a verdade a seu favor, o que não parece menos reprovável do que a conduta daquele que esconde a realidade.

Os próprios exemplos apontados por Godoy para distinguir simulação e fraude à lei demonstram como ambas podem ser igualmente reprováveis. Se não, vejamos.

O autor cita a hipótese do contribuinte que, a fim de reduzir a incidência do imposto sobre transmissão de bens móveis (ITBI), faz constar da escritura de compra e venda preço

²³³ GODOY, Marciano Seabra de. Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro - Estudo de Casos. In YAMASHITA, Douglas. Planejamento tributário à luz da jurisprudência. P. 237-288. São Paulo: Lex Editora, 2007. P. 270.

inferior ao que realmente foi pago. Nesse caso, o contribuinte faz falsa declaração e, com isso, viola a norma tributária de forma direta. Trata-se de hipótese de simulação.

De outra forma, também com o objetivo de evitar o pagamento do ITBI, comprador e vendedor constituem uma sociedade empresária, em que o primeiro contribui com o dinheiro e o segundo contribui com o imóvel. Em seguida, a sociedade é dissolvida, passando o imóvel ao sócio que havia contribuído com o dinheiro. Neste caso, o autor considera que foi utilizado um negócio indireto em fraude à lei uma vez que empregou-se uma combinação inusual de negócios jurídicos para obter o mesmo resultado, evitando a incidência da norma mais onerosa. A violação da norma tributária se dá de forma indireta, sem qualquer ocultação de informações.

Ora, por todo o exposto até aqui, embora haja diferença entre a estruturação de um negócio por meio de simulação e por meio de fraude à lei, não se pode dizer que os resultados alcançados na segunda hipótese sejam irrelevantes para fins penais, considerando a violação ao bem jurídico-penal envolvido.

Por essa razão, considera-se que os conceitos de "fraude à lei dissimulatória" e "abuso de direito dissimulatório" devem, juntamente com a simulação, ser utilizados como parâmetros para definição dos limites entre o planejamento fiscal lícito e o crime tributário.

5.3. É possível que uma conduta em fraude à lei ou abuso de direito seja identificada com a fraude penal?

Como vimos no capítulo anterior, a sonegação fiscal brasileira em muito se assemelha à fraude fiscal espanhola em termos de elementos que compõem o tipo penal. Assim, enquanto o legislador espanhol cuidou de sancionar a conduta de "*defraudar a la Hacienda Pública (...), eludindo el pago de tributos*" (fraudar o Fisco, evitando o pagamento de tributos), no Brasil, a conduta típica envolve "suprimir ou reduzir tributo (...) mediante" as condutas de "fraudar", "falsificar" etc. Ou seja, em ambos os casos a conduta típica é composta pela evitação, supressão ou redução do tributo somada ao uso do expediente fraudulento.

Por essa razão, a doutrina em geral diverge sobre a natureza desse tipo de delito, embora tenda a considerar que se trata de delito de engano uma vez que não bastam os efeitos sobre a apuração e pagamento do tributo (exigido somente na hipótese do artigo 1o, da Lei

8.137/90, por se tratar de crime material), mas os meios utilizados pelo contribuinte devem ser aptos a dificultar a atividade fiscalizadora da Administração.

Como vimos, nem toda infração à norma tributária, nem todo não pagamento ou pagamento de tributo a menor é penalmente relevante. O Direito Penal visa proteger tão somente determinados bens jurídicos, estes considerados no seu sentido político criminal de objetos que reclamam proteção jurídico-penal, em razão do interesse social subjacente. Ademais, em razão dos princípios da subsidiariedade e do caráter fragmentário do Direito Penal, nem todo bem jurídico será um bem jurídico penalmente relevante e nem todo ataque a um bem jurídico penalmente relevante será digno de persecução penal.

Sendo assim, no que se refere aos delitos de evasão fiscal, para que se revista da anti-juridicidade exigida pelo tipo penal, há de se identificar na conduta o desvalor consistente no emprego de artil ou engano.

Com isso, para que se possa concluir sobre a possibilidade de utilização dos conceitos de "fraude à lei dissimulatória" e "abuso de direito dissimulatório" para fins penais, é necessário avaliar se é possível considerar que uma conduta que tenha sido qualificada como um ilícito atípico pode ser tida como um comportamento defraudatório ou artiloso, apto a fundamentar a imputação penal.

