



CECHINEL, Adelina.

Pós-Graduada em nível de Especialização em Direito Tributário e Previdenciário (SINERGIA);  
Graduada em Direito. Gerente administrativa/Controladoria.  
adelina\_cechinel@hotmail.com.

PASQUALI, Charlei Diego.

Pós-Graduado em nível de Especialização em Direito Tributário e Previdenciário (SINERGIA);  
Bacharel em Ciências Contábeis. Gerente contábil/ contador.  
cdpasqua@hotmail.com.

OLIVEIRA, Marco Antônio de.

Pós-Graduado em nível de Especialização em Direito Tributário e Previdenciário (SINERGIA);  
Graduado em Direito e Bacharel em Ciências Contábeis. Contador.  
marco23sc@gmail.com.

COSTA, Natalia Ferreira.

Pós-Graduada em nível de Especialização em Direito Tributário e Previdenciário (SINERGIA);  
Graduada em Direito. Tecnóloga em Gestão Pública (Uninter). Funcionária Pública.  
natalia.costa.nvg@gmail.com.

COSTA, Wilson Roberto Natividade. Pós-

Graduação em nível de Especialização em Direito Tributário e Previdenciário (SINERGIA);  
Graduado em Direito (UNIVALI). Advogado. Assessor Jurídico do Município de Navegantes.  
wilson.natividade.costa@hotmail.com.

SANTOS, Jazam.

Doutor em Direito (UFSC); Mestre em Relações Internacionais para o Mercosul - linha de Questões Jurídicas (UNISUL); Especialista em Controle da Gestão Pública Municipal (UFSC);  
Graduado em Direito. Professor Universitário e advogado. Coautor.  
jazamsantos@gmail.com.

<http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.do?id=K4796634A8>

CECHINEL, Adelina; PASQUALI, Charlei Diego; OLIVEIRA, Marco Antônio de; COSTA, Natalia Ferreira; COSTA, Wilson Roberto Natividade; SANTOS, Jazam. O planejamento tributário no Brasil – Quando há cometimento de crime?.

REFS – Revista Eletrônica da Faculdade Sinergia, Navegantes, v.10, n.15, p. 50-59, jan./jun. 2019.

## O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL - QUANDO HÁ COMETIMENTO DE CRIME?

### RESUMO

A pesquisa tem a finalidade de apontar a possibilidade de cometimento de crimes tributários pelo empresário que, objetivando obter melhores resultados e redução dos custos dos tributos, realiza de forma inadequada o planejamento tributário. Apresentam-se os possíveis benefícios de um correto planejamento, com amparo na legislação em vigor, para que não haja a configuração de crime por parte do empresário. Ressalta-se a importância do adequado entendimento da legislação tributária e de uma equipe bem preparada, pois há necessidade da aplicação da apropriada hermenêutica jurídica tributária que, caso não seja corretamente observada, poderá ocorrer o pagamento indevido, ou até mesmo, o recolhimento incorreto dos impostos. Para tanto, utilizou-se o método dedutivo e a técnica de pesquisa bibliográfica com a utilização de livros, artigos e referências da internet. Conclui-se que a devida importância ao exímio planejamento tributário é ferramenta fundamental na estratégia empresarial a obter resultados mais competitivos no mundo globalizado.

**Palavras-chave:** Planejamento tributário. Crimes tributários. Redução dos custos.

### INTRODUÇÃO

Neste trabalho, será abordado o planejamento tributário demonstrando-se, também que, este sendo este bem elaborado, pode ajudar empresas a evitarem questionamentos por parte do fisco, mas, mesmo que tais questionamentos aconteçam, poderão ser elucidados de forma transparente, demonstrando que todas as medidas tomadas foram baseadas em leis, impedindo, assim, que empresas sofram penalidades.

A abordagem sobre os dois temas planejamento e tributário e aplicação de penalidades nos crimes tributários estão claramente ligados, pois quando as

empresas passam a tomar decisões que afetam diretamente o recolhimento de tributos, o estado passa a sentir-se frustrado devido à redução da arrecadação e, também, porque terá que aprimorar sua forma de fiscalização, acarretando aumento dos custos com infraestrutura e especialização.

