



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

NATHÁLIA DE SOUZA QUEIROZ

**A DICOTOMIA ENTRE EVASÃO E ELISÃO FISCAL EM RELAÇÃO A
JURISPRUDÊNCIA DO STF**

**JOÃO PESSOA
2024**

NATHÁLIA DE SOUZA QUEIROZ

**A DICOTOMIA ENTRE EVASÃO E ELISÃO FISCAL EM RELAÇÃO A
JURISPRUDÊNCIA DO STF**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Dr. João Cláudio Carneiro de Carvalho

**JOÃO PESSOA
2024**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

Q3dd Queiroz, Nathalia de Souza.

A Dicotomia entre Evasão e Elisão Fiscal em Relação à Jurisprudência do STF / Nathalia de Souza Queiroz. - João Pessoa, 2024.

55 f.

Orientação: João Cláudio Carneiro de Carvalho.
TCC (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. evasão fiscal. 2. elisão fiscal. 3. planejamento tributário. 4. jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. I. Carvalho, João Cláudio Carneiro de. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34:336

NATHÁLIA DE SOUZA QUEIROZ

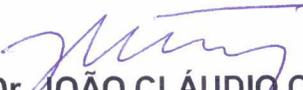
**A DICOTOMIA ENTRE EVASÃO E ELISÃO FISCAL EM RELAÇÃO A
JURISPRUDÊNCIA DO STF**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Dr. João Cláudio Carneiro de Carvalho

DATA DA APROVAÇÃO: 03 DE MAIO DE 2024

BANCA EXAMINADORA:


**Prof. Dr. JOÃO CLÁUDIO CARNEIRO DE CARVALHO
(ORIENTADOR)**


**Prof. Ms. EDUARDO DE ARAUJO CAVALCANTI
(AVALIADOR)**


**Prof. Dra. MARILIA MARQUES REGO VILHENA
(AVALIADORA)**

Dedico este trabalho aos meus pais, Miriam e
Pedro, que sempre incentivam e apoiam os
meus estudos.

AGRADECIMENTOS

“É justo que muito custe o que muito vale” Santa Teresa D’Avila me faz refletir toda minha trajetória até aqui. Nunca foi fácil, houve sacrifícios, renúncias, decisões, escolhas, mas tudo isso foi necessário para o meu crescimento e aprendizado.

Agradeço, primeiramente, ao meu Deus por sempre colocar o chão a cada passo dado. Ele em sua infinita bondade guia o meu caminho e acalma o meu coração. Agradeço também a Nossa Senhora por cada interseção e auxílio.

Aos meus pais, meu muito obrigado pela educação, amor e suporte durante toda a minha vida. Agradeço a minha irmã por ser alicerce na nossa família; ao meu irmão por suas palavras descontraídas, fazendo todos sorrirem; e a minha sobrinha, a criança mais esperta, pelas conversas do dia a dia.

A minha avó, minhas tias, meu cunhado, minhas primas, os quais estão ao meu lado nos momentos bons e ruins. Por todos os encontros aos domingos que são como combustíveis para a semana.

As minhas madrinhas de batismo e de crisma, por todas as orações e palavras de fé.

Aos meus amigos da vida, que estão presentes em momentos ímpares. Especialmente, Thaís Eduarda que emitiu sua opinião desde a escolha do tema até os pequenos detalhes do texto.

Aos meus amigos que estavam comigo durante o curso, compartilhando todo esse caminho de descobertas, inquietações e conhecimentos. Agradeço, especialmente, a Eshylla Nascimento e a Lara Rufino por toda parceria e amizade durante esses cinco anos.

Aos meus professores, que foram essenciais na minha formação acadêmica. Especialmente, João Cláudio, meu orientador, que aceitou esse desafio e contribuiu bastante neste feito; Eduardo Cavalcanti, que tive a oportunidade de aprender sobre a docência durante a monitoria; Marília Vilhena, que sempre sanou todas as minhas dúvidas jurídicas, até mesmo em um sábado à noite.

Aos meus colegas e chefes do trabalho, que me fizeram apaixonar pelo Direito. Especialmente, Tatyana Valença, Mariana Sobreira, Jéssica Mâcedo, Marcia Aguiar, José Serpa, Cristiano de Oliveira, André Matos, exemplos de profissionalismo e dedicação.

“Nós somos o que fazemos repetidamente.
A excelência, portanto, não é um ato, mas um
hábito.”

-Will Durant

RESUMO

O trabalho pretende verificar se a análise detalhada da jurisprudência do STF pode contribuir para uma definição clara da distinção entre elisão fiscal e a evasão fiscal. O objetivo geral é investigar os critérios utilizados pelo STF para alcançar essa distinção. Tratando-se, inicialmente, de analisar os elementos que caracterizam a evasão fiscal, destacando a sua conduta como crime. Em seguida, verifica-se a elisão fiscal como elemento do Sistema Tributário Nacional, associando esse instituto com o planejamento tributário. E, por fim, verifica-se o comportamento do STF em relação a esses dois institutos, a partir do estudo detalhado da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446. A pesquisa utiliza o método de abordagem hermenêutico, sendo orientado a partir da interpretação da lei e da jurisprudência, e hipotético-dedutivo, posto que foi estabelecida uma hipótese a ser testada no decorrer do texto, além de aplicar as técnicas de pesquisa documental. Como resultado, observou-se que os critérios adotados pelo STF constituem um conceito coerente e distinto na dicotomia entre evasão e elisão fiscal.

Palavras-chave: evasão fiscal; elisão fiscal; planejamento tributário; jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

This paper aims to see whether a detailed analysis of the STF's case law can contribute to a clear definition of the distinction between tax avoidance and tax evasion. The general objective is to investigate the criteria used by the STF to make this distinction. The first step is to analyze the elements that characterize tax evasion, highlighting its conduct as a crime. It then looks at tax avoidance as an element of the National Tax System, associating this institute with tax planning. Finally, the STF's behavior in these two institutes is examined, based on a detailed study of Indirect Action of Unconstitutionality 2.446. The research uses a hermeneutic approach, based on the interpretation of the law and case law, and a hypothetical-deductive approach since a hypothesis was established to be tested in the course of the text, in addition to applying documentary research techniques. As a result, it was observed that the criteria adopted by the STF contribute to a precise definition of the dichotomy between tax evasion and tax avoidance.

Key-words: tax evasion; tax avoidance; tax planning; Supreme Court case law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

ADPF – AÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL

AGU – ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO

AI – AGRAVO DE INSTRUMENTO

CC – CÓDIGO CIVIL

CF – CONSTITUIÇÃO FEDERAL

CP – CÓDIGO PENAL

CTN – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

DCTF – DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

DIRPF – DECLARAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

FFEB – FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS

GIA – GUIA DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO

HC – HABEAS CORPUS

IR – IMPOSTO DE RENDA

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO
ECONÔMICO

RESP – RECURSO ESPECIAL

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

STJ – SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TRF – TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 A INCIDÊNCIA DA EVASÃO FISCAL NA ORDEM TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	13
2.1 CARACTERIZAÇÃO DA CONDUTA CRIMINOSA DA EVASÃO FISCAL	15
2.1.1 Responsabilidade do agente pelo Artigo 137 do Código Tributário Nacional	15
2.1.2 Excludentes de tipicidade, ilicitude e culpabilidade	16
2.1.3 Concurso, Consunção e Continuidade	20
2.1.4 Institutos Despenalizantes	22
2.2 AS FORMAS DE EVASÃO FISCAL E A RELAÇÃO COM O CRIME DE LAVAGEM DE DINHEIRO	26
3 A IDENTIFICAÇÃO DA ELISÃO FISCAL COMO ELEMENTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	30
3.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO DIREITO E DEVER NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	31
3.2 FASES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PROPÓSITO NEGOCIAL	34
3.2.1 O propósito comercial e a legitimidade do planejamento jurídico	35
3.3 O INSTITUTO DA ELUSÃO FISCAL	37
4 O COMPORTAMENTO DO STF EM RELAÇÃO A DICOTOMIA ENTRE EVASÃO E ELISÃO FISCAL	39
4.1 O PROCESSO DE CONSTRUÇÃO DO CORPUS DE PESQUISA	39
4.2 EVASÃO E ELISÃO FISCAL CONFORME O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DO STF	40
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
REFERÊNCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

O planejamento tributário quando cercado de legalidade é caracterizado como elisão fiscal. No entanto, quando há a única finalidade de elidir, esquivar ou fugir dos tributos é denominado como evasão fiscal. O tema é, portanto, evidenciar a distinção entre evasão e elisão em relação aos julgados do STF.

O problema de pesquisa orientador do texto é a seguinte pergunta: quais são os critérios utilizados pelo STF para distinguir evasão fiscal da elisão fiscal? A hipótese que responde ao referido problema de pesquisa, a ser confirmada ou não no decorrer da pesquisa, é a de que a análise detalhada da jurisprudência do STF pode contribuir para uma definição clara da distinção entre elisão fiscal e a caracterização do crime de evasão.

O objetivo geral deste trabalho é investigar os critérios utilizados pelo STF para distinguir evasão fiscal da elisão fiscal. Os objetivos específicos que guiarão a divisão e a melhor organização do texto são, inicialmente, analisar os elementos que caracterizam a conduta criminosa da evasão fiscal; compreender, posteriormente, a elisão fiscal como elemento do Sistema Tributário Nacional; e, por fim, diante das elucidações realizadas, verificar o comportamento do STF em relação a dicotomia entre evasão e elisão fiscal.

A pesquisa a ser realizada é de suma importância, porque compreender os conceitos utilizados pelo STF é crucial para garantir a segurança jurídica, evitando interpretações equivocadas que possam prejudicar os contribuintes. Ainda, o estudo desses conceitos permitem aos contribuintes e aos profissionais do Direito Tributário conhecerem os limites legais e jurisprudenciais do planejamento tributário, auxiliando na tomada de decisões estratégicas e na conformidade com a legislação vigente.

Assim, a compreensão dos conceitos de evasão fiscal e elisão fiscal, bem como a sua aplicação pelo STF, é essencial para uma atuação responsável e em conformidade com a legislação tributária, promovendo a transparência e a legalidade nas relações entre contribuintes e o Fisco.

A metodologia aplicada no presente estudo caracteriza-se por ser uma proposta qualitativa, tratando-se de uma pesquisa com a finalidade descritiva. O método de abordagem aplicado é o hipotético-dedutivo, começando de uma

exposição genérica em relação aos conceitos do tema, para atingir o objetivo do trabalho.

Nesse sentido, durante toda a pesquisa será testada rigorosamente a hipótese eleita, que é o núcleo central do projeto, utilizando-se o método hermenêutico, por se tratar de um texto baseado, principalmente, na interpretação da lei e da jurisprudência.

