

CONTRIBUIÇÕES PARA O DEBATE ACERCA DAS REPERCUSSÕES PENAIS DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS ABUSIVOS

Cecília Choeri da Silva Coelho

Sumário: Introdução. 1. Os crimes contra a ordem tributária no ordenamento jurídico brasileiro. 1.1 A sonegação fiscal. 2. A interpretação do fenômeno tributário e os (i)lícitos tributário e penal. 3. O planejamento tributário abusivo e suas possíveis repercussões penais. 4. Considerações finais. Referências bibliográficas.

Resumo: Aborda-se o tema do planejamento tributário a fim de se identificar os limites para atuação do contribuinte, especialmente em termos penais. A partir da definição das características dos crimes tributários, em geral, e da sonegação fiscal, em particular, analisa-se as posições adotadas pela doutrina para distinguir estruturas lícitas de estruturas ilícitas, buscando-se apontar algumas inconsistências entre a teoria e a prática e, assim, contribuir para a identificação de critérios de interpretação mais objetivos.

Palavras-chave: Crime contra a ordem tributária. Planejamento tributário. Evasão fiscal.

CONTRIBUTIONS FOR THE DEBATE ABOUT THE CRIMINAL REPERCUSSIONS OF ABUSIVE TAX PLANNING

Abstract: The paper aims to debate tax planning in order to identify the limits that taxpayers must observe, especially from a criminal perspective. Through the characteristics of the tax crimes, in general, and of tax avoidance, in particular, the opinions of the scholars about the distinction between licit and illicit planning are analysed, with the purpose of pointing out some inconsistencies between theory and practice and, as a result, contribute to the definition of a more objective criteria of interpretation.

Keywords: Tax crime. Tax planning. Tax avoidance.

INTRODUÇÃO

A maioria das empresas adota alguma forma de planejamento da atividade empresarial a fim de reduzir seus encargos tributários. Trata-se, em geral, de expediente reconhecido como legítimo, um verdadeiro direito subjetivo do contribuinte de escolher para a prática de suas atividades a forma menos onerosa do ponto de vista fiscal, contanto que dentro do campo da licitude¹. Tal direito se baseia na garantia da livre iniciativa econômica e no princípio da legalidade, ambos previstos na Constituição Federal². Em regra, essas condutas são praticadas previamente à ocorrência do próprio fato gerador do tributo. A maioria dos autores se refere a essa prática como elisão fiscal.

Quando, de forma oposta, a supressão ou redução do tributo se dá com o uso evidente de fraude para esconder a prévia ocorrência do fato gerador, sem muita dificuldade é possível apontar a existência não somente de ilícito tributário, mas também tipificar o crime, hipótese em que se fala não mais em elisão, mas em evasão fiscal. Nesse caso, na verdade, não haveria que se falar sequer em planejamento fiscal.

Os problemas surgem, no entanto, quando o contribuinte 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. Em geral, são casos em que atua de forma abusiva, fazendo uso de esquemas artificiais ou distorcendo 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.

Cumprir notar que grande parte da dificuldade em apontar os limites legais à atuação do contribuinte se deve 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.

¹ Por todos: MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao planejamento tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. P. 84.

² Arts 170 e 5o, II, da CRFB/88, respectivamente.

Somente em 2001, o parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional (CTN), acrescentado pela Lei Complementar (LC) 104/01, introduziu no Direito brasileiro algo que veio a ser conhecido com uma norma geral antielisiva, ao permitir que a autoridade administrativa desconsidere 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 da falta de normas específicas para determinar os limites entre as fraudes civis e os ilícitos penais³ as autoridades passaram a dispensar maior rigor aos planejamentos tributários supostamente abusivos, de uma forma geral, cominando-lhes, muito comumente, multa qualificada de 150% (prevista no § 1º, do art. 44, da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007) e encaminhando representação ao Ministério Público, nos termos do artigo 83, da Lei 9.430/96⁴, 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 fossem 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 ou fraude, sujeitando-o a sanções de natureza penal.