No Direito espanhol, tanto a doutrina como a jurisprudência concordam que a fraude à lei não pode ser considerada um comportamento defraudatório, sob a ótica penal.²³⁴

Em que pese o que foi concluído até o momento nesse trabalho, também aqui no Brasil, majoritariamente, se entende que os comportamentos em fraude à lei tributária não são penalmente típicos. E o argumento central dessa posição é que não é empregado artil para ocultar o fato imponible; pelo contrário, o fato imponible nem chega a se configurar, diferentemente da evasão, em que ele surge mas é ocultado. Ademais, argumenta-se que a fraude à lei não é conduta antijurídica e dar a ela esse tratamento seria utilização de analogia *in malam partem*.

Nesse sentido, importa saber o que é evadir um imposto por meio de artil.

²³⁴ LAPORTA, Mario H. Delito Fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico. Madrid: Editorial IBdeF, 2013. P. 340.

Para Laporta, evadir (suprimir ou reduzir) tributo por meio de artil é um comportamento que só pode ser analisado, fundamentalmente, a partir do próprio texto da lei, uma vez que não tem correspondência com um conceito pré-típico. Assim, a única forma de revelar-lhe seus contornos é normativa, por meio de um trabalho de interpretação da norma posta.

Por meio de uma interpretação sistemática da legislação penal, em geral os autores concluem que o ato de evadir o pagamento de tributo mediante artil ou engano se configura como espécie do gênero fraude. Ou seja, em meio a tantas maneiras de praticar fraude, existe uma - a evasão - que, somada a outros elementos, sujeita o agente ao rigor do sistema penal tributário.²³⁵

Em geral, no entanto, os autores distinguem fraude penal (em sentido lato, que inclui a simulação) e fraude à lei sob três aspectos²³⁶: a) enquanto através da fraude penal produz-se uma falsa imagem da realidade a fim de iludir o Fisco, a fraude à lei produz uma imagem verdadeira uma vez que é engendrada justamente a fim de obter o regime jurídico do negócio; b) a fraude fiscal não exige um resultado danoso, mas a fraude à lei exige a obtenção do resultado pretendido, quer seja conseguir o que é proibido (na fraude à norma proibitiva), quer seja atrapalhar a ocorrência de resultado obrigatório (na fraude à norma impositiva) e c) na fraude penal, o sujeito tem a intenção, o dolo de enganar o Fisco, enquanto na fraude à lei esse elemento subjetivo não é exigido.

Veamos cada um desses argumentos:

De fato, é característica da fraude à lei que o negócio seja apresentado às claras: o negócio praticado corresponde ao negócio declarado. Diante disso, os autores divergem quanto a qual seria o problema da fraude à lei: se seria uma questão de interpretação da causa subjacente ao negócio, que seria falsa; se se trata de uma tentativa de fazer o intérprete incidir em erro e aplicar a regra jurídica fraudada, diante do caso concreto; ou, ainda, se é um problema relacionado à interpretação do sistema jurídico como um todo²³⁷.

De toda sorte, cumpre lembrar que, seja qual for a conclusão que se chegue, qualquer proposta quanto a outras repercussões, no campo tributário e penal, da fraude à lei, será uma

²³⁵ LAPORTA, Mario H. Delito Fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico. Madrid: Editorial IBdeF, 2013. P. 199.

²³⁶ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos*. Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei. São Paulo: Lex Editora, 2005. P.252-256 e ss. P. 298-301.

²³⁷ Ibid. P. 221-232.

proposta de *lege ferenda*. Isto porque, no Brasil, como vimos, a única consequência da identificação de que um negócio foi praticado em fraude à lei é a sua nulidade (art. 166, VI, CC/02).

De qualquer forma, na fraude à lei, embora o negócio seja apresentado às claras, não se pode dizer que não houve burla da lei que é, justamente, um dos motivos pelo qual uma conduta que envolva a sonegação de tributos tem relevância penal. Como visto, em razão do princípio da intervenção mínima do Direito penal, a mera infração tributária (por erro, esquecimento ou interpretação errônea da lei pelo contribuinte) não justifica uma sanção severa se não envolve uma conduta que visa, deliberadamente, infringir a norma.