Em relação aos procedimentos de pesquisa, será utilizado a técnica documental indireta através da pesquisa documental, examinando o ordenamento jurídico brasileiro. Além disso, será realizada uma pesquisa do tipo bibliográfica, a partir da análise do conteúdo de artigos científicos, monografias e relatórios.

Organizou-se este trabalho em 3 (três) capítulos que correspondem aos objetivos específicos mencionados.

O primeiro capítulo, objetiva fornecer ao leitor um entendimento sobre a evasão fiscal. Inicialmente, identifica-se um cenário repleto de divergência doutrinária em relação ao conceito desse instituto, alguns determinam como o comportamento lícito do contribuinte e outros denominam como uma conduta fraudulenta. Adotado este último conceito, foi necessário destacar algumas características da evasão como conduta criminosa, ressaltando a responsabilidade do agente por infrações previstas no artigo 137 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, evidencia-se a insignificância, o erro de proibição, o estado de necessidade e a inexigibilidade de conduta diversa como excludentes nas ações penais relativas aos crimes contra a ordem tributária praticados pelos contribuintes. Além de descrever as hipóteses de concurso, consunção e continuidade, como também dos institutos despenalizantes que evitam a ação penal, que a suspende ou que a extingue sem consequências privativas de liberdade.

O segundo, por sua vez, insere a elisão fiscal como elemento do sistema tributário nacional, denominando elisão como a forma de antecipar e evitar o surgimento da obrigação tributária utilizando meios jurídicos lícitos com a finalidade de economizar no pagamento de tributos, mesmo diante da divergência doutrinária. Ainda, associa-se à elisão ao planejamento tributário, sendo este um direito e um dever previsto no ordenamento jurídico brasileiro.

Demais disso, aborda a discussão do propósito comercial na legitimidade do planejamento, explicando o papel da Administração Fiscal nessa fase que qualifica o negócio como evasivo, elisivo ou elusivo. Esta última classificação

decorre de uma “zona cinzenta” entre a legítima economia de tributos e a violação da legislação tributária, sendo visível nos atos ou negócios jurídicos que não descumpre diretamente a lei, mas são realizados através de dispositivos que envolvem a prática de atos fictícios.

O último capítulo, por fim, busca examinar a dicotomia entre evasão e elisão fiscal a partir dos julgados do STF, para isso foi necessário a construção de um corpus de pesquisa. Utilizando-se as decisões judiciais como objeto de pesquisa obteve a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2.446 como a delimitação deste estudo.

2 A INCIDÊNCIA DA EVASÃO FISCAL NA ORDEM TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Os conceitos sobre evasão fiscal não são tão claros na doutrina e na jurisprudência. A evasão fiscal, para a doutrina majoritária, pode ser definida como o conjunto de condutas ilícitas utilizadas para economia de tributos. No entanto, tal conceito se evidencia indeterminado (Cavalcante, 2016).

Nesse sentido, doutrinadores têm utilizado para fenômenos distintos a mesma terminologia como para Rubens Gomes de Sousa (1975) que diferencia “fraude fiscal” e “evasão”, utilizando como critério a natureza dos meios, ilícitos ou lícitos e a data da prática do evento. Caracterizando a fraude fiscal se ocorrer após a ocorrência do fato gerador e a evasão como a intenção do contribuinte em evitar, retardar ou reduzir o pagamento do tributo.

Já Hugo de Brito Machado (2004) determina evasão como o comportamento lícito do contribuinte. Ainda, destaca-se o termo evasão pelo direito financeiro francês, nas palavras de Ricardo Lobo Torres (2012, p. 15):

A evasão lícita e a elisão (lícita ou ilícita) precedem a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico. A sonegação e a fraude (= evasão ilícita) dão-se após a ocorrência daquele fato. Evasão (tax saving em inglês; Steuervermeidung em alemão) é 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. Deixar alguém de fumar para não pagar o IPI ou o ICMS é o exemplo clássico de evasão. É sempre lícita, pois o contribuinte atua numa área não sujeita à incidência da norma impositiva.

Para Antônio Roberto Sampaio Dória (1971), os termos “fraude” e “evasão” definem a ação tendente a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo devido, sendo uma conduta ilícita e ilegítima, nomenclatura derivada dos países de língua inglesa. Seguindo a mesma linha de raciocínio, Marcelo Huck Hermes (1997) enquadra evasão no âmbito da ilegalidade como o artifício doloso, o qual o agente utiliza para subtrair capacidade contributiva original do tributo.

Assim, diante da diversidade de nomenclaturas se faz necessário determinar, inicialmente, que o conceito adotado neste estudo para evasão fiscal é a conduta que contraria a lei para economia de tributos.

Há na doutrina dois critérios para definir a evasão, inserido no Brasil por Rubens Gomes de Sousa (1975): o critério cronológico no qual a evasão ocorre

juntamente ou depois da ocorrência do fato gerador; e o critério da natureza dos meios empregados no qual os instrumentos são sempre ilícitos.

O Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB), também ressalta o critério temporal, considerando evasão fiscal uma maneira ilegítima, em razão de atos realizados depois da ocorrência do fato gerador, sendo o aspecto cronológico um fator de diferenciação entre lícito e ilícito. E o critério normativo fundamentado na licitude ou na ilicitude formal dos atos praticados, com a tipificação da própria norma dos atos ilícitos, que podem ser desconsiderados pelo Fisco (ESAF, 2014).

Assim, pode-se observar como pressupostos da evasão fiscal: o fato tributado ou o fato gerador ocorrido; a impossibilidade de afastar o fato gerador; e a utilização de mecanismos ilegais para ocultar a ocorrência do fato (Cavalcante, 2016).

Continuando o pensamento do autor supracitado, entende-se que na evasão o fato gerador ocorreu, que foram observados efetivamente os elementos, espacial, temporal, quantitativo, material e pessoal, além de existir a incidência tributária, com a origem da obrigação.

É importante destacar que há previsão da evasão na legislação brasileira, inserida no Código Tributário Nacional, em seu artigo 116, parágrafo único, por meio da Lei Complementar nº 104, de 10 de fevereiro de 2001.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

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.

Nesta previsão legal, o legislador dispõe de qualquer tipo de dissimulação no tocante ao fato gerador, considerando que esta atividade ofenderia o dispositivo legal, e a autoridade administrativa não conseguiria cobrar tributos ou seriam cobrados impostos que não existem. Neste tipo de dissimulação, verifica-se a ramificação em dois modos fraudulentos: sonegação fiscal e lavagem de dinheiro (Cruz, 2017).

2.1 CARACTERIZAÇÃO DA CONDUTA CRIMINOSA DA EVASÃO FISCAL

2.1.1 Responsabilidade do agente pelo Artigo 137 do Código Tributário Nacional

A responsabilidade do agente por infrações está prevista no artigo 137 do Código Tributário Nacional (CTN).

Art. 137. A responsabilidade é pessoal do agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

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

a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

A autoria descrita no artigo 137 é do agente que pode ser o executor material de uma infração ou qualquer outra pessoa que tenha concorrido para a prática da infração, como partícipe ou mandante. No inciso I está previsto a responsabilidade no caso de infrações penais que abrange os crimes e as contravenções.

O Crime pode ser estudado sob três características, conforme Nucci (2016): material, formal e analítico. No aspecto material, crime é toda ação humana que lesa ou expõe a perigo um bem jurídico de terceiro que dispõe da proteção penal. No aspecto formal crime é a conduta proibida por lei, sob ameaça de aplicação de pena. No aspecto analítico é o conceito formal dividido em elementos que promovem uma melhor compreensão, sendo os elementos: um fato típico, antijurídico e culpável. Já a contravenção penal, é definida pelo Art 1º do Código Penal como a infração que a lei comina, isoladamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas.

Para a tipificação das condutas previstas no inciso I do artigo 137, é necessário apenas a presença do dolo genérico, considerando que a lei não regulou a exigência do dolo específico. Assim, é insignificante para o tipo penal o animus do

agente em obter uma determinada finalidade, visto que é apenas relevante o resultado produzido, teoria finalista (Ferragut, 2013).

O inciso I caracteriza como exceção as situações nas quais a infração tiver sido executada no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.

Maria Rita Ferragut (2013) destaca que é necessário considerar, no estudo do caso, o elemento subjetivo e a consciência da antijuridicidade do ato. A consciência é elemento importante, visto que se o agente estiver apenas cumprindo a ordem, sem discernimento de que seu ato seria ilegal, não haverá de ser considerado culpado. É o que prescreve o inciso supracitado e o artigo 22 do Código Penal. Assim, será responsável o autor da coação ou da ordem.

No inciso II, o dolo específico do agente é elementar. O sujeito, nesse caso, pratica a conduta típica com um fim específico. Por exemplo, para constituir o crime do artigo 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas é necessário que o agente faça a declaração falsa, além de ter o fim específico de se eximir do pagamento do tributo.

Nesse contexto, se o sujeito tivesse omitido intencionalmente uma informação que estava obrigado a prestar ao Fisco, mas ainda assim sua omissão não houvesse gerado falta de pagamento de tributo, não seria tipificado como crime contra a ordem tributária (Ferragut, 2013).

Continuando o pensamento da autora, no inciso III a única interpretação exequível é a de que o tipo penal descrito é o dolo específico, apenas acrescentando a característica de ser crime próprio, o qual o agente deverá ter qualidades específicas para que a conduta possa ser tipificada. Por exemplo, a administradora que age contra o interesse da sociedade e o representante de pessoa jurídica de direito privado que age contra a empresa.

Assim, para a tipificação da conduta no inciso III é necessário que a conduta seja um crime ou uma contravenção que viole o Fisco e que resultado também infrinja direitos de um dos terceiros mencionados nas alíneas “a”, “b” e “c” deste inciso. Estando presente o dolo específico e o crime próprio, a tipificação da conduta deverá ser a do inciso III.

2.1.2 Excludentes de tipicidade, ilicitude e culpabilidade

A conduta aparentemente típica, antijurídica e culpável nem sempre constitui crime, sendo possível especificar algumas excludentes previstas no ordenamento brasileiro ou consagradas pela jurisprudência nas ações penais relativas aos crimes contra a ordem tributária praticados pelos contribuintes. Nesta divisão será destacado: a insignificância, o erro de proibição, o estado de necessidade e a inexigibilidade de conduta diversa.

No ordenamento jurídico, o legislador não estabelece um piso para a aplicação dos tipos penais tributários, limitando o uso do direito em razão do valor suprimido ou reduzido, utilizando o princípio da insignificância quando a resposta penal se demonstra desproporcional. Assim, busca-se evitar a banalização do direito penal que deve ser a última ratio, mediante a noção de bem jurídico, a tipicidade material e a subsidiariedade (Paulsen, 2023).