Essa relação entre fisco e contribuinte vem sendo marcada, cada vez mais, pelas incessantes 'quedas de braço': de um lado, o fisco, que busca arrecadar cada vez mais e de forma mais rápida, para que possa cumprir com todas as suas obrigações e manter o Estado em funcionamento; do outro lado, está o contribuinte, que recebe cada vez mais obrigações vindas do Estado e que, de forma mais aprimorada, tenta, de alguma maneira, encontrar um meio de aliviar seus recolhimentos mensais de tributos para o governo.

Assim, quem sabe investir na própria empresa, principalmente em relação ao controle fiscal, investe em planejamento tributário como uma forma de aliviar suas cargas tributárias.

A aplicação de um bom planejamento tributário nas empresas privadas ajudará a reduzir o recolhimento de tributos, desde que esse planejamento seja feito dentro da legalidade, ou seja, um trabalho elaborado não com o intuito de sonegar impostos ou fraudar o sistema tributário, mas sim, buscar, de acordo com as regras das leis federais, estaduais e

municipais, ferramentas que permitam essa possibilidade.

Como consequência do trabalho de planejamento tributário gerado, além de conseguir manter uma melhor saúde financeira para as empresas, elas também estarão livres de possíveis aplicações de penalidades contra a ordem tributária do país, e, assim, conseguirão manter a sustentabilidade dos negócios, mesmo com toda complexidade tributária que existe hoje no país.

Diante de toda a legislação tributária existente no Brasil, vale a pena lembrar que todo planejamento tributário deve ser feito de forma lícita, ou seja, que não evidencie qualquer tipo de crime. Por isso que, para a empresa evitar o cometimento de penalidades, é essencial que a mesma tenha uma equipe formada por profissionais qualificados, conhecedores das regras e das leis a que está sujeita, o que evitará o cometimento de crime por meio de um planejamento tributário.

A pesquisa utilizou o método dedutivo e a técnica de pesquisa bibliográfica com a utilização de livros, artigos e referências da internet.

Ao final, a pesquisa demonstra que a importância ao exímio planejamento tributário é ferramenta fundamental na estratégia empresarial para obter resultados mais competitivos no mundo globalizado.

## 1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário tem como base diversas atividades e procedimentos que as empresas precisam fazer e desenvolver, para que seja devidamente feito o recolhimento dos tributos da forma correta, porém com estratégias para que seja sempre reduzida a carga tributária que afeta diretamente o custo do produto final, oportunizando condições das empresas serem mais competitivas e terem como objetivo final um melhor resultado financeiro.

Há necessidade de muita cautela para que o fiscal não interprete o planejamento tributário como um crime tributário, pois a legislação é

clara no quesito criminal, com a aplicação da Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que normatizou e instituiu regras de conduta para o sujeito passivo da obrigação tributária, visando coibir a prática ilícita, que afeta diretamente a arrecadação pública.

Em que pese, em regra, a menor onerosidade fiscal não seja a única razão motivadora das várias opções utilizadas pelos contribuintes, no quesito planejamento tributário, pois como leciona Luciano Amaro, não há:

[...] ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, ainda que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho. Se ainda não fosse, logicamente se teria de concluir pelo absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal. Há situações em que o próprio legislador estimula a utilização de certas condutas, desonerando-as. Não se diga de que é ilícito adotá-las. Nem se sustente que elas podem ser adotadas porque o legislador as ungiu de modo expresso. Quer a lei as tenha expressamente desonerado, quer sua desoneração decorra de omissão da lei, a situação é a mesma (AMARO, 2009, p. 231).

Desta forma, há necessidade das empresas terem um bom departamento tributário, ou alguma assessoria tributária. Entretanto, os profissionais responsáveis por essa parte devem estar atualizados e serem conhecedores, profundamente, da legislação para que ela seja usada a seu favor, conseqüentemente, a favor das empresas. Mesmo um exímio conhecedor dessa área deve, continuamente, se atualizar, para aplicar a legislação de maneira lícita, minimizando riscos para as empresas.