Em razão disso, muito ainda se discute acerca dos limites entre o lícito e o ilícito em termos de planejamento fiscal na seara do Direito Tributário, e as consequentes repercussões previstas naquela disciplina legal. Pouco se discute, no entanto, sobre os limites entre o ilícito tributário e o ilícito penal; que tipo de

³ A Medida Provisória (MP) 66/02, editada em seguida à LC 104/01, com o propósito de regulamentar a matéria, deixou de fora da atuação da norma antielisiva os atos praticados com dolo, fraude ou simulação, que foram mantidos, assim, no âmbito da evasão fiscal. 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 jurídicos. 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 antielisiva do parágrafo único do artigo 116, do CTN foram rejeitados.

⁴ "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)"

expediente é considerado fraudulento para fins penais; o que distingue um planejamento tributário legítimo de um planejamento tributário criminoso. O presente trabalho tem por objetivo contribuir para responder a essas e outras perguntas, a fim de ajudar a estabelecer critérios mais precisos e menos casuísticos para caracterização dos crimes fiscais. De antemão se conclui, no entanto, que há urgente 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 arrecadação fiscal e da coletividade.

1. OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

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 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 social⁵.

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. Com isso, uma das poucas formas possíveis de resistência contra as arbitrariedades e os excessos de cobrança era a evasão tributária. Não é por outra razão que a história da criminalização da evasão fiscal se confunde com a própria história da cobrança de tributos.

A despeito disso, 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.

⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Rejeição Social do Tributo, p. 1-4. Disponível em: http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/05/5c1837aa200244_a_rejeicao_social_do_trib.pdf. Acesso em 9.out.2019.

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 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).⁶

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;

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.

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 matéria⁷. A Lei 8.137/90, aliada aos demais 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.

A Lei 8.137/90 inaugurou nova fase na tutela da ordem tributária - expressão que, por si só, já denota uma nova visão dos crimes tributários, segundo a qual o bem jurídico a ser protegido transcenderia o mero aspecto material ou patrimonial dos tributos para corresponder ao conjunto de funções por eles desempenhadas de uma forma geral.

⁶ AFONSO, Thadeu José Piragibe. Direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2012, p. 44-45.

⁷ 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.

Ou seja, ainda que existam autores que defendam uma concepção estritamente patrimonialista do bem jurídico penal tributário – consubstanciada no interesse estatal na obtenção de receitas, ou simplesmente na arrecadação tributária⁸ - cada vez mais se destacam argumentos de cunho “funcionalista”, que, em comum, adotam uma perspectiva que minimiza a importância do dano patrimonial e, de forma geral, situam o crime tributário no âmbito de condutas que atingem a administração tributária e/ou as funções sociais do tributo⁹.

Para Susana Aires de Sousa, uma 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 tributo¹⁰.

Adota-se, modernamente, portanto, 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 supraindividual¹¹, 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

⁸ Por todos, ver COSTA, Claudio. Crimes de Sonegação Fiscal. Rio de Janeiro: REVAN, 2003, p. 37.

⁹ 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 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”. In 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.

¹⁰ SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 278.

¹¹ 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.

como através da omissão na prestação de informações ou cumprimento de obrigações acessórias. Já a ofensa ao patrimônio público ocorre nas hipóteses de crimes que têm o descumprimento da obrigação principal, qual seja, o pagamento do tributo, como elementar do tipo. É nesse tipo de conduta, de fato, que se observa a pluriofensividade do crime tributário.

1.1 A sonegação fiscal

O crime de sonegação fiscal é tipificado no artigo 1o, da Lei 8.137/90. Vejamos a redação do referido dispositivo legal:

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.

Como se observa, o referido tipo penal tem como verbos núcleos do tipo a supressão ou redução do tributo, portanto, indispensáveis para sua caracterização. Dessa forma, não basta a mera aptidão para afetar as receitas tributárias. O legislador brasileiro exigiu, naquele tipo penal, o efetivo impacto na relação tributária, demonstrando a preocupação com a manutenção da arrecadação tributária.

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 autores¹². 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.

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.

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 tributária¹³¹⁴. 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 ocorridos¹⁵.

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 agir¹⁶. Isso porque não há no tipo uma indicação de uma finalidade específica que deva ser pretendida pelo agente,

¹² 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.

¹³ 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”.