A insignificância é uma das causas excludentes para afastar a persecução penal, por ausência de justa causa, mesmo a conduta sendo descrita no tipo penal tal fato se torna irrelevante em relação ao grau ofensivo, que tem uma ínfima ou inexpressiva lesão jurídica. É possível correlacionar com o princípio da intervenção mínima do Estado, o qual impõe que as penas mais graves previstas no ordenamento só devem ser utilizadas quando necessário, intervindo o mínimo possível. Sendo o último meio a ser utilizado pelo Estado para proteger algum bem jurídico (Jesus, 2020).

O Supremo Tribunal Federal, no HC 115319, entende que a incidência do princípio da insignificância é demonstrada com o valor material do objeto do crime juntamente com os seguintes requisitos: a) conduta minimamente ofensiva; b) ausência de periculosidade social da ação; c) reduzido grau de reprovabilidade do comportamento; e d) lesão jurídica inexpressiva.

Ainda, a Suprema Corte se posiciona no sentido de que não se justifica a punição do agente quando o legislador, em razão da ínfima lesão ao bem jurídico, dispensa a reparação civil. Considerando que uma conduta administrativamente insignificante não pode ter relevância criminal, baseado nos princípios da subsidiariedade, da fragmentariedade, da necessidade e da intervenção mínima.

O STJ no julgamento do REsp 1.709.029, julgado em 2018, consolidou o entendimento que deve ser aplicável o princípio da insignificância aos débitos tributários até o limite de R\$ 20.000,00, de acordo com o art. 20, da Lei n. 10.522/2002. A compreensão desse Tribunal Superior segue o posicionamento do

STF para aplicação do princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho.

Em relação ao erro de proibição, o juízo de culpabilidade compreende a potencial consciência da ilicitude. O Código Penal, no Art. 21, considera o desconhecimento da lei inescusável e quando ocorre o erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável o agente é isento da pena; se evitável, caracterizada quando o agente pratica uma ação ou omissão que seria possível a consciência, a pena poderá ser diminuída de um sexto a um terço.

O erro de proibição pode ocorrer diante da diversidade de normas que orbitam o direito tributário brasileiro, essa causa de excludente deve ser considerada na ótica de sua inevitabilidade ou evitabilidade para a determinação da isenção da pena, primeira possibilidade, ou da redução da sanção penal, na segunda possibilidade (Paulsen, 2023).

Nesse sentido, conforme o autor, configura erro de proibição o caso no qual o contribuinte acredita em informações jurisprudenciais, posicionamento doutrinário ou parecer de profissionais do direito. Ressalta-se que se a ilegalidade é praticada baseada em orientação de profissional do âmbito jurídico, caracteriza-se um erro de proibição inevitável, pois são especialistas habilitados para esse tipo de informação e o contribuinte leigo não compreende o assunto especificamente para corrigir ou não as informações.

O estado de necessidade é utilizado nas ações penais tributárias como justificativa para a situação de pobreza ou de graves dificuldades financeiras do agente ou de pessoa jurídica a que esteja vinculado. Damásio de Jesus (2020) denomina essa excludente como um estado de perigo para certo interesse jurídico, que apenas pode ser protegido através da lesão de outro.

O estado de necessidade econômica pode apresentar a ausência de dolo de apropriação e excluir a ilicitude da conduta ou a culpabilidade do sujeito, dependendo do grau de intensidade da lesão e da ponderação no caso concreto dos deveres jurídicos em conflito, sendo possível observar os seguintes critérios para o seu reconhecimento: (a) o caso de perigo deve demonstrar uma situação grave, excepcional e temporário de crise; (b) o cenário de insuficiência de recursos deve ser comprovada no curso da instrução criminal; (c) a circunstância de crise não deve ter sido provocada premeditadamente pelo responsável da empresa; (d) outras medidas devem ser assumidas para o enfrentamento do conflito econômico, antes

de optar pelo não recolhimento do tributo; e (e) a omissão deve ser fundada com a finalidade de preservação da atividade empresarial e manutenção do emprego (Paulsen, 2023).

O art. 24 do CP ao estabelecer o estado de necessidade autoriza a redução da pena de um a dois terços quando mesmo determinada a necessidade seria razoável exigir-se o sacrifício do direito ofendido.

Ainda, é importante destacar que a hipótese de estado de necessidade econômica não se aplica ao crime de sonegação fiscal, quando o crime não se restringe à mera omissão no recolhimento dos tributos, mas ocorre a partir da omissão das informações fiscais obrigatórias ou de informações inverídicas, caracterizando à ilusão tributária.

Por fim, a inexigibilidade de conduta diversa é denominada como um estado de necessidade exculpante. É aquela situação na qual o empresário tem pedidos de falência, atraso de salários, e outros tipos de complicações econômicas, não sendo viável sacrificar alguns bens jurídicos, como o pagamento de salário e a subsistência familiar, para não lesar a arrecadação tributária. Nesse sentido, é recorrente a invocação de precariedade ou penúria financeira (Bitencourt; Monteiro, 2023).

A precariedade ou dificuldade financeira exculpante tem como requisito o inadimplemento generalizado das obrigações tributárias e dos outros encargos da empresa. Sendo o inadimplemento tributário decorrente de uma incapacidade financeira que coloque em risco o cumprimento das obrigações pecuniárias (Paulsen, 2023).

As dificuldades econômicas supracitadas que possibilitam a exclusão de culpabilidade são aquelas oriundas de circunstâncias imprevisíveis ou invencíveis, sendo imprescindível a produção de provas referente à impossibilidade total de o agente agir de acordo com a determinação da norma, tratando-se de uma situação inevitável que tenha impossibilitado o recolhimento do tributo descontado do contribuinte (Paulsen, 2023).

A continuação da situação de inadimplência tributária é inadmissível. Assim, seria necessário ficar provado o motivo que obrigou o contribuinte a praticar a inadimplência, afastando totalmente a possibilidade de agir com ânimo e de acordo com o Direito. Isso pode ser demonstrado em um caso de crise grave que inviabilize o contribuinte agir de outra forma.

2.1.3 Concurso, Consunção e Continuidade

As pessoas jurídicas são obrigadas à prestação de informações mensais mediante apresentação de documentos que demonstrem as bases ou valores devidos aos tributos. Os tributos têm bases de cálculo com consequências simultâneas, considerando que a ocorrência de supressão ou redução de um dos tributos incidirá efeitos sobre os outros (Paulsen, 2023).

A Lei do Processo Administrativo Fiscal, estabelece no seu art. 9º, caput e § 1º, que o lançamento de ofício é constituído em auto de infração distinto para cada tributo ou penalidade, porém os autos de infração formalizados em relação ao mesmo contribuinte podem ser juntados em um único processo quando a produção de provas for pelos mesmos elementos. Sendo comum que um único fato ilícito gere vários lançamentos.

Em decorrência disso, a autoridade fiscal lavra autos de infração de IRPJ, denominado como processo matriz ou principal, e também de CSLL, Cofins e PIS, processos intitulados como decorrentes ou reflexos. Sendo a omissão de receitas a base de todos esses lançamentos. Assim, há uma correlação direta entre muitos dos tributos devidos à União na mesma competência, sendo, normalmente, objeto de apuração e de declaração ao Fisco através do mesmo documento (Paulsen, 2023).

Em relação a consunção ou absorção dos crimes contra a ordem tributária numa relação de meio e fim é perceptível que há delitos realizados como meios para a realização de outros, sem potencial lesivo autônomo. Nessas situações, o denominado crime-meio é absorvido pelo crime-fim, não sendo punido de forma autônoma. Paulsen (2023) ressalta que em matéria tributária é muito comum a falsificação de documento ou a falsidade ideológica como crime-meio na consunção.

Conforme Nucci (2016), no caso de um fato previsto por uma lei está contido em uma outra norma de maior dimensão é aplicada apenas a última, pois a infração prevista na primeira lei constitui simples fase de concretização da segunda infração.

No entanto, a existência do crime-meio não é desprezível, sendo possível a sua consideração para afastar a insignificância do crime-fim e circunstância judicial desfavorável na fixação da pena-base. Ainda, há o entendimento de que quando a

conduta fim é irrelevante para a intervenção penal a conduta-meio também o é insignificante (Paulsen, 2023).

O STF possui o posicionamento de que quando o crime de falso não exaurir seu potencial lesivo no crime-fim, deverá ser analisado de forma autônoma, configurando, assim, concurso de crimes. Esse foi o entendimento no HC 91542, referente à absorção do crime de falso pelo delito tributário: quando há o pagamento do tributo, extinguindo a punibilidade, o delito de falsificação não é, em tese, absorvido pelo crime contra a ordem tributária, ainda que tenha servido de meio para sua prática. O TRF4 vem seguindo a mesma orientação do STF, como nesse julgado:

PENAL. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. FALSIDADE IDEOLÓGICA VERIFICADA EM CONTRATO SOCIAL E POSTERIORES ALTERAÇÕES. EXAURIMENTO DA POTENCIALIDADE LESIVA. INEXISTÊNCIA. 1. O crime de falso, qualificado como crime-meio, é absorvido pela fraude, caracterizada como crime-fim, quando a potencialidade lesiva do primeiro é exaurida na prática do segundo. 2. A potencialidade lesiva da falsidade ideológica inserida em contrato social e em suas respectivas alterações não é exaurida na supressão de tributo, ainda que essa possa ter sido a única intenção inicial dos acusados (Processo nº 012893-32.2005.404.7200).

Por fim, a continuidade delitiva nos crimes contra a ordem tributária caracteriza-se quando um agente pratica diversas vezes o mesmo crime, reiteração delitiva. Esta pode ter a mesma condição de tempo, lugar e maneira de execução.

O art. 71 do CP estabelece que caso o agente realize dois ou mais crimes da mesma espécie e pelas mesmas circunstâncias de tempo, lugar, maneira de execução, devem os delitos posteriores serem considerados como continuação do primeiro. Sendo aplicada a pena de apenas um crime, caso seja delitos idênticos, se for crimes diversos é aplicada a pena mais grave, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços. Destaca-se que as multas são distintas e integrais.

A continuidade delitiva é bastante comum em matéria tributária, conforme Paulsen (2023), visto que as obrigações tributárias, geralmente, se repetem todo mês. Assim, se o agente praticar o crime de sonegação fiscal, vai ter que repetir o delito diversas vezes.

No tocante ao aumento da pena, de um sexto a dois terços, na continuidade delitiva, o STJ, HC 183.636, considera o número de infrações cometidas em cada caso. Este acréscimo não é contado em relação à análise do lapso prescricional, sendo a prescrição regulada pela pena imposta na sentença.