Também, além do aspecto legal da aplicação da legislação, existe outro ponto muito relevante para que as empresas garantam suas vidas saudáveis, que são as obrigações acessórias, que refletem, exatamente, o que está ocorrendo nos livros fiscais e também na contabilidade, e são através destas que o fisco tem condições de fazer o acompanhamento e fiscalização.

Visualizando esse contexto, nasce a necessidade do planejamento tributário, ao qual exige estruturar um bom 'time', que realize e execute o plano de forma que atinja os objetivos, atuando, primeiramente, de forma preventiva, posteriormente, identificando possíveis falhas ou ausências do passado para corrigi-las e obtendo resultados positivos, sempre dentro da legalidade e dos riscos assumidos.

Nesse contexto, o planejamento tributário sempre está buscando reduzir a carga tributária de forma preventiva, atingindo diretamente o custo efetivo das empresas, que, assim, economizam o máximo possível nos pagamentos dos tributos, conceituado por

Greco (2008, p. 117) como o "conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível".

O ponto importante é que o planejamento tributário esteja alinhado com a atividade da empresa, com as obrigações acessórias, sendo atendidas e vinculadas diretamente ao custo da atividade da empresa. Por outro lado, o planejamento tributário necessita de uma estrutura, conseqüentemente, há a necessidade de avaliar o custo e os benefícios para montar ou contratar essa estrutura. A avaliação deve ser vista como um investimento, pela qual as empresas irão ter um ganho essencialmente maior que o custo dela própria, pois, via de regra, é uma alternativa usada com sucesso, resultando em uma economia significativa e aumento dos resultados. Deve-se seguir, primeiramente, o passo de avaliar a situação no contexto em geral, visto que, para algumas situações, o benefício não supera o custo. A exemplo disso seriam as multas e cobranças geradas pelo fisco, em virtude de correções das obrigações acessórias.

O planejamento tributário baseia-se em reduzir a carga tributária-fiscal de maneira lícita. Greco (2008, p. 114) afirma que esta é "a primeira exigência para reconhecer a existência de planejamento tributário", fundamentada através de estudos aprofundados da legislação, com base na hermenêutica jurídica na legislação, que é essencial, para o devido tratamento. O objetivo não deixa de ser a redução na economia financeira dos pagamentos dos tributos, buscando reduzir a tributação na geração de impostos, que, efetivamente, é um custo para as empresas.

É fundamental que as empresas recolham seus impostos de forma correta, dentro de cada atividade. Os objetivos a serem alcançados estão diretamente ligados à redução dos tributos, recolhimento de forma correta, atendimento às obrigações acessórias, postergar o pagamento dos tributos dentro da legalidade, não gerando ocorrência de multas. Sempre dentro do sentido de que as empresas estão devidamente regulares perante o fisco e obtendo um resultado financeiro melhor.



## 1.1 Elisão Fiscal

Muito se tem verbalizado sobre o instituto da elisão fiscal com o aumento indiscriminado da carga tributária.

Vislumbrou-se, a partir da elisão fiscal, a possibilidade de se economizar o pagamento do tributo, não praticando o fato gerador.

A elisão fiscal é uma forma permitida de negócio legal. Podemos dizer que elisão fiscal é

[...] a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento anterior aquele em que normalmente se verifica o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra guarida do ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio de maneira mais onerosa (ALEXANDRE, 2014, p. 277).

A elisão fiscal acontece antes do fato gerador, evitando, assim, possível fraude, com exceção do imposto de renda pessoa física que ocorre após o fato gerador.