Ademais, em razão das cada dia mais apuradas técnicas de fiscalização que as autoridades detêm, o contribuinte que busca fraudar a fiscalização dificilmente obtém êxito em seu objetivo manipulando documentos e livros fiscais ou omitindo informações ao Fisco. Com isso, o que se observa é uma tendência cada vez maior de manipulação dos fatos e normas tributárias, para, utilizando-se de meios lícitos, quando individualmente considerados, lograr burlar o Fisco.

O problema é muito bem sintetizado na ementa do Acórdão exarado nos embargos ao RE 40.518/BA²³⁸, a seguir transcrita:

Imposto de renda. Seguro de vida feito pelo contribuinte para furtrar-se ao pagamento do tributo. Fraude à lei. Além da primeira categoria de fraude à lei, consistente em violar regras imperativas por meio de engenhosas combinações cuja legalidade se apóia em outros textos, existe uma segunda categoria de fraude no fato do astucioso que se abriga atrás da rigidez de um texto para fazê-lo produzir resultados contrários ao seu espírito. **O problema da fraude à lei é imanente a todo ordenamento jurídico, que não pode ver, com indiferença, serem ilididas pela malícia dos homens, as suas imposições e as suas proibições.** Executivo fiscal julgado precedente. (grifo nosso)

Como se observa, já em 1961, a jurisprudência percebia as dificuldades encontradas no combate à sonegação por meio de “engenhosas combinações” e a importância de não se ignorar os efeitos deletérios da “malícia” utilizada na fraude à lei sobre as imposições e proibições da lei tributária.

²³⁸ Embargos ao RE 40.518/BA, julgado em 19/05/1961 pelo Tribunal Pleno (Rel. Min. Luis Galotti).

Não se trata, portanto, de discutir se a fraude à lei envolve uma falsa imagem da realidade, mas sim se a fraude, que é elementar dos tipos penais de sonegação, está presente no caso concreto, o que parece ser verdadeiro, uma vez que, ao final das contas, a burla à fiscalização acontece da mesma maneira.

Quanto ao argumento de que a fraude fiscal não exige um resultado danoso, enquanto a fraude à lei exige a obtenção do resultado pretendido, cumpre lembrar que, desde a entrada em vigor da Lei 8.137/90, a sonegação fiscal é, essencialmente, crime material, conforme se depreende da leitura do artigo 1o, da Lei 8.137/90.

Entretanto, um ponto merece destaque. Diferentemente da técnica utilizada pelo legislador na redação do crime formal do inciso I, do artigo 2o da mesma lei, em que incluiu ao final uma cláusula genérica admitindo o uso de qualquer tipo de fraude ("ou empregar outra fraude"), os meios de fraudar o Fisco são elencados de forma exaustiva no artigo 1o.

A inclusão dessa cláusula genérica no inciso I, do artigo 2o é indicativo de que o legislador pretendeu configurar como sonegação fiscal toda e qualquer fraude empregada a fim de obter-se a supressão ou redução do tributo, permitindo a utilização da interpretação analógica para a conformação do conteúdo daquele tipo penal. Entretanto, não fez o mesmo na redação do artigo 1o, o que dá margem a dúvidas quanto à possibilidade de se admitir como penalmente relevante uma conduta que, embora resulte em supressão ou redução do tributo pela burla à lei tributária (em razão da fraude à lei), não faz uso dos meios fraudulentos ali descritos.

Em razão disso, segundo a atual configuração dos crimes contra a ordem tributária, constantes da Lei 8.137/90, somente seria possível o enquadramento de uma conduta em fraude à lei no artigo 1o do referido dispositivo legal, na hipótese em que, concomitantemente, o agente faça uso de algum dos meios fraudulentos ali descritos.

Finalmente, no que se refere ao último argumento para distinção entre a fraude penal e a fraude à lei, cumpre examinar se, de fato, não se exige nesta última o dolo de enganar o Fisco.

Como visto, o artigo 166, VI, do CC/02 considera nulo o negócio que "tiver por objetivo" fraudar lei imperativa. Diante disso, duas correntes doutrinárias apresentam soluções para a questão.