2.1.4 Institutos Despenalizantes

Há institutos que evitam a ação penal, que a suspende ou que a extingue sem consequências privativas de liberdade. Tratando-se de dispositivos que envolvem composição, como na transação, no acordo de não persecução penal e nas suspensões condicionais do processo e da pena; além de institutos despenalizantes em sentido estrito, como a substituição das penas privativas de liberdade por restritivas de direitos; ainda, existem causas extintivas da punibilidade, como o pagamento do crédito tributário, o indulto e a prescrição (Paulsen, 2023).

Destaca-se, inicialmente, a denúncia espontânea como um instituto jurídico tributário, previsto no art. 138 do CTN, que retira a responsabilidade por infrações à legislação tributária nos casos em que o agente paga o tributo e os juros de mora, admitindo o débito antes da fiscalização. Nesse caso não há lavratura de auto de infração pela autoridade fiscal.

No tocante às causas suspensivas da punibilidade estão previstas no art. 151 do CTN, abrangendo a moratória e o parcelamento, o depósito integral, a pendência de defesas administrativas e as decisões judiciais.

As causas suspensivas são *numerus clausus* não podem ser dispensadas fora dos casos previstos no CTN, sob pena de responsabilidade funcional. O efeito da suspensão é impedir que o Fisco cobre algum valor ao contribuinte e que o torne inadimplente. Ainda, não haverá justa causa para a ação penal e se esta estiver em curso deverá ser suspensa. Em relação às medidas cautelares devem ser relaxadas se pessoais ou colocadas em manutenção se reais (Paulsen, 2023).

Já as causas de extinção estão no art. 156, sendo as seguintes: o pagamento, a compensação, a transação, a conversão de depósito em renda, a anulação administrativa ou judicial do ato constitutivo do crédito, a remissão, a prescrição e a decadência e a dação de imóvel em pagamento, a decisão administrativa irreformável e a decisão judicial transitado em julgado.

Como há um rol amplo de causas suspensivas e de extinção será enfatizado neste subtópico: o parcelamento, a decadência, a prescrição, a anistia, além dos institutos despenalizantes penais.

O parcelamento dos débitos tributários implica a suspensão da pretensão punitiva, tendo efeito suspensivo desde que o pedido de parcelamento tenha sido

formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. Assim, se todas as parcelas forem pagas totalmente, satisfazendo o crédito tributário e as obrigações acessórias, a punibilidade é extinta, nos termos do art. 83, § 2º e § 4º, da Lei n. 9.430/96.

Vale ressaltar que nem todo débito tributário pode ser parcelado, considerando que deve ser autorizado por lei específica, além disso, geralmente, é proibido o parcelamento de valores retidos e não repassados ao aparelho estatal. Ainda, não é possível alegar lei federal para parcelar tributos estaduais e vice-versa (Paulsen, 2023).

A decadência acontece com o decurso do prazo de cinco anos para que a autoridade fiscal efetue o lançamento do crédito tributário. Esse prazo é contado do primeiro dia do exercício subsequente para os tributos sujeitos ao lançamento de ofício ou na data do fato gerador, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação

Destaca-se que nos crimes de sonegação, a ação penal depende da constituição definitiva do crédito tributário, baseado na Súmula Vinculante 24 do STF. Assim, quando ocorre a decadência, a autoridade fiscal perde a possibilidade de praticar o lançamento, impossibilitando a condição exposta pela súmula. Conseqüentemente, não haverá ação penal.

A prescrição tributária, conforme a Súmula 436 do STJ, é o prazo de cinco anos para a cobrança do crédito tributário, esse prazo é contado a partir da constituição definitiva do crédito e o procedimento é mediante execução fiscal pelo Fisco. O reconhecimento do débito é feito através das declarações prestadas pelo contribuinte ou com o lançamento realizado pelo Fisco inadmissível de recurso no âmbito administrativo.

Nesse instituto há um posicionamento que a prescrição tributária, por implicar o mesmo efeito extintivo do crédito tributário que o pagamento, teria como resultado o desaparecimento do objeto material do crime e a extinção da punibilidade, no entanto, outros autores defendem que os requisitos de fato do tributo e do crime são diferentes, não aplicando as normas que regem a extinção do tributo ao crime (Paulsen, 2023).

A anistia, conforme Nucci (2016), elimina o crime e todos os efeitos da sentença, só não abrange os efeitos civis, sendo concedida mediante lei do Congresso Nacional e possui efeito ex tunc.

É possível observar a extinção da punibilidade pela anistia na regularização cambial e tributária da Lei n. 13.254/2016, esta regularizou, em 31 de dezembro de 2014, os recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por domiciliados no País. A regularização ocorreu por meio da declaração dos ativos, com o pagamento de 30% ao aparelho estatal, sendo 15% referente ao imposto de renda e o restante de multa (Harada; Musumecchi Filho; Polido, 2014).

Ainda, a Lei n. 13.254/2016 determinou a remissão de outros tributos eventualmente devidos e anistia de outras multas administrativas. Com isso, Paulsen (2023, p. 160) cita alguns crimes que tiveram a extinção da punibilidade:

Os crimes materiais contra a ordem tributária do art. 1º da Lei n. 8.137/90, os crimes formais contra a ordem tributária do art. 2º, I, II e V, da Lei n. 8.137/90, e o crime de sonegação de contribuições previdenciárias previsto no art. 337-A do Código Penal. Também restaram anistiados os crimes de evasão de divisas, bem como de lavagem de dinheiro relativos aos valores sonegados, além dos crimes de falso que tivessem sido praticados como crimes-meio.

Essa anistia, seguindo o posicionamento do autor, é do tipo condicionada, a qual só poderia aderir ao regime o indivíduo que preenchia os requisitos, além de ter feito o pagamento do imposto e da multa. Assim, não há oferecimento de denúncia ou prosseguimento da ação penal referente aos crimes citados e aos valores repatriados.

O instituto da transação penal é, de acordo com Aury Lopes Junior (2017), quando o Ministério Público oferece ao acusado pena antecipada, de multa ou restritiva de direitos. Trata-se de direito subjetivo do réu, basta apenas o preenchimento dos requisitos previstos em lei.

A transação penal tem caráter pré-processual e impede a ação penal por crime de menor potencial ofensivo, com pena máxima de dois anos. Nesse sentido, destaca-se os crimes formais contra a ordem tributária, estabelecidos no art. 2º da Lei n. 8.137/90, os quais é cominada pena de detenção de seis meses a dois anos e multa (Paulsen, 2023).

O acordo de não Persecução Penal é uma proposta a qual possibilita a aplicação de pena não privativa de liberdade que poderá ser feita pelo Ministério Público, sendo aceito ou não pelo imputado. A proposta deverá conter a obtenção da confissão do investigado e as condições de reparação do dano, a prestação de

serviços, o pagamento de prestação pecuniária e o cumprimento de outra condição proporcional e compatível com a infração penal imputada, cumulativa ou alternativamente.

O Ministério Público oferece esse tipo de negociação apenas nos casos que considera suficiente para a reprovação e prevenção do crime. Assim, nos crimes de sonegação, restando demonstrado grandes fraudes ou grave dano à comunidade, o instituto, provavelmente, não será utilizado, conforme Paulsen (2023).

Em relação à suspensão condicional do processo é oferecida pelo Ministério Público no prazo de dois a quatro anos. Para isso, é necessário cumprir os seguintes requisitos: que o acusado não esteja sendo processado ou não tenha sido condenado por outro crime; que não seja reincidente em crime doloso; que a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do agente, entre outros motivos autorizem a concessão do benefício e que não seja possível a substituição da pena privativa de liberdade por restritivas de direitos (Lopes Junior, 2020).

Destaca-se que os crimes formais contra a ordem tributária de que trata o art. 2º da Lei n. 8.137/90 tem pena cominada de seis meses a dois anos. Para esses crimes, pode ter lugar a aplicação do instituto supracitado (Paulsen, 2023).

As penas restritivas de direitos são autônomas e substituem as privativas de liberdade, de acordo com o art 44 do CP, quando a pena privativa de liberdade não for superior a quatro anos e o crime não for realizado com violência ou grave ameaça à vítima ou no caso de o crime ser culposos independe da pena aplicada, além de cumprir outros requisitos elencados na lei.

Esse instituto pode ser utilizado na maioria das condenações por crimes contra a ordem tributária, considerando que a pena cominada aos crimes materiais contra a ordem tributária, por exemplo, é de dois a cinco anos. Paulsen (2023) aponta que a pena aplicada nesses casos oscila entre dois anos até três anos, justificando que qualquer afastamento do mínimo da pena necessita de fundamentação e ocorre em pouca fração, por motivo de negatização de circunstâncias judiciais, fase inicial da dosimetria, de aplicação de agravantes, segunda fase, ou de majorantes, última fase da dosimetria.

Por fim, na suspensão condicional da pena, sursis processual, o Ministério Público poderá oferecer, por dois a quatro anos, quando o “acusado não

esteja sendo processado ou não tenha sido condenado por outro crime, presentes os demais requisitos que autorizariam a suspensão condicional da pena” (Avena, 2020, p. 1680).

Nos crimes materiais contra a ordem tributária, geralmente, a sursis processual alcança as condenações à pena mínima, considerando que a sonegação de tributos em geral, previsto no art. 1º da Lei n. 8.137/90, é cominada pena de dois a cinco anos. Os demais crimes formais contra a ordem tributária que tem penas cominadas menores, de seis meses a dois anos, possibilita a transação penal, evitando o próprio trâmite da ação penal (Paulsen, 2023).

2.2 AS FORMAS DE EVASÃO FISCAL E A RELAÇÃO COM O CRIME DE LAVAGEM DE DINHEIRO

A evasão considerada como meio de economia ilícita do tributo tem como pressuposto o dolo do contribuinte ou responsável tributário. A Lei 4.502/64 estabelece três modalidades de evasão fiscal: a sonegação fiscal, a fraude e o conluio.

O artigo 71 da lei supracitada define sonegação da seguinte forma:

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.

A sonegação é determinada pelo comportamento doloso, comissivo ou omissivo, realizado com a finalidade de suprimir em todo ou em parte o tributo devido. Atualmente, esse delito está tipificado também na Lei no 8.137/90 como crime contra a ordem tributária (Harada; Musumecchi Filho; Polido, 2014).

Na prática é possível observar a sonegação nas empresas quando há a venda de uma mercadoria e, de forma dolosa, não é emitida a nota fiscal relacionada. Nesse caso o fato gerador ocorre, mas não é efetuada a documentação exigida pela empresa, ficando claro o objetivo de não pagar o imposto devido à Receita Federal (Cruz, 2017).

O artigo 72 estabelece fraude como:

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.

Na fraude, destaca-se a falsificação de documentos ou dados, podendo o agente até mesmo editar as informações fraudulentas em livros fiscais, com a finalidade de não quitar seus débitos com o Fisco. Isso ocorre, por exemplo, quando o contribuinte coloca em sua declaração de Imposto de Renda (IR) gastos dedutíveis inexistentes, com o único objetivo de obter redução do pagamento do IR (Cruz, 2017).