Conforme Ricardo Mariz de Oliveira, para caracterizar a elisão fiscal, precisa-se levar em conta três requisitos fundamentais:

- 1 – a economia fiscal decorreu de ato ou omissão anterior à ocorrência do fato gerador?
- 2 – a economia fiscal decorreu de ato ou omissão praticados sem infração à lei?
- 3 – a economia fiscal decorreu de ato ou omissão efetivamente ocorridos, tal como refletidos na respectiva documentação e escrituração, e sem terem sido adulterados nestas? (OLIVEIRA apud MARTINS, 2006, p. 402).

Seguindo os princípios constitucionais, nenhuma pessoa pode ser punida por agir com conduta lícita, mesmo diante da tentativa do Estado em evitar a Elisão Fiscal, desta forma, não existe punição para aquele que cumprir a lei, portanto, não punível.

## 2 CRIMES TRIBUTÁRIOS

Os crimes contra a ordem tributária tomaram outro sentido com a Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que trouxe tipos normativos e instituiu regras de conduta para o sujeito passivo da obrigação tributária, visando coibir a prática ilícita, que afeta diretamente a arrecadação pública (MACHADO, 2008).

O crime tributário é, antes de tudo, uma conduta humana, na maioria das vezes cometida por pessoas ligadas às empresas (pessoas jurídicas), não importando o ramo que ela atue, sejam comercial, industrial ou de serviços, e buscam atingir lucros satisfatórios. Sabe-se que hoje, o Brasil é um dos países em que mais se pagam impostos, sendo o tributo o principal fator que pesa na hora de analisar os custos de um produto (MACHADO, 2008).

Analisando o sistema tributário, o doutrinador Machado destaca que “não se pode, a rigor, dizer que o sistema tributário brasileiro é justo. Pelo contrário. Se justa é a tributação proporcional à capacidade econômica, pode-se afirmar que o nosso sistema tributário é injusto.” (MACHADO, 2008, p. 202).

Mesmo sabendo que nosso sistema tributário não é justo, não se pode deixar de destacar que todas as empresas têm as obrigações tributárias que lhes cabem e, por isso, muitas burlam a lei na busca de evitar os pagamentos obrigacionais que lhes cabem diante do Estado (MACHADO, 2008).

Conforme traz normatizado o art. 1º da Lei nº. 8.137/1990, neste caso considera-se “[...] crime contra ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório [...]”, considerados crimes materiais, por entender que a conduta do contribuinte pode gerar ou não perda ao erário público (BRASIL, 1990).

Todo ilícito praticado, descrito neste artigo, deverá ser acompanhado das seguintes condutas: omitir informação, ou prestar declaração falsa; fraudar a fiscalização tributária; falsificar ou alterar nota fiscal; elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; ou se negar de fornecer qualquer documento fiscal (BRASIL, 1990).

Também considera-se crime contra a ordem tributária, os crimes definidos no art. 2º da Lei nº. 8.137/1990, que são de mera conduta, ou seja, um crime formal, que independe se o contribuinte obteve ou não vantagens perante o Estado (BRASIL, 1990).

A lei nº. 8.137/90, mesmo definindo os crimes contra a ordem tributária, o Estado, como forma de se resguardar, juntamente com seus legisladores, criam leis, adequando-as ao sistema processual, dando um melhor preparo para a fiscalização, permitindo dirigir uma investigação correta e eficaz, conforme estabelecido no Processo Penal (BRASIL, 1990).

Com a criação da Lei nº. 8.137/90, que definiu o crime contra a ordem tributária, o tipo criminal passou a constituir-se em um crime material. As sanções que podem ser aplicadas são a executória, indenizatória e punitiva (BRASIL, 1990).

A sanção executória tem o intuito de fazer cumprir uma determinação jurídica, diferente da sanção indenizatória, em que o ilícito praticado será penalizado com a reparação do dano que, mesmo sendo um dano moral, a reparação é patrimonial. Por fim, a sanção punitiva, cuja finalidade é penalizar o autor do ato ilícito, podendo ser aplicada a sanções punitivas penais ou administrativas, com caráter pessoal ou patrimonial (MACHADO, 2008).

No Direito Penal, é tipificado os crimes contra a ordem tributária com a tutela dos direitos difusos e coletivos.