Para a corrente objetiva, a violação indireta é suficiente para caracterizar a fraude à lei, enquanto para a corrente subjetiva a fraude à lei se dá em razão de um intuito de fraudar, de burlar, que leva à violação da norma.²³⁹

Para os adeptos da corrente objetiva, a palavra "fraude" não deve ser interpretada no seu conteúdo semântico usual, que envolve a intenção de enganar; o conceito é jurídico e trata-se de um ilícito civil e tributário, dispensando, portanto, a busca pelo elemento subjetivo do agente.

Na prática, a adoção da concepção objetiva, dispensando-se o dolo de burlar a lei, parece ser mais comum, porquanto de mais fácil identificação. A busca por uma intenção na conduta do agente tornaria extremamente difícil o combate à fraude à lei, uma vez que o indivíduo poderia sempre justificar que desconhecia a lei ou que a interpretou incorretamente.

Todavia, é justamente por essa razão que a concepção objetiva merece ser questionada. Ora, se o sujeito poderia perfeitamente alegar que a adoção daquela estrutura negocial se deu em razão de uma particular (e incorreta) interpretação da norma, não sendo o caso de se perquirir o elemento subjetivo que animou sua conduta, como diferenciar a conduta em fraude à lei daquela praticada em razão de erro de direito ou de desconhecimento acerca da proibição? Como considerar que a fraude à lei é um ilícito civil, mesmo que atípico?

Finalmente, ainda que, por hipótese, se admita que o dolo de burlar, de enganar o Fisco seja dispensável na fraude à lei tributária, é inegável que, no mais das vezes, essa intenção está presente.

Assim, a conduta do indivíduo que faz seguro de vida a fim de obter sua dedutibilidade para fins de cálculo do imposto de renda e desfaz o contrato na virada do ano-base demonstra clara intenção de obter uma redução indevida do tributo, violando o princípio da capacidade contributiva subjacente à norma que estabelece a sua forma de cálculo.

Ademais, compre lembrar que, no âmbito penal, sempre haverá de se perquirir esse dolo quando diante de um possível crime da Lei 8.137/90, em razão de que não se admite modalidade culposa dos tipos penais em questão.

²³⁹ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos*. Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei. São Paulo: Lex Editora, 2005. P. 253-256.

CONCLUSÃO

O planejamento da atividade empresarial por meios lícitos, para redução de carga tributária, é um direito do contribuinte, baseado na garantia da livre iniciativa econômica, prevista na Constituição Federal. Entretanto, quando o contribuinte extrapola esse direito e atua de forma a enganar a fiscalização tributária, encobrendo a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou reduzindo sua expressão econômica, ultrapassa os limites da legalidade e adentra no terreno dos crimes contra a ordem tributária.

Em geral, os autores divergem quanto aos critérios que devem ser adotados para diferenciar a elisão da evasão fiscal, podendo ser, grosso modo, identificados como formalistas ou substantivistas, conforme a interpretação que fazem do alcance das normas tributárias e dos negócios praticados no âmbito do planejamento fiscal.

Assim, enquanto os autores formalistas consideram que tudo é permitido em termos de planejamento fiscal contanto que não expressamente proibido por lei, os autores substantivistas reconhecem um terreno intermediário entre a elisão e a evasão fiscal, identificado com um comportamento abusivo, que viola o espírito da lei, sem confrontá-la frontalmente (a elusão).

A fim de estabelecer os critérios utilizados pelas duas correntes para definir os contornos da ilicitude para fins tributários e penais, foram analisadas as formas como cada uma interpreta as patologias do negócio jurídico, o surgimento de normas antielisivas e as considerações acerca da necessidade de observação de um substrato econômico nos negócios praticados no âmbito do planejamento tributário.

Conceitos de Direito privado, Direito tributário e Direito penal foram analisados a fim de se uniformizar o entendimento sobre o alcance de cada um deles, evitando-se confusões de ordem semântica.

Observou-se que, em geral, a distinção entre as condutas elisivas e evasivas é feita por meio de critérios cronológicos e da licitude dos meios utilizados, ficando as condutas elusivas sem uma definição objetiva acerca de suas repercussões tributárias e penais.

O crime fiscal é identificado com o fenômeno da evasão e comumente é tido como configurado quando há evidência da ocorrência de fraude penal ou simulação.