Assim, o contribuinte tem a vontade e a finalidade de subtrair o fato gerador da obrigação tributária ou fugir do pagamento de um tributo devido. Tratando-se de um comportamento vocacionado a lesar terceiros, nesse caso a Fazenda pública. Além da previsão na lei 4.502/64, é considerada crime também contra a ordem tributária, conforme tipificações dos arts. 1º, I, e 2º, I, da Lei 8.137/90 (Harada; Musumecchi Filho; Polido, 2014).

Conluio, nos termos do Art. 73 da lei 4.502, “é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Nesse sentido, conluio é denominado como o acordo de má-fé entre dois ou mais agentes com a finalidade de fraude. Na área tributária, representa um acordo doloso entre duas ou mais pessoas com o objetivo de ocultar a ocorrência do fato gerador, como no exemplo citado por Harada, Musumecchi Filho e Polido (2014, p. 64): “aquele que acresceu seu patrimônio além das possibilidades dos rendimentos declarados celebra com terceiro, que tem disponibilidade suficiente de rendas, um contrato de mútuo fictício para justificar o seu acréscimo patrimonial”.

A Lei 8.137/90 estabelece crimes contra a ordem tributária, sendo os dois primeiros artigos referentes aos crimes praticados por particulares:

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;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

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

Nota-se no caput do art. 1º, que a elementar do crime é a supressão ou a redução de tributos através das várias hipóteses estabelecidas nos incisos I a V, que têm a fraude como elemento essencial. Assim, é caracterizado como um crime de resultado ou material, tendo como pressuposto a existência de supressão ou redução de tributos. O delito também é descrito no inciso I do art. 2º como sonegação na Lei 4.729/65, no entanto, nesta para a configuração do crime não se exige o resultado, sendo necessário a falsa declaração ou omissão de declaração com a intenção de se livrar total ou parcialmente da obrigação tributária (Harada; Musumeci Filho; Polido, 2014).

Em relação ao delito previsto no art. 2º, I, da Lei n.º 8.137/90, são crimes formais ou crimes de mera conduta, não sendo necessário saber se o agente conseguiu eximir-se do tributo, assim, não depende de resultado. Hugo de Brito Machado Segundo (2023), ressalta que apenas a divergência entre a realidade e o conteúdo de uma declaração, como DIRPF, DCTF, GIA, não configura o crime, pois é imprescindível que essa omissão seja realizada com dolo específico.

Ainda, é importante esclarecer que, juntamente com o dolo específico, a “falsidade” descrita no artigo deve estar interligada com a forma factual da declaração, e não aos seus efeitos jurídicos. Por exemplo, se o agente declarar que vendeu cadernos, quando na verdade vendeu livros, existe a falsidade. No entanto, se o agente declarar a venda de cadernos eletrônicos imunes, e a autoridade fazendária não considerar a imunidade extensível aos produtos eletrônicos, o tipo não está configurado, mesmo que, posteriormente, seja devido o tributo (Machado Segundo, 2023).

Por fim, é importante destacar o crime de lavagem de dinheiro, mesmo tendo natureza divergente dos delitos contra a ordem tributária possui um vínculo perceptível com o sistema. Essa ligação é constatada quando a lavagem de dinheiro é utilizada, geralmente, como crime posterior ao delito contra a ordem tributária, com o objetivo de aparentar ser lícito algo que foi adquirido ilicitamente mediante o crime tributário (Harada; Musumecci Filho; Polido, 2014).

O delito de lavagem de dinheiro está previsto na Lei 12.683, no art. 1º: “Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.” Destacando o inciso I, § 2º, resta estabelecido que quem utilizar, na atividade econômica ou financeira, bens, direitos ou valores derivados de infração penal, incorre na mesma pena do delito de lavagem de dinheiro, isto é, reclusão, de 3 (três) a 10 (dez) anos, e multa.

A conduta de dissimular, mascarar, alterar os valores, os bens e até mesmo os direitos de origem ilícita é uma maneira de ludibriar o sistema econômico, visto que essa reinserção na economia transforma, aparentemente, o valor ou o bem em algo lícito (Harada; Musumecci Filho; Polido, 2014).

Ainda, é relevante elucidar que os crimes são autônomos, o delito tributário e o delito de lavagem de dinheiro. Assim, a condenação do primeiro não implica uma condição para a punição do segundo e também não define que a partir da ocorrência do crime originário será necessário a prática da lavagem de dinheiro.

3 A IDENTIFICAÇÃO DA ELISÃO FISCAL COMO ELEMENTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A elisão fiscal pode ser denominada como a forma de antecipar e evitar o surgimento da obrigação tributária utilizando meios jurídicos lícitos com a finalidade de economizar no pagamento de tributos. Assim, esse elemento do Sistema Tributário Nacional não corresponde em evitar o pagamento de tributos após a ocorrência dos fatos geradores e nem em dissimular essa ocorrência, considerando que essa é a prática de evasão fiscal (Cavalcante, 2016).

O termo elisão é derivado da noção espanhola de “economía de opción”, conceito do autor José Larraz (1952). Para ele, esse termo é utilizado para tratar de situações em que há convergência entre os atos jurídicos e a realidade na busca pela economia tributária, inexistindo simulação e sem contrariar a letra e o espírito da lei.

Na “economía de opción” não há nenhuma anomalia no negócio – não há qualquer ofensa, direta ou indireta, ao ordenamento –, apenas uma opção do contribuinte pela mais econômica das alternativas em termos fiscais. Como não há nenhuma norma impositiva que declare ilícitos os negócios cujas consequências tributárias sejam menos gravosas que outros, os primeiros não são ilícitos e são, assim, perfeitamente válidos, ainda que motivados pela intenção de conseguir uma economia tributária. As “razões fiscais” que levam à escolha por um negócio em lugar de outro não passam de “motivo”, juridicamente irrelevante. (Larraz, 1952, p. 49)

Como descrito no Capítulo anterior, há uma divergência nas nomenclaturas designadas tanto para a evasão quanto para elisão. Para Alberto Xavier (1973) e Sampaio Dória (1971), a definição de elisão inclui a manipulação de formas lícitas, o que pode ser entendido como a expressão de “evasão tributária em sentido estrito” ou de “abuso de formas jurídicas”.

A elisão para Nashioka (2010), corresponde à economia legítima de tributos, sendo efetivada a partir de atos lícitos, sem que haja contorno às leis tributárias. Normalmente, esse elemento é associado ao planejamento tributário. Assim, o posicionamento adotado neste estudo é que o planejamento tributário trata-se de possibilidade de elisão, esta constituída de atos lícitos previstos no ordenamento jurídico brasileiro.

A doutrina tem adotado critérios temporais e de validade formal, como dito anteriormente, para caracterizar elisão e, conseqüentemente, diferenciar de evasão

ou sonegação. Com isso, o contribuinte vai agir de acordo com o direito positivo e antes da ocorrência do fato gerador, tornando a redução da carga tributária irrepreensível. Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho (2016, p. 9) aponta os seguintes critérios:

(a) o planejamento tributário seria, em si, algo lícito e que pode ser francamente defendido e perseguido pelas pessoas em geral, (b) ele requer a legitimidade dos meios, ou seja, é necessária a licitude da operação, (c) para ser legítimo é necessário que a ação ou omissão seja anterior à ocorrência do fato gerador, o que é, de certa forma, uma redundância, pois o planejamento tributário visa a evitar o fato gerador ou a colocar uma situação fática debaixo de um complexo normativo que permita uma menor carga tributária, o que pressupõe a ocorrência do citado fato impositivo, e (d) não importam as razões dos atos ou negócios jurídicos salvo quando a lei estipular que elas devam ser consideradas.

3.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO DIREITO E DEVER NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

O planejamento tributário tem como finalidade a diminuição legal da quantidade de dinheiro a ser entregue ao Estado. Os tributos, impostos, taxas e contribuições, correspondem a uma parte relevante dos custos das empresas. No âmbito econômico, uma boa gestão tributária pode ser considerada uma questão de sobrevivência no meio empresarial (Crepaldi, 2021).

De acordo com o autor supracitado, aproximadamente 33% do faturamento empresarial é utilizado para pagar as obrigações tributárias. Em relação ao lucro da empresa, até 34% vai para o aparelho estatal. Com isso, somando os custos e as despesas mais da metade do valor corresponde aos tributos, sendo necessário, sem dúvidas, uma organização prévia que garanta uma economia legal.

Considerando os tributos como parte dos custos da empresa é totalmente aceitável que os proprietários ou administradores busquem formas de sua redução para aumentar a lucratividade. Isso está em conformidade com o art. 981 do Código Civil, o qual estabelece que as pessoas que celebram contrato de sociedade estão obrigadas a colaborar com a atividade econômica e com os resultados, o lucro ou prejuízo da sociedade.

Nesse sentido, o administrador da sociedade empresarial deve, conforme o princípio da lucratividade, tomar suas decisões, nos limites legais, com a finalidade do lucro que é algo intrínseco à atividade empresarial. Ainda, Edmar Oliveira

Andrade Filho (2016) ressalta que o contribuinte não pode ser censurado por reduzir legalmente os encargos tributários incidentes sobre bens e serviços. Considerando que até mesmo a legislação induz a redução da carga tributária mediante economia de opção ou opções fiscais. O autor indica:

Exemplos clássicos existem na legislação do imposto de renda brasileiro em relação (a) à possibilidade de certas empresas optarem pela tributação com base no lucro presumido ou com base no lucro real e (b) à possibilidade que as pessoas físicas têm de considerar certos rendimentos como tributados exclusivamente na fonte, como é o caso de alguns tipos de ganhos financeiros. Do mesmo modo, situa-se no âmbito do planejamento tributário a escolha de um local para instalação de uma unidade produtiva tendo em vista a existência de áreas onde existam incentivos fiscais ou financeiros ou em que a tributação seja menor (Andrade Filho, 2016, p. 33).

Sílvio Aparecido Crepaldi (2021) ressalta que o contribuinte pode agir conforme seu interesse, baseado nos princípios constitucionais. Sendo o Planejamento Tributário um direito tão importante como a organização do fluxo de caixa. Assim, será inconstitucional um dispositivo legal que proíba o planejamento de operações antes do fato gerador com a finalidade de evitar a incidência dos tributos.

Larissa de Queiroz Leles (2014), destaca que o planejamento tributário é baseado nos seguintes princípios previstos na Constituição Federal brasileira: a liberdade de iniciativa (art. 1º, IV e 170, caput, da CF/88), a livre concorrência (art. 170, IV CF/88) e nas liberdades previstas ao longo do art. 5º da CF/88. Esses mandamentos estão relacionados com a liberdade do indivíduo de organizar sua vida pessoal e contratual, além do princípio da legalidade e garantia da propriedade.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

XXII - é garantido o direito de propriedade;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
IV - livre concorrência.