## 2.1 EVASÃO FISCAL

A evasão fiscal é uma prática ilegal e antijurídica, que se utiliza de meios ilícitos, como a sonegação fiscal ou a fraude, em que a prática tem o objetivo de afastar a incidência de tributos devidos, ocorrendo durante ou após a origem da obrigação tributária (MACHADO, 2008).

De forma contrária à elisão, podemos citar que evasão fiscal é

[...] uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação

tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do fisco, na ânsia de fugir da tributação (ALEXANDRE, 2014, p. 278).

A evasão consiste no mascaramento da liquidação do tributo posterior ao fato gerador. O sujeito passivo do crédito tributário, ciente de que tem que pagar aquele tributo, encontra uma forma de camuflar, com o intuito de diminuir, ou não efetuar a liquidação do tributo. Dessa maneira, o sujeito passivo não está agindo conforme a lei e comete a evasão, pois o mesmo que pretenda realizar a verdadeira obrigação do pagamento ou efetuá-lo em valor menor, torna-se dolo do sujeito passivo. Pode também ocorrer por desconhecimento ou ignorância do sujeito passivo, a prática da evasão fiscal.

A Lei Complementar nº 104/2001 instituiu a regra conhecida como 'antielisão', ao incluir no art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN, parágrafo único, a determinação de que:

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 (BRASIL, 2001, art. 116).

Para Lovatto (2000, p. 145), a evasão pode ser omissiva ou comissiva:

Na omissiva, mereceria destaque a decorrente da intenção como a sonegação, o não recolhimento do tributo, etc. Já a comissiva, sempre intencional, tem disso classificada como lícita ou ilícita. Esta seria resultante de fraude, da simulação e do conluio, enquanto aquela, a lícita, seria a elisão em sentido estrito, resultante da economia fiscal.

Ao analisar o parágrafo único do artigo supracitado, percebe-se que este dispositivo tem intuito de combater a dissimulação. A dissimulação é a forma de simular um negócio aparentemente legal, porém visa a encobrir outro negócio ilícito.

Neste sentido, é indispensável citar o planejamento tributário, que deve ser realizado em estrita obediência à legalidade e à situação fática da empresa.

## 2.2 SONEGAÇÃO FISCAL

O Brasil tem uma estimativa muito alta de sonegação fiscal, ficando entre um dos maiores no mundo por vários motivos, porém não é possível justificar, exclusivamente, pela altíssima carga tributária.

Para o país positivar as regras estabelecidas a respeito do crime de sonegação fiscal, foi criada a Lei 4.729/65, deixando claro e estabelecidas suas regras. A respeito deste assunto, Andrade Filho faz comentário:

Os crimes de sonegação fiscal foram definidos pela Lei 4.729/65, que representou a etapa mais importante da evolução legislativa sobre crimes relacionados com o descumprimento de obrigação tributária, iniciada em 1964, com a Lei no. 4.357, de 16 de julho daquele ano, que criou a forma equiparada de apropriação indébita de tributos, sempre que valores retidos pela fonte pagadora de rendimentos não fossem carreados para a Fazenda Pública (ANDRADE FILHO, 1997, p. 52).

De acordo com Moraes e Smanio (2006, p. 97), a:

Sonegação fiscal é a ocultação dolosa, mediante fraude, astúcia ou habilidade, do recolhimento de tributo devido ao Poder Público. Note-se, porém, que a lei não conceituou o que seja sonegação fiscal, adotando outro critério de identificação, qual seja, considerando delitos contra a ordem tributária a supressão ou redução de tributo ou contribuição social ou acessório, e depois enumerando, taxativamente, quais as modalidades de conduta que podem levar a tal supressão ou redução, constituindo genericamente o que seja sonegação fiscal.

Para Ferreira (2002, p. 46), a sonegação “funda-se na ocultação voluntária da ocorrência do fato gerador, com o fim de não pagar o tributo devido”.