A despeito de todo o desenvolvimento da doutrina tributária acerca do tema da evasão, considerou-se indispensável recorrer-se à doutrina e à lei penal para estabelecer os fundamentos que justificam a aplicação de sanções penais sobre as condutas praticadas com o fim de

atentar contra a ordem tributária. Para tanto, foi apresentado o desenvolvimento histórico-legislativo do tema e foram analisados os interesses que se visa tutelar, à luz da doutrina do bem jurídico penal.

Concluiu-se que há, sim, afetação de interesses relevantes nas condutas tendentes à defraudação tributária, tanto individual quanto coletivamente consideradas, uma vez que se adote uma visão de bem jurídico penal tributário que reconhece como dignos de tutela, não somente o conjunto das receitas fiscais do Estado, mas toda a ordem tributária.

Nesse sentido, os crimes de sonegação fiscal são delitos pluriofensivos, uma vez que ofendem a ordem tributária e podem, também, lesionar o patrimônio público.

Observou-se, ainda, uma certa semelhança com a fraude fiscal espanhola em razão da importância do elemento fraude na configuração dos tipos penais, em contraste com ordenamentos jurídicos em que o crime fiscal se perfaz como mera infração de deveres para com a apuração e a arrecadação tributária.

Diante de todo o exposto ao longo do trabalho, buscou-se redefinir os contornos dos crimes fiscais, em primeiro lugar, revisitando o conceito de simulação, que vem sendo atualmente adotado de forma bastante ampla, inclusive em razão da artificialidade da estrutura montada pelo contribuinte.

Analisou-se, ainda, as perspectivas de criminalização de condutas praticadas em fraude à lei, à luz dos elementos que constituem os crimes contra a ordem tributária constantes da Lei 8.137/90, em especial a noção de evadir um imposto por meio de ardil. A fraude exigida pelos tipos penais foi confrontada com os pressupostos da fraude à lei, a fim de se concluir se esse ilícito atípico teria o condão de representar hipótese de crime fiscal.

Diante das questões suscitadas, chegou-se à conclusão de que cumpre estabelecer contornos objetivos para os fenômenos da simulação e da fraude à lei, afastando-se considerações de ordem valorativa ou moral sobre a forma como o contribuinte planeja seus negócios. Estes contornos devem se basear na identificação da presença ou não da fraude característica dos tipos penais nos negócios analisados, sendo possível portanto, que também negócios praticados em fraude à lei sejam tidos como ilícitos penais.

REFERÊNCIAS

AFONSO, Thadeu José Piragibe. O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal. 2011. 194 f. Dissertação de mestrado – Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

ANDRADE, Fernando Dias. Apontamentos sobre planejamento tributário à luz do parágrafo único do artigo 116, do CTN. Disponível em <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,apontamentos-sobre-planejamento-tributarioa-luz-do-paragrafo-unico-do-art-116-do-ctn,51646.html>>.

ANDRADE, Manuel da Costa et al. Estudos em Homenagem ao Prof. Jorge de Figueiredo Dias. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

_____. A Fraude Fiscal. In: RODRIGUES, Anabela Miranda et al. Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

_____. A Fraude Fiscal: Dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”? In: RODRIGUES, Anabela Miranda et al. Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

ARARIPE, Marcus Antonio Ferreira; SIMONASSI, Andrei Gomes. Uma avaliação do impacto das operações da Secretaria da Receita Federal do Brasil sobre a arrecadação das empresas. 2011. Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2011.

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. Ilícitos Atípicos. Sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. 1 ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. In: Revista de Direito Tributário, ed. 98. São Paulo: Malheiros, 2007.

AYALA GÓMEZ, Ignacio. Antecedentes Legislativos de Los Delitos Contra La Hacienda Pública. In: TOLEDO y UBIETO, Emilio Octavio (Coord.). Delitos e Infracciones Contra la Hacienda Pública. Valencia: Tirant to Blanch, 2009.

_____. Los «Delitos Contra La Hacienda Pública» Relativos a Los Ingresos Tributarios: El Llamado «Delito Fiscal» Del Artículo 305 del Código Penal. In: TOLEDO y UBIETO, Emilio Octavio (Coord.). Delitos e Infracciones Contra la Hacienda Pública. Valencia: Tirant to Blanch, 2009.