Assim, a economia de imposto fundada no pressuposto de que o contribuinte não é obrigado a escolher opções tributadas, ou com a maior incidência, quando houver a possibilidade de evitar legalmente a tributação é aceita majoritariamente. No entanto, há discussões em relação a algumas premissas que sofreram algum tipo de alteração, como o propósito negocial que será abordado no subcapítulo 3.2.

O planejamento tributário pode ser visto também como um dever no ordenamento jurídico brasileiro. Um exemplo disso é do administrador de uma organização empresarial que tem a obrigação de adotar medidas que sejam menos onerosas e mais eficientes para o crescimento da sociedade (Andrade Filho, 2016).

No entanto, é crucial que as medidas adotadas estejam em conformidade com a legislação. O art. 1.011 do Código Civil estabelece que “o administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios”. No art. 153 Lei das Sociedades por Ações, Lei n. 6.404/76, também é determinada essa condição como forma de diligência.

Esse dever de diligência que é imposto a todo administrador de uma empresa tem como objetivo a eficiência das tomadas de decisões sem descumprir a legislação. Assim, o ato de planejar os tributos se insere no rol dessas atribuições (Andrade Filho, 2016).

Em relação ao ato de planejar, é possível destacar alguns tipos de planejamento tributário tanto no âmbito de gestão quanto no quesito temporal.

No planejamento tributário ligado à gestão há o estratégico e o operacional. O planejamento tributário estratégico está associado à mudança de algumas propriedades estratégicas da sociedade empresarial, como a organização do capital, localização geográfica, contratação de mão de obra e terceirização de operações. Já o planejamento tributário operacional está relacionado aos processos estabelecidos na legislação tributária brasileira (Crepaldi, 2021).

No que se refere ao tempo, existem três tipos de planejamento tributário: preventivo, corretivo e especial. O planejamento tributário preventivo é realizado de forma contínua mediante orientações e manuais de orientação, principalmente nas demandas de cumprimento das obrigações principais e acessórias. O planejamento tributário corretivo acontece quando é verificada alguma inconsistência nas operações, a partir disso ocorre a análise de possibilidades para a correção da

anormalidade detectada. O planejamento tributário especial acontece quando há uma situação específica na empresa com impacto direto, por exemplo: abertura de filial, compra e/ou venda da empresa e processos societários (cisão, fusão, incorporação) (Crepaldi, 2021).

3.2 FASES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PROPÓSITO NEGOCIAL

No tocante ao planejamento tributário é possível destacar 3 fases relevantes juridicamente que evidenciam como a liberdade do contribuinte é limitada de acordo com cada época.

A primeira fase do planejamento tributário é marcada pela liberdade, pois o contribuinte tinha uma ampla independência para praticar atos que evitem ou diminuam a carga tributária, desde que essas condutas não configurem a simulação, sendo esta um defeito do negócio jurídico que contamina o planejamento tributário que será desconsiderado pela Administração Tributária. Essa simulação é aquela prevista no art. 1679 do Código Civil (Leles, 2014).

Nessa fase, Marco Aurélio Greco (2008) ressalta que a doutrina e a jurisprudência, majoritariamente, consideram a relação entre a Administração Fiscal e o contribuinte como de liberdade absoluta. Visto que o contribuinte podia dispor dos seus negócios de acordo com o seu discernimento, salvo as hipóteses posteriores ao fato gerador.

Posteriormente, na segunda fase do planejamento tributário há uma restrição da liberdade absoluta observada na primeira. Pois, algumas condutas passaram a ser proibidas, como: fraude à lei, abuso de direito, abuso de formas, simulação ou a ausência de um propósito negocial.

Marco Aurélio Greco (2008), evidencia que os efeitos das patologias, abuso de direito e a fraude à Lei, acrescentadas do negócio jurídico tem a mesma consequência da simulação, isto é, contaminar o planejamento tributário e, conseqüentemente, a desconsideração pelo Fisco.

A última fase do planejamento tributário, conforme o autor, é caracterizada pela liberdade com capacidade contributiva. Esta é um princípio tributário que incide como critério para limitar a liberdade, utilizando a solidariedade social.

Nesse sentido, os atos praticados pelo contribuinte deveriam ser lícitos, além de ter um viés da capacidade contributiva. Assim, o contribuinte poderá escolher entre os caminhos menos onerosos de tributação, além de contribuir com valores correspondentes a sua realidade econômica ou com a natureza do negócio realizado (Leles, 2014).

3.2.1 O propósito comercial e a legitimidade do planejamento jurídico

Livia de Carli Germano (2013) destaca que o contribuinte busca no planejamento tributário organizar os seus negócios com uma qualificação eficiente em relação ao âmbito fiscal. Sendo necessário a análise do negócio jurídico para qualificar o ato em uma categoria.

A qualificação, segundo a autora, pode ser vista como o dispositivo legal incidindo no caso particular. Após a qualificação do ato ou negócio pelo contribuinte, a Administração Fiscal poderá concordar com tal qualificação ou entender como necessário a requalificação, justificando pela inadmissibilidade da qualificação aplicada. O posicionamento do Fisco, geralmente, vem juntamente com um suposto rótulo ao negócio, como sendo elisivo, elusivo ou evasivo.

Nesse sentido, propósito comercial ou business purpose surge, geralmente, nas discussões acerca dos limites jurídicos do planejamento tributário. Conforme a doutrina de Sampaio Dória, a teoria do business purpose aponta que, para legitimar a elisão, em qualquer caso, é imprescindível alguma finalidade de origem material ou mercantil, e apenas tributária, que induza o contribuinte à prática de atos que resulte na economia de tributos (Andrade Filho, 2016).

Essa ideia de business purpose corresponde a exigência de uma justificativa “extratributário” para provar algumas práticas elisivas. Ainda, a finalidade de obter uma economia tributária não seria validada como business purpose.

Ato ou negócio jurídico sem um propósito comercial é todo aquele que é fingido, o qual não há lisura (fairness). Nesse sentido, o autor destaca que a falta de propósito comercial pode ser relacionado a uma simulação, pois em um negócio jurídico real deve existir direitos e obrigações, presentes ou futuras. Caso o ato seja celebrado sem sinceridade não haverá a realização do negócio ou seria uma falsa declaração (Andrade Filho, 2016).

Com isso, quando há a exigência de um propósito negocial para legitimar as escolhas realizadas pelos contribuintes surgem os quesitos para comprovação da legalidade do negócio, podendo ser feita pelo particular ou pela autoridade fiscal revisora. Assim, é importante destacar:

A atividade do lançamento tributário – realizado pela Administração ou pelo sujeito passivo – está estritamente vinculada à lei formal e material; em outras palavras, o lançamento tributário tem por objeto a qualificação de fatos em face de normas positivas. Em decorrência desta vinculação, os elementos necessários à qualificação inicial de fatos – ou a revisão de qualificações realizadas pelos sujeitos passivos – devem constar da lei, pois só ela obriga o sujeito passivo ou legitima a atividade estatal de exigência do tributo. Portanto, toda e qualquer eventual circunstância relevante para aplicação da lei deve estar nela própria; ela é o único juiz idôneo das valorações acerca das circunstâncias que atendam, da melhor maneira possível, o princípio da capacidade contributiva (Andrade Filho, 2016, p. 98).

Conclui-se que que a lei é o único dispositivo capaz de possibilitar a recepção dos elementos “extratributários”. Estes são as situações referentes a questões de ordem pessoal, familiar, econômica ou empresarial.

No ordenamento jurídico brasileiro não há uma lei singular sobre o propósito negocial no planejamento tributário, sendo usados para especificar o negócio jurídico as regras estabelecidas no Código Civil, além da Constituição Federal.

O Código Civil, no seu art. 166, III estabelece que “é nulo o negócio jurídico quando o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito”. Esse dispositivo é importante para definir o erro substancial, o qual se torna importante para definir uma possibilidade de anulabilidade do negócio jurídico.

Ainda, há os artigos autorizadores do reconhecimento do propósito negocial:

Art. 421. A liberdade contratual será exercida nos limites da função social do contrato.

Parágrafo único. Nas relações contratuais privadas, prevalecerão o princípio da intervenção mínima e a excepcionalidade da revisão contratual.

Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.

O art. 421 condiciona a liberdade contratual à função social do contrato, e o art. 422 estabelece a probidade e a boa-fé como princípios norteadores dos contratantes. Larissa de Queiroz Leles (2014, p. 51) indica que essas normas

também se aplicam aos contratos e estatutos sociais das empresas, como no seguinte exemplo:

quando tivermos sucessivas operações societárias, onde se detecta que os contratos ou estatutos sociais foram criados com o único propósito de propiciar a economia tributária, o FISCO, com fundamento no princípio da função social, da probidade e da boa-fé, poderá impugnar as referidas operações.

3.3 O INSTITUTO DA ELUSÃO FISCAL

Há uma “zona cinzenta” entre a legítima economia de tributos e a violação da legislação tributária. Isso fica comprovado naqueles atos ou negócios jurídicos que não descumpre diretamente a lei, mas são realizados através de artefatos, artifício que envolve a prática de atos fictícios, em outros termos, da simulação.

A partir do surgimento dessa zona cinzenta foi necessário a criação de uma terceira denominação: a Elusão Fiscal. O economista Arthur Seldon (2005) utilizou o termo “tax avoision” para se referir a Elusão e a diferenciar dos demais conceitos. Silvia Cipollina (1988) designa Elusão como um espaço entre a evasão e a legítima economia de tributos, sendo esse espaço divergente de acordo com o ordenamento adotado.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) define que o termo Elusão se aproxima da denominação “tax avoidance”, como visto a seguir:

Os relatórios da OCDE observam que a “tax avoidance” é uma preocupação dos governos por ferir a isonomia fiscal e distorcer a competição internacional e os fluxos de capitais. Tais relatórios registram ainda que é possível reduzir ou impedir o surgimento de uma obrigação fiscal por meio de planejamentos tributários perfeitamente aceitáveis ou mesmo mediante a abstenção quanto ao consumo de determinado produto tributado, sendo que certamente não é intenção dos governos combater esse tipo de atividade. Ao mesmo tempo, os relatórios dão nota que descrever este planejamento tributário ou a abstenção de consumo como “tax avoidance” é estender o significado da linguagem, tal como comumente utilizada, pois os governos tendem a tratar a “tax avoidance” como aquelas formas de redução da carga fiscal que são inaceitáveis (Germano, 2013, p. 22).