No entanto, conforme lecionou Andrade Filho (1997, p. 33), a Lei 4.729/65 não alcançou o seu papel de combater a sonegação fiscal, nos termos em que segue:

[...] a lei 4.729/65 jamais chegou a cumprir seu desiderato de combater a sonegação fiscal, talvez por desídia do aparelho fiscal estadual, que, ao que parece, nunca se convenceu sobre qual seria a melhor política: contar com a receita que representava multa ou despendar recursos financeiros para

processar e encarar os sonegadores (ANDRADE FILHO, 1997, p. 33).

As duas medidas provisórias: n.º 153 e 156 de março/1990, foram editadas pelo poder executivo em virtude da falta de combater a sonegação fiscal, e sem justificativa, essas medidas foram revogadas pela Medida provisória n.º 175.

A partir de então, evitou-se instituir delitos através de Medidas Provisórias, e o Congresso Nacional aprovou então, ao projeto de Lei que resultou na Lei 8.137/90, nos mesmo termos das Medidas Provisórias anteriores.

Em relação ao crime de sonegação fiscal, faz-se necessário estabelecer a distinção entre o crime de sonegação fiscal, previsto na Lei n.º 4.729/65, e o crime de supressão ou redução de tributos previsto: o primeiro, é um crime com condutas descritas em seu art. 1º; já o segundo, é um crime material, com condutas descritas também em seu art. 1º (MACHADO, 2008).

Reforça-se que o crime de sonegação fiscal é um crime formal, diferente do crime de supressão ou redução de tributos, que é um crime material.

Com o princípio da reserva legal em relação às declarações falsas e omissões de informações e adulteração de notas e faturas entre outros, com a lei 8.137/90, as questões doutrinárias e jurisprudenciais, fechou-se a lacuna do nosso ordenamento jurídico.

## 2.3 FRAUDE

Em 30 de novembro de 1964 foi editada a Lei n.º 4.502, que expõe os conceitos de sonegação, fraude e conluio. O art. 72, da referida Lei, assim define a fraude:

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 (BRASIL, 1964, art. 72).

A Fraude, para Glaudêncio (2010, p. 228), é conceituada da seguinte maneira:



[...] quando a fraude à lei resta caracterizada, há a construção de um arquétipo negocial que tem por fundamento de validade a norma de contorno ou a ausência de qualquer norma jurídica, que acaba afastando o contribuinte dos efeitos tributários da norma contornada que indiretamente é afrontada, por meio de um comportamento fraudulento.

A fraude é a prática de ato lesivo a interesse de terceiros ou coletivo, na intenção do não cumprir os deveres obrigacionais.

Para Souza (2003, p. 1), a fraude

[...] serve para caracterizar o engano malicioso ou a ação astuciosa, promovida de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever. Nestas condições, a fraude traz consigo o sentido do engano, não como se evidencia no dolo, em que se mostra a manobra fraudulenta para induzir outrem à prática de ato, de que lhe possa advir prejuízo, mas o engano oculto para furtar-se o fraudulento ao cumprimento do que é de sua obrigação ou para logro de terceiros. É a intenção de causar prejuízo a terceiros.

Ao observar a literalidade do art. 72 da lei 4.502/64, extrai-se a decomposição do conceito de fraude:

a) “Fraude é toda ação ou omissão dolosa [...]” (BRASIL, 1967, art. 72): De toda sorte, independentemente do conceito de dolo, é certo que a fraude demanda na sua caracterização a existência do elemento intencional do agente em alcançar uma economia tributária ilícita, mediante conduta omissiva ou comissiva.

b) “[...] 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 [...]” (BRASIL, 1967, art. 72): O trecho diz respeito à materialidade da conduta do agente, qual seja, ocultar da Fazenda Pública aspectos do fato gerador, não bastando a simples omissão da informação sobre a sua realização, mas sim a sua ocultação, mediante prática de fato jurídico diverso e de aparência enganosa.

c) “[...] de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento” (BRASIL, 1967, art. 72): Este juízo crítico diz respeito ao aspecto finalístico do ato jurídico praticado pelo atuante. É necessário que o ato jurídico aparente acarrete a redução, supressão ou postergação do montante do tributo.