¹⁴ 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 sendo devido o tributo, não haverá crime, sendo necessário o prévio lançamento definitivo do tributo para que tenha início a ação penal. Entretanto, 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, mesmo se o crime do artigo 1o não se consumar, por não ocorrer o efeito em relação ao tributo, poderá restar tipificado o crime do inciso I, do artigo 2o, da Lei 8.137/90, subsidiário em relação ao crime do artigo 1o.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a Ordem Tributária*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 340.

¹⁶ Por todos: BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais*. 8a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 552.

além do dolo de realizar a conduta nuclear do tipo, qual seja, a supressão ou redução do tributo. 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. 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.

O que é indispensável é a ocorrência do comportamento fraudulento, revelado pelo emprego de condutas meio tipicamente fraudulentas para a prática dos verbos núcleo do tipo ("prestar declaração falsa", "inserindo elementos inexatos", "alterar fatura" etc). Não se trata, portanto, de crimes de mera desobediência às normas tributárias, sendo necessária não somente a lesão ao Erário, mas também a fraude à ordem tributária, em linha com a moderna visão acerca da natureza do bem jurídico.

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. Com isso, limita-se o alcance do tipo às condutas que além de atingirem a arrecadação tributária em seu aspecto puramente material são, de fato, consideradas desvaliosas também para fins penais.

Feitas tais considerações acerca do crime fiscal, cumpre agora analisar em que hipóteses um planejamento fiscal pode ser contaminada pela ilicitude não somente do ponto de vista tributário – sobre o que não nos aprofundaremos aqui em razão do escopo do trabalho – mas especialmente do ponto de vista penal.

2. A INTERPRETAÇÃO DO FENÔMENO TRIBUTÁRIO E OS (I)LÍCITOS TRIBUTÁRIO E PENAL

Em razão da já mencionada carência de disciplina legal acerca das possibilidades de planejamento fiscal, vários autores do campo do Direito Tributário já se propuseram a estabelecer critérios para definir os limites entre o planejamento fiscal legítimo e os ilícitos tributário e penal. Em razão da profusão de teorias, diferentes formas de classificação das posições dos autores em correntes de pensamento já foram propostas a fim de se obter alguma sistematização. Na realidade, no entanto, qualquer tipo de sistematização é, até certo ponto, forçada, cabendo ressalvas, uma vez que até dentro de uma mesma corrente os autores divergem quanto a aspectos relevantes do problema. Como alerta Sérgio André

Rocha, muitas vezes são agrupados na mesma cesta autores que sustentam linhas de pensamento irreconciliáveis, sendo necessário ter cuidado com generalizações¹⁷.

Entretanto, como o escopo desse trabalho é limitado ao que é possível para uma obra conjunta, a identificação de algumas correntes de pensamento minimamente alinhadas pode ser útil ao que se pretende.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres aponta a existência de três diferentes visões acerca da (i)licitude do planejamento fiscal: a interpretação conceitualista, a interpretação econômica e a interpretação valorativa.¹⁸

Em síntese, os adeptos da interpretação conceitualista ou formalista defendem a licitude do planejamento fiscal e 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 antemão¹⁹.

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 veda. Com isso, ou bem se está diante de um planejamento fiscal legítimo (elisão), ou de um ilícito (evasão), não havendo qualquer categoria intermediária.

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. É o caso hipotético do contribuinte que deixa de prestar determinado serviço, a fim de não pagar o tributo que considera demasiado. O fato gerador da obrigação tributária, portanto, nem sequer ocorre. A evasão, por outro lado, se dá após ou no mesmo momento da ocorrência do fato gerador, como na hipótese, por exemplo, do contribuinte que deixa de reportar em sua declaração de rendimentos a renda auferida na venda de um imóvel, a fim de não alertar às autoridades que não recolheu o tributo.

¹⁷ ROCHA, Sérgio André. O que é Formalismo Tributário? Revista Dialética de Direito Tributário, n. 227, p. 146–155, ago., 2014.

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. P. 8-15.

¹⁹ Ver DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Elisão e Evasão Fiscal. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

O crime fiscal se daria nas hipóteses de fraude (consistente na evasão, por meios ilícitos, do tributo devido) e simulação (consistente na evasão, por processos aparentemente lícitos, de tributo efetivamente devido). 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, aparentemente, lícitos, em razão dos artifícios dolosos utilizados para ocultar ou deformar o efeito real sob o resultado ostensivamente produzido.²⁰ Na fraude há uma violação direta da eficácia da lei tributária, enquanto na simulação, viola-se a lei tributária indiretamente, por meio da violação direta da eficácia da lei civil.