BACIGALUPO, Enrique. Sobre El Concurso de Delito Fiscal Y Blanqueo de Dinero. Pamplona: Civitas/Thomson Reuters, 2012.

BAJO, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. Derecho Penal Económico. 2. ed. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2010.

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

BIANCO, João Francisco. Planejamento Tributário: Estudo de Casos e Exame Crítico da Jurisprudência. In Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a Ordem Tributária, volume 1. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal Econômico, volume 1. São Paulo: Saraiva, 2013.

BORINSKY, Mariano H. Fraude Fiscal. Um estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributário, económico y sociológico. Buenos Aires: Didot, 2013.

BRAUNER, Yariv. What the BEPS? Florida Tax Review, volume 16, n. 2 (2014). Disponível em: <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/642>.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CASTRO, Leonardo Freitas de M. e (coord). Planejamento Tributário. Análise de Casos. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2014.

_____. Planejamento Tributário. Análise de Casos. V. 2. São Paulo: MP Editora, 2014.

_____. Planejamento Tributário. Análise de Casos. V. 3. São Paulo: MP Editora, 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à Lei, Abuso do Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário – Denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal/>. Acesso em: 20 fev 2017.

_____, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal: Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998.

COSTA, Cláudio. Crimes de Sonegação Fiscal. Rio de Janeiro: Revan, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

DIAS, Fábio Freitas. Direito penal de intervenção mínima e a noção de bem jurídico aplicada às infrações tributárias. In: D'AVILA, Fabio Roberto; SOUZA, Paulo Vinicius Sporleder de (Coord.) Direito Penal Secundário. Coimbra: Coimbra Editora; São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Elisão e Evasão Fiscal. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

EISELE, Andreas. Crítica ao Direito Penal Tributário Brasileiro. Blumenau: Acadêmica, 2007.

ESPEJO POYATO, Isabel. *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2013.

ESTELLITA, Heloísa. A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários e previdenciários após o advento da Lei n. 9983/00. *Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal*, ano II, n. 8, Jun-Jul 2001, p. 63/65.

FALCÃO, Amílcar de A. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FELDENS, Luciano. A criminalização da atividade empresarial no Brasil: entre conceitos e preconceitos. In: BOTTINO, Thiago; MALAN, Diogo (coords). *Direito Penal e Economia*. Rio de Janeiro: Elsevier: FGV, 2012, p 99/109.

FISCHER, Douglas. O Custo Social da Criminalidade Econômica. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). *Inovações no Direito Penal Econômico: contribuições criminológicas, político - criminais e dogmáticas*. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011.

FONTELES, Claudio. A constituição do crédito tributário não é condição objetiva de punibilidade aos delitos contra a ordem tributária. In: *Revista dos Tribunais*, vol. 796. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 492/497.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Rubens. *Elisão e Evasão de Tributos: Estudo de Casos*. In *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*.

GIRÓN, Fernando B. La regularización en el delito contra la hacienda pública: luces y sombras de las reformas legales. In: MARTÍN, Carmen Almagro. *Estudios sobre Control del Fraude Fiscal y Prevención del Blanqueo de Capitales*. Pamplona: Thomson Reuters, 2016.

GODOY, Marciano Seabra de. Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro: Estudo de Casos. In YAMASHITA, Douglas. *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. P. 237-288. São Paulo: Lex Editora, 2007.

GODOY, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento Tributário e Simulação. Estudo e Análise dos Casos REXNORD e JOSAPAR. São Paulo: Revista Direito GV, Jan-Jun 2012, P. 359-380.

GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Prévio Exaurimento da Via Administrativa e Crimes Tributários. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (coord.). Direito Penal Tributário. São Paulo: Quartier Landim, 2007.

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

JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; PEREIRA, Daniel Queiroz. Direito Penal Econômico e Tributário: Uma Análise Histórica e Comparada. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). Inovações no Direito Penal Econômico. Brasília: ESMPU, 2011.

LACERDA, Hugo. O Crime de Fraude Fiscal: Estudo e Reflexão. Porto: Almeida & Leitão, 2009.