Segundo o eminente doutrinador, Prof. Alberto Xavier, a figura da fraude exige três requisitos:

- a) a finalidade da conduta omissiva ou comissiva: reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento (requisito subjetivo);
- b) o caráter doloso da ação ou omissão: a intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito (requisito subjetivo);
- c) o meio de realização do prejuízo ao Fisco: impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluir ou modificar as suas características essenciais (requisito objetivo). (XAVIER, 2001, p. 78).

Em relação aos crimes tributários, é importante ressaltar que somente acontecerão os mesmos, caso o contribuinte praticar o fato gerador e, conseqüentemente, praticar dolosamente qualquer das condutas descritas acima, com o intuito de reduzir tributos.

### 3 PAGAMENTO ESPONTÂNEO DEVE OU NÃO ELIDIR APLICAÇÃO DE PENALIDADES?

O sujeito passivo, ou outro em nome dele, extingue a obrigação do crédito tributário ao sujeito ativo via o pagamento.

A própria legislação brasileira descreve que, com o pagamento do tributo, a punibilidade é excluída, conforme preconiza o próprio art. 34 da Lei n°. 9.249/95: “[...] quando o agente promover o pagamento do tributo ou

contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

Em relação aos débitos parcelados, os tribunais passaram a determinar a extinção da punibilidade também, mesmo antes do fim do pagamento das parcelas. Tal extinção é regulamentada pela Lei n°. 9.964/00, em seu art. 15:

É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal. (BRASIL, 2000, art. 15).

Duas correntes se manifestaram sobre a extinção da punibilidade, quando ocorrer o pagamento ou “parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal” ou não (BRASIL, 2000, art. 15, § 3º).

À exemplificação, no julgamento dos embargos declaratórios na Ação Penal 516/DF, o referido recurso pretendia a extinção da punibilidade referente aos crimes de sonegação de contribuição previdenciária e de apropriação indébita tributária, tendo em vista a quitação da dívida e a consequente prescrição da pretensão punitiva do Estado. Acontece que o Supremo Tribunal Federal já havia proferido sentença condenatória e, em face disso, o recorrente alegou que a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito poderia se dar a qualquer momento.

Segundo a primeira corrente, adotada inclusive por Ayres Britto:

[...] a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário somente seria admitida enquanto existente pretensão punitiva estatal (processo penal de conhecimento). Se já houver sentença penal condenatória transitada em julgado, surge a pretensão executória do Estado e não mais é possível a extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida. (CAVALCANTE, 2014, p. 804).

Já a segunda corrente, defendida pelos demais ministros, e a que prevaleceu na Cúpula, concluiu que:

O pagamento do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade do crime tributário. Defende que o art. 9º da Lei n. 10.684/2003

não foi revogado e continua em vigor. Ao contrário das leis de ns. 11.941/2009 e 12.382/2011, a Lei n. 10.684/2003 trata de pagamento direto (e não de pagamento após parcelamento). Assim, o pagamento integral implica a extinção da punibilidade por força do §2º, do art. 9º da Lei n. 10.684/2003. (CAVALCANTE, 2014, p. 804).

No âmbito penal, a questão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, tem esse tema objeto de opiniões controvertidas, por existir constantemente alterações na lei, às vezes admitindo ora não admitindo a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo (MACHADO, 2008). A própria Lei nº. 8.137/90 trazia normatizada em seu art. 14 a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, posteriormente, foi revogada pelo art. 34 da Lei nº. 8.383/91 (BRASIL, 1990).

Com o advento da Lei nº. 10.684/03, trazendo a possibilidade do parcelamento do débito tributário, extinguindo-se a punibilidade, pode-se afirmar que a lei nº 10.684/2003 possibilitou a extinção da punibilidade dos contribuintes, mesmo após o recebimento da denúncia, sendo retroativa, por ser lei mais benéfica (BRASIL, 2003).