Como já visto, a fraude exige 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 de evitar ou diferir o seu pagamento.

Em síntese, na visão formalista, o crime fiscal 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 corresponde, em linhas gerais, ao tipo penal descrito no artigo 1o, da Lei 8.137/90.

De forma diametralmente oposta às teorias formalistas, uma interpretação econômica deixa de lado conceitos e categorias jurídicas, para defender 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 tributária²¹.

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. Ou seja, o negócio jurídico deve se apresentar conforme seu conteúdo econômico. Qualquer divergência entre os dois - aparência e conteúdo - constituiria abuso de forma, a contaminar de ilicitude o planejamento fiscal, passando este a ser entendido como evasão fiscal.

²⁰ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. P 40.

²¹ FALCÃO, Amílcar de A. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. P. 18.

Cumpra alertar que esta posição, embora possa ter influenciado alguns ordenamentos jurídicos estrangeiros²², não encontrou muita guarida entre os autores brasileiros por se tratar de forma de interpretação da norma tributária dificilmente compatível com os princípios da legalidade, isonomia e segurança jurídica.

Como se observa, ambas as correntes (formalista e econômica) firmaram posições extremas que não se mostram totalmente capazes de solucionar o problema da interpretação do planejamento tributário, levando muitos autores a buscar uma solução intermediária.

Por meio de uma interpretação valorativa, alguns autores admitem que o contribuinte adote planejamento tributário como forma de economizar tributos, desde que não incorra no que se poderia chamar de elisão abusiva ou planejamento inconsistente (ou, ainda, elusão)²³.

Dessa forma, seriam ilícitas, do ponto de vista tributário, não somente as condutas que envolvem algum tipo de simulação para esconder o fato gerador (essas também criminosas), mas também a manipulação de formas jurídicas lícitas, o abuso das possibilidades contidas na liberalidade da lei, a violação de princípios do sistema, enfim, a chamada ilicitude atípica²⁴, como o abuso de forma ou o abuso de direito. Isto porque a liberdade dos agentes econômicos de planejarem seus negócios a fim de incorrer no menor ônus tributário colide com 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

²² Alguns autores, dentre eles André Mendes Moreira, reconhecem 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, não são admitidos atos praticados com o fim único de economizar tributos, exigindo-se uma finalidade negocial que justifique o esquema estabelecido pelo contribuinte para seus negócios, para que sua conduta não seja considerada ilícita. Ver 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.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. P. 8-14.

²⁴ 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. Sobre o assunto ver 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.

planejamento fiscal, ainda que não configure uma conduta criminosa, deixa de se mostrar capaz de atingir seus objetivos.²⁵

Também para Marco Aurélio Greco²⁶ 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.

Entretanto, embora o autor admita a existência de abusividade em determinadas formas de planejamento fiscal e considere essencial existirem regras e critérios claros e previamente postos, considera que não devem ser adotados critérios importados do Direito Privado, mas estes devem ser estabelecidos com base em conceitos próprios do Direito Tributário, como o princípio da capacidade contributiva, exigindo-se que a liberdade seja temperada com a solidariedade social²⁷. Para o autor, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, nem assim ele pode agir livremente, pois sua ação deve ser também analisada sob a perspectiva da capacidade contributiva. Isto porque, uma vez que o Estado proporciona serviços públicos à coletividade, todos devem contribuir para o custeio do Estado, na medida de sua capacidade econômica, por uma razão de justiça tributária^{28 29}. Como consequência, não haveria lugar para um pretensão direito a evitar o pagamento de impostos, como os autores formalistas em geral defendem.

Ademais, as cada vez 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,

²⁵ 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.

²⁶ GRECO, Marco Aurelio. Planejamento Tributário. 3ed. São Paulo: Dialética, 2011. P. 66.

²⁷ GRECO, Marco Aurelio. Planejamento Tributário. 3ed. São Paulo: Dialética, 2011. P. 11.

²⁸ Ibid. P. 319-355.