Diante do exposto, fica evidente que há divergência na definição de “elusão fiscal”. Destacando-se que a reação contra esse instituto é baseada na conduta do contribuinte, de acordo com a legislação do respectivo país. Nesse sentido, é possível identificar alguns critérios utilizados como: a predominância da

substância sobre a forma e a verificação do propósito negocial no Reino Unido; o debate na determinação da norma tributária na Espanha; e o abuso das possibilidades de organização jurídica na Alemanha (Germano, 2013).

Na doutrina brasileira a elusão demorou a ser debatida, sendo utilizada, com ênfase, por Heleno Tôrres (2003), o qual conceitua elusão tributária quando o contribuinte utiliza de caminhos dolosos para evitar o enquadramento do negócio jurídico realizado de acordo com o fato típico normativo e a respectiva constituição da obrigação tributária. No entanto, há doutrinadores que entendem como desnecessário essa terceira categoria conceitual (Germano, 2013).

Verifica-se, assim, que a utilização da categoria de elusão fiscal é imprescindível para que haja uma completa classificação. Considerando que quando o contribuinte evita a obrigação tributária pode ocorrer as seguintes situações: a elisão, sendo a legítima economia de tributos, através de negócios que não haja a incidência tributária ou as hipóteses menos onerosas; a evasão, caracterizada pela violação direta da lei; e a elusão, sendo a realização de ilícitos atípicos.

4 O COMPORTAMENTO DO STF EM RELAÇÃO A DICOTOMIA ENTRE EVASÃO E ELISÃO FISCAL

4.1 O PROCESSO DE CONSTRUÇÃO DO CORPUS DE PESQUISA

O termo corpus significa corpo em latim, sendo utilizado para designar a junção de partes. No direito romano essa palavra determina o sentido de conjunto. Para Galisson e Coste (1983, p. 763) corpus significa um conjunto finito de enunciados:

considerados característicos do tipo de língua a estudar, reunidos para servirem de base à descrição e, eventualmente, à elaboração de um modelo explicativo dessa língua. Trata-se, pois, de uma coleção de documentos quer orais (gravados ou transcritos) quer escritos, quer orais e escritos, de acordo com o tipo de investigação pretendido. As dimensões do corpus variam segundo os objectivos do investigador e o volume dos enunciados considerados como característicos do fenómeno a estudar. Um corpus é chamado exaustivo quando compreende todos os enunciados característicos. E é chamado selectivo quando compreende apenas uma parte desses enunciados.

A construção do corpus exige recortes em conformidade com a singularidade do estudo e, posteriormente, a sua interpretação promove informações em relação aos questionamentos formulados. Assim, o corpus de pesquisa estabelece um conjunto de sentidos, no qual é realizada a análise (Marquezan, 2009).

João Cláudio Carneiro de Carvalho (2022, p. 28) leciona que “as possibilidades são múltiplas e as escolhas são preponderantes para a construção de um corpus de pesquisa bem delineado”. Nesse sentido, foram necessários os seguintes procedimentos para a constituição do corpus deste capítulo.

Inicialmente, faz-se necessário definir o objeto de pesquisa. Neste estudo foi adotado as decisões judiciais. Estas são produzidas por uma autoridade designada para o exercício da função judicial, ou seja, um juiz em sentido amplo, em qualquer grau hierárquico ou de especialidade do sistema jurídico de um Estado.

Para Cláudia Servilha Monteiro (2007, p. 02) “decidir é, ao mesmo tempo, um modo de decidir e também uma relação com o mundo, ou seja, uma forma de encetar a ação. Muito mais do que a obediência às normas jurídicas, está presente a produção judicial do próprio Direito”. Com isso, verifica-se a importância da decisão judicial que neste estudo teve como local de pesquisa o site oficial do STF. Sendo a

Suprema Corte o órgão de cúpula do Poder Judiciário, competente pela guarda da Constituição, de acordo com o art. 102 da Constituição da República.

Acessando o site do STF, especificamente na aba jurisprudência, utilizou-se as palavras chaves: “evasão fiscal” e “elisão fiscal”, com o filtro “acórdãos” marcado na base de dados. Obteve-se 15 resultados para evasão e 11 resultados para elisão, respectivamente: Extradicação 1.391, ADI 2.446, HC 87.208-5, RE 784439, ADI 2588, RE 611586, RE 541090, RE 602917, AI 448238, RE 105582, RE 1167509, RE 1025986, RE 460.320, ADI 4281, ADI 1851, RE 582.461, ADI 2261, ADI 2250, ADI 2365, ADI 2238, ADI 2324 e ADPF 24. Destaca-se que algumas decisões apareceram tanto no filtro de “evasão fiscal” quanto no de “elisão fiscal”, assim, há 4 (quatro) decisões como interseção entre os dois conjuntos.

Por fim, analisou-se todas as decisões judiciais supracitadas, utilizando como critério a busca da definição de evasão fiscal e elisão fiscal. Apenas a ADI 2.446 atendeu os parâmetros da pesquisa, sendo, portanto, a delimitação desse estudo.

4.2 EVASÃO E ELISÃO FISCAL CONFORME O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DO STF

Analisando as decisões judiciais do STF, como descrito no subcapítulo anterior, foi encontrado explicitamente o conceito de evasão e elisão fiscal apenas na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446.

A ADI 2.446 foi ajuizada em 18 de abril de 2001, pela Confederação Nacional do Comércio, contra o art. 1º da Lei Complementar n. 104/2001, na parte em que acrescenta o parágrafo único ao art. 116 do CTN.

A autora alega que o parágrafo único supracitado expressa uma norma de combate à elisão fiscal, autorizando a autoridade fiscal a não considerar os atos praticados pelos contribuintes. Indica, ainda, que a possibilidade do contribuinte praticar um planejamento tributário é eliminado, mediante atos de interpretação econômica pelo Fisco.

Nesse sentido, afirma que seria possível o lançamento do tributo não com base nos atos legais realizados pelos contribuintes, mas com fundamento em uma operação que estaria sendo disfarçada, conforme o entendimento da autoridade fiscal. Destaca-se a violação dos seguintes princípios: legalidade estrita, tipicidade

fechada, reserva absoluta da lei formal no direito tributário e a separação dos poderes.

Por fim, aduz que a regra violadora concede o poder ao agente fiscal de deixar de aplicar o dispositivo legal à situação real e optar por outro fato que decorra de uma maior tributação, supondo que o contribuinte usou atos jurídicos disfarçados para pagar menos tributo.

Para Marciano Seabra de Godoi (2022) a ADI foi de suma importância para esclarecer algumas definições no Direito Tributário. No acórdão por unanimidade, foi decidido rejeitar a alegação da petição inicial de que o parágrafo único do art. 116 do CTN seria uma regra que proibiria o planejamento tributário mediante a utilização da interpretação econômica e da autorização da tributação por analogia. Ainda, por unanimidade, o parágrafo único do art. 116 do CTN foi considerado uma regra contra evasão fiscal e não uma norma antielisão.

Em continuidade às observações do autor, outra conclusão do acórdão foi a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, tendo como votos vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski e Alexandre de Moraes. Esses Ministros defenderam a ideia de que a norma seria inconstitucional por violar o princípio da reserva de jurisdição, pois o Poder Judiciário seria o responsável por declarar simulados os atos e negócios praticados pelos contribuintes, não podendo a simulação ser pronunciada pelo Fisco no lançamento. Por fim, por unanimidade, resolveu que o parágrafo único do art. 116 do CTN necessita da edição de uma lei ordinária aprovada pelo Congresso Nacional para sua aplicação no caso concreto.

Neste subcapítulo, será visto como essas questões foram discutidas nos votos que foram proferidos na Ação Direta de Inconstitucionalidade, observando-se as divergências e as convergências entre os Ministros.

Na ADI, foram proferidos três votos dos seguintes ministros: Dias Toffoli, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia, relatora do julgado. O Ministro Ricardo Lewandowski, em voto seguido pelo Ministro Alexandre de Moraes, defendeu a inconstitucionalidade do parágrafo único do Art. 116 do CTN. O Ministro Dias Toffoli concluiu pela constitucionalidade da norma, embora tenha utilizado justificativas diferentes da Ministra Cármen Lúcia. Esta foi acompanhada em seu voto pelos outros Ministros do STF.

Inicialmente, ressalta-se o voto da Relatora, a Ministra Cármen Lúcia, que denomina e diferencia evasão e elisão da seguinte forma:

De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal (ADI 2.446).

Destaca-se que a distinção realizada pela Relatora entre a elisão e evasão fiscal pode ser observada de forma semelhante na manifestação da AGU:

O preceito do parágrafo único do Art. 116, introduzido pela Lei Complementar Nº 104/2001, combate, apenas, a evasão fiscal, raciocinando-se que os atos ou negócios jurídicos praticados com abuso de forma, falta de propósito comercial ou com fraude ao espírito da lei, em todos os casos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, são, em verdade, todos nuances do abuso de direito contra o Fisco, abuso de direito que, para o nosso Direito Civil, sempre foi tido como ilícito, e que portanto atos ou negócios jurídicos que até poderiam ser mantidos perante as partes, mas que não deixam de representar ilícitos contra a Administração tributária, então a LC Nº 104 não está introduzindo norma geral antielisiva, mas, como novidade no Direito Tributário brasileiro, trouxe uma norma antievasiva mais ampla (ADI 2.446).

Nesse sentido, a fundamentação disposta no voto condutor, diferenciando o instituto da elisão e da evasão fiscal, encontra-se em harmonia com a interpretação exposta pela AGU, “circunstância que reforça a impossibilidade de se atribuir um significado tão restritivo ao termo “evasão”, a ponto de esvaziar o conteúdo do normativo” (Formolo, 2023, p. 137).

Assim, o voto proferido pela ministra relatora é de extrema importância, pois destaca o parágrafo único do art. 116 do CTN como uma norma sobre evasão fiscal, como demonstrado no capítulo 2 deste estudo. A ministra afirma expressamente que o parágrafo único desse artigo não corresponde a uma norma antielisiva, afastando-se, assim, qualquer tipo de ilicitude na elisão fiscal.

A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de

pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada (ADI 2.446).

De acordo com Marciano Seabra de Godoi (2022), quando a Relatora estabelece que o art. 116, parágrafo único, do CTN permite os planejamentos tributários que utilizam meios coerentes com a ordem jurídica parece indicar que fraude à lei ou com abuso de formas, poderiam ser tidos como evasão tributária. No entanto, o autor critica o voto da Ministra ressaltando que apesar do posicionamento rechaçar a alegação da petição inicial de que a norma em questão proibia o planejamento tributário não desenvolve explicitamente a ideia, pois se o adjetivo coerente for pensado em um sentido mais específico, pode demonstrar a condição de que não haja artificialismo nem ausência de causa jurídica no planejamento tributário.