LAPORTA, Mario H. Delito Fiscal: El hecho punible, determinación del comportamiento típico. Buenos Aires/Montevideo:Editorial BdeF, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. A Fraude como Elemento Essencial do Tipo no Crime de Supressão ou Redução de Tributo. In: Estudos de Direito Penal Tributário. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. Crimes contra a Ordem Tributária. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. Estudos de Direito Penal Tributário. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. Introdução ao Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MALLADA FERNÁNDEZ, Covadonga. Blanqueo de Capitales y Evasión Fiscal. Valladolid: Lex Nova, 2012.

MARTÍNEZ - BUJÁN PEREZ, Carlos. Derecho Penal Económico y de La Empresa: parte general. 5. ed. Valencia: Tirant to Blanch, 2016.

_____. El delito de defraudación tributaria. Revista Penal, n. 1, p.55-66, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Crimes contra a ordem tributária. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MONTALVO, José Antonio Choclán. La Aplicación Práctica del Delito Fiscal: Cuestiones y Soluciones. 2. ed. Barcelona: Wolters Kluwer, 2016.

MONTE, Eliolo. Principios de Derecho Penal Tributário. Montevideo - Buenos Aires: Bdef, 2006.

MONTE, Mário Ferreira. Da Legitimação do Direito Penal Tributário – Em Particular, os Paradigmáticos Casos de Facturas Falsas. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao planejamento tributário. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, vol. 21, mar-abr 2003, p. 11/17.

NABAIS, José Casalta. A liberdade de gestão fiscal das empresas. In: Revista Forum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 5, n. 29, set/out 2007.

_____. O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.

_____. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GO-DOI, Marciano Seabra de. (Org.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p. 110-139.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. A Interpretação Econômica no Direito Tributário. São Paulo: Resenha Tributário, 1982.

OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en> .

PANOEIRO, José Maria de Castro. As controvérsias da Lei nº 8.137/1990 (sonegação fiscal) e suas repercussões econômico - criminais. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). Inovações no Direito Penal Econômico. Brasília: ESMPU, 2011.

_____. Política Criminal e Direito Penal Econômico. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2014.

PEREIRA, Ivone Rotta. A Tributação na História do Brasil. São Paulo: Moderna, 1999.

PRADO, Ignacio Martínez-Arrieta Márquez de. El Autoblanqueo. El delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales. Valencia: Tirant lo blanch, 2014.

PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

RAPOSO, Guilherme Guedes. Teoria do Bem Jurídico e Estrutura do Delito: uma reflexão sobre a legitimidade da antecipação da tutela penal como meio de proteção de bens jurídicos na sociedade contemporânea. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2011.

REALE JÚNIOR, Miguel. Despenalização no Direito Penal Econômico: Uma terceira via entre o crime e a infração administrativa. In: PRADO, Luiz Regis (Org.); DOTTI, René Ariel (Org.). Teoria Geral da Tutela Penal Transindividual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. v.1.

ROCHA, Sérgio André. O que é Formalismo Tributário? Revista Dialética de Direito Tributário, n. 227, p. 146–155, ago., 2014.

_____. Os contribuintes perderam o bonde da história? Revista Fórum de Direito Tributário, v. 14, n. 81, p. 73–76, maio/jun., 2016.

RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal. In: PODVAL, Roberto (Org.). Temas de Direito Penal Econômico. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 181/191.

RODRIGUES, Savio Guimarães. Bem Jurídico - Penal Tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Nuria Fabris Ed., 2013.

RODRÍGUEZ, Rosario P. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: el informe país por país. In: MARTÍN, Carmen Almagro. Estudios sobre Control del Fraude Fiscal y Prevención del Blanqueo de Capitales. Pamplona: Thomson Reuters, 2016.

ROXIN, Claus. A Proteção de Bens Jurídicos como Função do Direito Penal. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SANTOS, André Teixeira. O crime de fraude fiscal: um contributo para a configuração do tipo objetivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra Ed., 2009.

SANTOS, Cláudia Maria Cruz. O crime de colarinho branco (Da origem do conceito e sua relevância criminológica à questão da desigualdade na administração da Justiça Penal). Coimbra: Coimbra Ed., Boletim da Faculdade de Direito/Universidade de Coimbra, 2001.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria. A Expansão do Direito Penal: aspectos da Política Criminal nas sociedades pós-industriais. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio. El delito de defraudación tributaria. Pamplona: Aranzadi, 1998.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri. Um modelo econômico para análise da evasão fiscal do imposto sobre a renda no Brasil. 117 f. Tese (Doutorado em Teoria Econômica) – Departamento de Economia, PIMES, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004.

SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

_____. Sobre o bem jurídico - penal protegido nas incriminações fiscais. In: DIREITO penal económico e europeu: textos doutrinários. Coimbra: Coimbra Ed., 2009.

SOUZA, Artur de Brito Gueiros. “Da Criminologia à Política Criminal: o Direito Penal Econômico e o Novo Direito Penal”. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). Inovações no Direito Penal Econômico: contribuições criminológicas, político - criminais e dogmáticas. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011.

_____, Artur de Brito Gueiros; JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. Curso de Direito Penal: parte geral. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

SOUZA, Luciano Anderson de; BERCOVICI, Gilberto. Intervencionismo econômico e direito penal mínimo: uma equação possível. In: OLIVEIRA, William Terra de; LEITE NETO, Pedro Ferreira; ESSADO, Tiago Cintra; SAAD-DINIZ, Eduardo (coord.). Direito penal econômico: Estudos em homenagem aos 75 anos do professor Klaus Tiedemann. São Paulo, SP: LiberArts, 2013.

STRECK, Lenio Luiz. Bem jurídico e Constituição: da proibição de excesso (*Übermassverbot*) à proibição de proteção deficiente (*Untermassverbot*) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. Disponível em: <http://www.leniostreck.com.br> .

SUTHERLAND, Edwin H. Crime de Colarinho Branco: versão sem cortes. Rio de Janeiro: Revan, 2015.

TANGERINO, Davi. Crimes Tributários e Anistia: aspectos práticos. In: SALUSSE, Eduardo Perez; JUNIOR, Aldo de Paula; ESTELLITA, Heloisa (coords). Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT): Aspectos práticos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 59/75.

TAVARES, Juarez. La Persecución de los delitos económicos em Brasil. In: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; BACIGALUPO, Silvina; GÓMES-JARA DÍEZ, Carlos (coord.). Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública. Madrid: Ramón Areces, 2007.

TIEDEMANN, Klaus. Manual de Derecho Penal Económico: parte general y especial. Valencia: Tirant to blanch, 2010.

TORRES, Heleno. Direito Tributário Internacional – Planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1.

_____. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2.

VAL, Eduardo Manuel; GAMBACORTA, Mario Luis. Contribuciones para un Estado Social de Derecho de las Relaciones Laborales en América Latina: Una Perspectiva Crítica de Los Modelos Desreguladores Neoliberales en Argentina. In: VAL, Eduardo Manuel; LIMA, Simone Alvarez. Temas Contemporâneos de Direito Internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. P. 191-204.

VEGAZO, Andrés R. Fases en la evolución del fraude fiscal (elusivo, competitivo y agresivo). El fraude de carrusel em IVA. In: MARTÍN, Carmen Almagro. Estudios sobre Control del Fraude Fiscal y Prevención del Blanqueo de Capitales. Pamplona: Thomson Reuters, 2016.

VERVAELE, John A. E.; HERNANDÉZ, H. Un Enfoque Histórico al Derecho Penal Económico y Financiero. In: Estudios de Derecho Penal Económico y Financiero, V. 3, p. 9. Disponível em: <<https://dspace.library.uu.nl/bitstream/handle/1874/235900/economico2011.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>

XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001.

YACOBUCCI, Guillermo J. La conducta típica em la evasión tributaria. (Um problema de interpretação normativa). In: ALTAMIRANO, Alejandro C.; RUBINSKA, Ramiro M. (Coords.). Derecho Penal Tributario. Madrid/Barcelona/Buenos Aires: Marcial Pons, 2008. t.1.

YANISHEVSKY, Silvana M. Cuando la autonomía del Derecho Penal y el Derecho Tributario deviene en una contradicción que atenta contra la seguridad jurídica. In: ALMENAR, Daniel S.; RUBINSKA, Ramiro M. (Coords.). Derecho Penal Tributario. Madrid/Barcelona/Buenos Aires: Marcial Pons, 2010. t.1.