²⁹ 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. Segundo o autor, 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 propriedade. In NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina, 2004. P. 186.

eventualmente, penais. Nesse contexto, a segurança jurídica absoluta, pregada pelos adeptos do formalismo, seria utópica.

Dessa forma, tanto autores que se inspiraram na consideração econômica das leis tributárias como autores que adotaram a concepção valorativa passaram a admitir a existência de uma 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 e para fins de simplificação, nesse trabalho, optou-se por reunir esses dois grupos de autores em um único grupo, a que se chamará de não formalista ou substantivista.

Para essa corrente, 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”³⁰.

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 substantivistas preferem chamar de elusão.³¹

Por se tratar de conceito subjetivo, a fim de orientar o intérprete, Greco³² sugere a adoção de determinados critérios para se avaliar se um determinado negócio se caracteriza como elisão artificial ou elusão. 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 já comentada ilicitude atípica), a fim de

³⁰ 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 Editora, 2007. P. 238-239.

³¹ O verbo eludir parece adequado para definir um tipo de planejamento que tem por objetivo “evitar algo de modo astucioso, com destreza ou com artifício”. 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. São Paulo: Lex Editora, 2007. P. 242.

³² GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3. São Paulo: Ed. Dialética, 2011. P. 375-376.

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 são compatíveis com tais motivos e finalidades. Por último, as operações devem se inserir no âmbito das atividades econômicas da empresa.

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 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.

Assim, da mesma forma que os autores formalistas, os autores substantivistas consideram que se situam no campo da evasão ilícita as condutas que envolvem simulação e fraude. Quando presentes todos os elementos do tipo penal, pode ser tipificado o crime fiscal. Entretanto, embora identifiquem a existência e considerem que a adoção de meios artificiosos para obter redução de carga tributária possa ser considerada um ilícito de natureza tributária, somente apontam a existência de crime quando fica evidenciado o uso de meios capazes de enganar o Fisco, como a simulação e a fraude.

3. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E SUAS POSSÍVEIS REPERCUSSÕES PENAIS

Como observado, independentemente da forma como interpretam as categorias jurídicas e aplicam as normas às hipóteses de planejamento tributário engendradas pelos contribuintes, em geral os autores de Direito tributário identificam repercussões de natureza penal em hipóteses bastante restritas. Mesmo aqueles que admitem a existência do fenômeno da elusão, embora discutam a

legalidade dos atos praticados pelos contribuintes em termos tributários, não reconhecem que estes possam tipificar crime de sonegação fiscal.

Da mesma forma, 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, com o objetivo 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. 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. A fraude penal consiste, portanto, na produção de uma falsa imagem da realidade através do engano, do ardid ou qualquer outro meio capaz de iludir a administração, a fim de obter redução do ônus fiscal. Já a simulação, assim como a falsidade documental, a ocultação de informações, dentre outras, seria modalidade desse agir fraudulento.

Embora de identificação mais evidente, as hipóteses de fraude por falsidade documental, ocultação de informações etc são pouco 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.

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. O ato de simular era visto como o ato de enganar terceiros, em maior ou menor extensão.³³

Recentemente, no entanto, as autoridades passaram a extrapolar esses parâmetros e considerar evadidos 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

³³ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Fiscal. 3a. Ed. São Paulo: Dialética, 2011. P. 393-394.

o objetivo real etc.³⁴ 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.

Ou seja, ante a falta de parâmetros objetivos, as autoridades fazendárias passaram a adotar, de forma casuística, um conceito alargado e econômico de simulação: tudo que não pudesse ser tido como planejamento lícito passou a ser descrito como simulação criminosa.

Entretanto, 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, incorrer em um dos meios fraudulentos descritos no tipo penal constante do artigo 1o, da Lei 8.137/90, obtendo a supressão ou redução do tributo.

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.

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 das causas subjacentes à escolha de determinada estrutura pelo contribuinte, como se fosse necessário perquirir algum tipo de moralidade na sua conduta. Importa somente saber se o que foi apresentado corresponde à realidade econômica; se não houve, portanto, a mentira, o engano, o ardil empregado na conduta do contribuinte.