No âmbito administrativo, as penalidades em questão têm como base o art. 138 do CTN:

A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração (BRASIL, 1966, art. 138).

Efetuada o pagamento, não restará para o contribuinte qualquer penalidade, e caso já tenha instaurada ação fiscal, com a exigência do pagamento, Machado (2008, p. 490) afirma que “o pagamento do crédito tributário feito no prazo estabelecido para a impugnação do auto de infração, ou no prazo para o recurso administrativo, implica redução do valor da multa”.

## CONCLUSÃO

Observou-se com o presente estudo que, considerando a crescente carga tributária

nacional, o número de casos de sonegação fiscal e, por conseguinte, a quantidade de



processos criminais e tributários em tramitação no Poder Judiciário, é necessário compreender os institutos jurídicos, assim como seus efeitos em referidas demandas judiciais.

Todavia, o correto 'olhar' ao instituto jurídico da Elisão Fiscal, que é forma permitida de redução da carga tributária, possibilita uma melhor saúde financeira às empresas, mantendo a sustentabilidade dos negócios, podendo-se obter melhores resultados de forma legal.

No entanto, em alguns casos, o empresário, no anseio de lucro injustificado, comete crime tributário, que é, antes de tudo, a conduta do agente, que, na maioria das vezes, é cometida pelo empresário ou por pessoas ligadas às empresas, podendo, este ato, transpassar pela fraude ou não, configurando-se, dependendo do caso, o cometimento da sonegação fiscal ou da evasão fiscal.

A partir do advento da Lei nº. 8.137/1990, os crimes contra a ordem tributária obtiveram tipos normativos, e se instituíram regras de conduta para o sujeito passivo da obrigação

tributária, como forma de coibir a prática ilícita que afeta diretamente a arrecadação pública.

Outrossim, a inclusão do pagamento como causa de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, considerou-se como uma louvável opção política jurídica do legislador, em razão da criminalização do ilícito tributário, que se deu com evidente objetivo utilitarista.

Analisando o privilégio no sistema tributário em relação à comunicação espontânea com os crimes tributários, a partir do momento que o contribuinte é classificado dentro de uns dos tipos de crimes, o mesmo não terá direito a qualquer benefício, tendo que arcar com toda penalidade aplicada a ele, prevista no Código Tributário Nacional e, posteriormente, definidos no código penal.

Caso o contribuinte não tenha sido notificado e se autodelatar, ainda prevalecem as doutrinas e decisões majoritárias, que se aplica ao instituto da denúncia espontânea, excluindo-se a responsabilidade penal e a sanção infracional da multa.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 8. ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Editora Método, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

BRASIL. **Lei nº. 4.729 de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/1950-1969/L4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4729.htm)>. Acesso em: 03 dez. 2018.

\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 03 dez. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 8137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm)>. Acesso em: 03 dez. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 9.249 de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm)>. Acesso em: 03 dez. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 9.964 de 10 de abril de 2000**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9964.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9964.htm)>. Acesso em: 03 dez. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº. 104 de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei

nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp104.htm)>. Acesso em: 03 dez. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 10.684 de 30 de maio de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/2003/L10.684.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm)>. Acesso em: 03 dez. 2018.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Principais julgados do STF e STJ comentados 2013**. Manaus: Dizer o direito, 2014.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GLAUDÊNCIO, Samuel Carvalho. **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 228.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008.

LEROUGE, Gaston. **Théorie de la fraude en droit fiscal**. Paris, 1944.

LOVATTO, Alecido Adã. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.

MORAES, Alexandre de; SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

SOUZA, Edino Cezar Franzio de. A fraude à lei no direito tributário brasileiro. **FISCOsoft On Line**, 2003. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?page=/index.php?PID=110238&key=2241519](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=110238&key=2241519)>. 2003. Acesso em: 03 dez. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EMB. DECL. NOS EMB. DECL. NA AÇÃO PENAL 516 Distrito Federal. Relator: FUX, Luiz. Julgado em 30.06.2016. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=310087944&ext=.pdf>>. Acesso em: 05 dez. 2018.

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