Voltando aos atos elusivos, como visto, em geral os autores distinguem estes dos atos simulatórios. Para Marciano Seabra de Godoy³⁵, são simulados os negócios em que o agente se choca com a fiscalização, mas inventa ou oculta a infração mediante engano; por outro lado, se o agente contorna a lei e aceita suas consequências, mas frustra sua finalidade prática, estará no terreno da ilicitude atípica. Assim, enquanto a simulação é meio para ocultar a violação da lei, o ilícito atípico é meio para iludi-la. Com isso, o autor conclui que “sendo um ilícito atípico,

³⁴ 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.

³⁵ 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 Editora, 2007. P. 270.

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".

Não parece, no entanto, que essa distinção seja tão simples assim. Figuras como a fraude à lei ou o abuso de direito não são sempre "inocentes", retratando fielmente a realidade; pelo contrário, muitas vezes, o agente distorce a verdade a seu favor, usando estas figuras como expedientes para alcançar um objetivo que é contrário ao espírito da lei, o que não parece menos reprovável do que a conduta daquele que esconde a realidade por meio de simulação.

Além disso, a prática da fiscalização tributária e da própria Justiça criminal não corrobora a conclusão a que chega Godoy; pelo contrário, tendo em vista a adoção de um conceito bastante ampliado de simulação, o que se observa é que hipóteses elusivas vêm sendo tratadas como simulação, sujeitando o contribuinte a responder por sua conduta no âmbito do crime.

O próprio autor reconhece que uma visão mais ampla e causalista do conceito de simulação passou a ser adotada pelos Conselhos de Contribuintes a partir do julgamento do chamado caso Rexnord³⁶, 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). 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", podendo, ainda, "abstrair-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, 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 chama de mais fluido e dinâmico, de "simulação-elusão"³⁷.

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,

³⁶ Acórdão CSRF/01-02.107, de 2.12.1996 (Rel. Cons. Verinaldo Henrique da Silva).

³⁷ 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. 367.

*“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.”*³⁸

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O comportamento do contribuinte que frauda a administração tributária, evadindo o pagamento do tributo sem dúvida demonstra um desvalor superior àquele evidenciado pela mera infração tributária, justificando uma atuação mais rigorosa das autoridades. Dentre as diversas formas que o contribuinte encontra para fraudar a fiscalização tributária, 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 vultosas somas e de enganar a fiscalização. A persecução penal dos crimes tributários praticados no contexto empresarial, principalmente, é extremamente complexa e vem exigindo uma atuação especializada e intensiva das autoridades. Entretanto, a insegurança jurídica acerca dos limites para a atuação dos contribuintes em nada contribui para que estes possam balizar sua atuação, evitando entrar no terreno do ilícito tributário e penal.

Nesse contexto, não parece razoável que se deva esperar que o legislador aja, estabelecendo permissões e impedimentos, a partir de cada uma das novidades apresentadas pelos contribuintes em termos de planejamento fiscal. Cumpre, portanto, avaliar se e 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.

O estabelecimento de critérios mais objetivos e realísticos, afastando-se considerações de ordem valorativa ou moral sobre a forma como o contribuinte planeja seus negócios, deve permitir àqueles 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.

³⁸ LAPORTA, Mario H. Delito Fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico. Madri: Editorial IBdeF, 2013. P. 335.

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.
- 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.
- BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 8a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- COSTA, Cláudio. **Crimes de Sonegação Fiscal**. Rio de Janeiro: Revan, 2003.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.
- FALCÃO, Amílcar de A. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- 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.
- _____; 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.
- 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.
- LAPORTA, Mario H. **Delito Fiscal: El hecho punible, determinación del comportamiento típico**. Buenos Aires/Montevidео:Editorial BdeF, 2013.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Atlas, 2015.
- _____. **Introdução ao Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A Rejeição Social do Tributo**, p. 1-4. Disponível em: http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/05/5c1837aa200244_a_rejeicao_social_do_trib.pdf. Acesso em 9.out.2019.
- 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. **O dever fundamental de pagar impostos**. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.

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

ROCHA, Sérgio André. **O que é Formalismo Tributário?** Revista Dialética de Direito Tributário, n. 227, p. 146–155, ago., 2014.

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.

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

SOUZA, Artur de Brito Gueiros; JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **Curso de Direito Penal**: parte geral. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**. Elisão abusiva e evasão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.