Vale salientar que a controvérsia sobre o parágrafo único ser uma norma antielisiva ou antievasiva começou quando o Ministro de Estado da Fazenda da época elaborou o projeto de Lei Complementar n. 77/1999, afirmando que o parágrafo único ao art. 116 foi estabelecido para que o agente fiscalizador desconsidere atos ou negócios jurídicos realizados com o objetivo de elisão fiscal, instituindo um dispositivo para o combate aos atos de planejamento tributário realizados com abuso de forma ou de direito. A partir dessa exposição de motivos, o parágrafo único do art. 116 CTN ficou conhecido, por alguns doutrinadores, como norma geral antielisão.

No que tange a legitimidade do planejamento fiscal, a ministra ressalta a relevância dos princípios da legalidade e da tipicidade para o direito tributário, consolidando que o texto constitucional brasileiro permite a arrecadação tributária apenas nas situações estabelecidas na lei e nos limites da definição legal.

O princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei - e só ela - deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes

O brocardo *nullum crimen, nulla poena sine lege* tem o seu equivalente no Direito Tributário: *nullum tributum sine lege*. Da mesma forma, pois, que no Direito Penal o princípio da tipicidade surgiu como técnica de proteção dos cidadãos contra os poderes decisórios do juiz, ele revelou-se no Direito Tributário como instrumento de defesa dos particulares em face do arbítrio da Administração. O princípio da tipicidade não é, ao contrário do que já uns sustentaram, um princípio autônomo do da legalidade: antes é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na, forma de uma reserva

absoluta de lei, ou seja, sempre que se encontra construído por estritas considerações de segurança jurídica (ADI 2.446).

Como consequência dos princípios supracitados o fato gerador realizado não admite que o ato ou negócio jurídico seja dissimulado por atos formais que não reflitam o que foi efetivado pelas partes. Desse modo, o parágrafo único do art. 116 do CTN possibilita que a autoridade fiscal tribute o fato gerador que se apresente dissimulado.

Assim, o voto da ministra Cármen Lúcia enuncia importantes conclusões sobre evasão fiscal, atribuindo o parágrafo único do art. 116 do CTN como norma antievasiva. Além de evidenciar qual cenário é possível a aplicação desse artigo, sendo autorizada a desconsideração do ato ou negócio jurídico quando há a dissimulação ou ocultação do fato gerador e a hipótese de incidência deve estar estabelecida em lei.

Em relação a norma antievasiva a Advocacia-Geral da União (AGU), destacou em sua manifestação:

Cumprir esclarecer que o preceito legal, em comento, a despeito do mens legislatoris, não veio para afastar as formas lícitas de elisão ou planejamento tributário, mas aspira a atingir os abusos de forma e de exercício de direito, uma vez que não há mesmo, em canto algum e de espécie alguma, direito absoluto, de modo que se dirige contra os casos de elisão ilícita ou abusiva (ADI 2.446).

Nesse sentido, a norma antievasiva é necessária para combater atos ou negócios artificiosos constituídos de uma realidade econômica totalmente diversa daquela exteriorizada. Além disso, para proteger aqueles contribuintes que efetuam meios lícitos de planejamento tributário, considerando que os contribuintes não estão obrigados a utilizar o meio mais oneroso no âmbito fiscal para proporcionar um aumento da arrecadação do Estado a qualquer custo (Formolo, 2023).

No voto do Ministro Ricardo Lewandowski utilizou os ensinamentos do tributarista Eduardo Domingos Bottalo, o qual descreve a elisão fiscal como a conduta do contribuinte que tem a finalidade de prevenir ou evitar a realização do fato gerador. Utilizando-se de medidas legais para que ocorra a economia de tributos, assim, não há ilegalidade na elisão fiscal, pois não viola a legislação tributária.

Por outro lado, a evasão fiscal está relacionada com a sonegação, sendo uma infração que pode configurar crime contra a ordem tributária. A evasão corresponde na conduta intencional do contribuinte de livrar-se dos efeitos ocorridos após o fato gerador. Sendo, um instituto diferente da elisão, pois esta visa impedir, mediante atos ilícitos, a incidência tributária, circunstância anterior ao fato gerador.

Para Marciano Seabra de Godoi (2022), o voto da Relatora não é suficiente para afirmar que o art. 116, parágrafo único, do CTN trata-se de norma contra a evasão fiscal. No entanto, o voto do Ministro Lewandowski possui clareza o suficiente para confirmar que a norma é de combate à evasão, pois há a inclusão expressa dos atos em fraude à lei, abuso de direito ou abuso de formas, conforme as doutrinas que consideram o dispositivo uma norma antiabuso.

Ainda, o ministro associa a elisão fiscal com o planejamento tributário, como descrito no capítulo 3.1 deste estudo. O planejamento tributário consiste no processo de escolha de atos ou negócios jurídicos com o objetivo de economizar na tributação, uma prática elisiva e totalmente lícita que não está ameaçada pela norma do parágrafo único do art. 116, do CTN. Considerando que no planejamento tributário a conduta que impede o surgimento da obrigação tributária é anterior à ocorrência do fato gerador e a norma faz referência ao ato ou negócio jurídico realizado posteriormente ao fato gerador, com a finalidade de dissimular sua ocorrência.

Como se vê, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, quando prescreve que o agente administrativo poderá desconsiderar atos e negócios jurídicos que visem dissimular a ocorrência do fato gerador, busca, na realidade, coibir a simulação da conduta que avilta a licitude do fato ocorrido e não a regular prática de planejamento tributário. Ou seja, caberá à autoridade administrativa “investigar a presença de vícios capazes de macular a existência do negócio jurídico (simulação e dissimulação) ou a sua validade, em fraude à lei, abuso de forma ou abuso de direito.” Digo isso porque o objetivo do legislador não foi impossibilitar o planejamento tributário, prática comum nas atividades empresariais, com a finalidade de buscar o caminho menos oneroso de tributos para os contribuintes, mas permitir que a autoridade administrativa desconstitua atos e negócios jurídicos nos quais forem usados artifícios juridicamente ilegítimos para burlar a ordem tributária, evadindo-se o contribuinte da ocorrência de fato gerador que deveria constituir a obrigação tributária. Inibe-se condutas ilícitas caracterizadas como sonegação fiscal (ADI 2.446).

Por fim, no último voto do acórdão, o Ministro Dias Toffoli concorda com a Relatora e com o Ministro Lewandowski que a norma questionada não proíbe o planejamento tributário e sim as condutas ilícitas. Destaca-se que o Ministro Toffoli

acompanha o voto do Ministro Lewandowski em relação ao devido processo legal para o ato de desconsideração devido às consequências gravosas para o contribuinte. Além disso, concorda que os comportamentos em fraude à lei, abuso de forma e abuso de direito estão inseridos no instituto da evasão fiscal, assim, esses comportamentos são analisados em relação à desconsideração de atos e negócios jurídicos estabelecida no art. 116, parágrafo único, do CTN (Godoi, 2022).

O autor, ainda, ressalta que o voto do Ministro Dias Toffoli tem uma visão semelhante ao do pronunciamento da AGU, inserindo no âmbito da evasão fiscal os atos em fraude à lei, abuso de forma e abuso de direito.

Aqui já se pode identificar com clareza o seguinte: a afirmação do voto de que a norma é contra a evasão, ao incluir expressamente em tal campo os atos em fraude à lei, abuso de direito ou abuso de formas jurídicas, tem o mesmo sentido geral da afirmação dos autores que identificam no dispositivo uma norma antiabuso. (...) Quando faz menção às informações prestadas pela Presidência da República, o Ministro Toffoli mencionou a afirmação de que “dissimular abrange o simular, mas tem maior amplitude do que esse, podendo abranger, em tese, hipóteses de abuso de direito, fraude à lei e utilização de negócios indiretos” (p. 29 do acórdão), e em seu voto não questiona tal assertiva, parecendo apoiar não somente esta, mas também as demais alegações da Presidência da República (Godoi, 2022, p. 473-474).

No voto do Ministro afirma-se também que quando se caracteriza a evasão, apenas a lei pode estabelecer a constituição do fato gerador da obrigação tributária principal. Sendo fato gerador:

- a) Situação, significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.
- b) Definida em lei, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da situação cuja ocorrência faz nascer essa obrigação, é matéria compreendida na ressalva legal. Só a lei é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, a propósito, o que expressa o art. 97, item III, do CTN, tendo presente que a palavra lei é por este utilizada em sentido restrito.
- c) Necessária, importa dizer que, sem a situação prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei.
- d) Suficiente, significa que a situação prevista em lei é bastante. Para o surgimento da obrigação tributária basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim (MACHADO, 1996, p. 89-90).

Nesse sentido, é necessário observar a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária para

desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimulação.

Assim, o Ministro Dias Toffoli tem o posicionamento convergente com os votos dos ministros supracitados. Destacando-se que o parágrafo único do art. 116 é uma norma antievasiva, pois tem a finalidade de impedir a condutas ilícitas, em outros termos, evasão fiscal. Ainda, afirma que o planejamento tributário é um elemento totalmente legal no sistema tributário nacional, não sendo objeto da norma supracitada.

Destacando-se que a diminuição da carga tributária apenas poderá ser realizada pelas vias legítimas, constituídas de comportamentos leais e coerentes com o ordenamento jurídico. Dessa forma, o uso de dispositivos permitidos na legislação tributária não gera automaticamente regularidade do caso de economia fiscal, visto que atitudes maliciosas e dissimuladas não estão asseguradas pelo Direito (Formolo, 2023).

Diante do exposto, conclui-se que os conceitos de elisão e evasão fiscal estão classificados de forma semelhante entre os ministros, diferentemente do que foi observado na doutrina nos capítulos anteriores. Em termos gerais, sendo a evasão fiscal ou sonegação a forma ilícita de suprimir ou reduzir o tributo sobre o fato gerador realizado. Por outro lado, a elisão fiscal ou planejamento tributário sendo o ato de evitar ou reduzir o tributo de forma anterior ao fato gerador, utilizando-se condutas lícitas no ordenamento jurídico.

Consequentemente, a ADI 2.446 traz segurança jurídica no sistema tributário nacional, pois esclarece aos contribuintes controvérsias importantes que podem caracterizar um ato repleto de legalidade ou um crime. Ainda, destaca-se que o posicionamento sobre o parágrafo único do art. 116 do CTN contribui bastante para elucidação dessa dicotomia.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve por objetivo verificar os critérios utilizados pelo STF para distinguir evasão fiscal da elisão fiscal, para isso foi analisada todas as decisões judiciais do Supremo, utilizando como critério a busca da definição de evasão e elisão fiscal. Apenas a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446 atendeu os parâmetros da pesquisa, sendo, portanto, o objeto examinado.

Nesse sentido, a hipótese inicial do estudo é confirmada, considerando que a análise detalhada da jurisprudência da Suprema Corte contribui para uma definição clara da distinção entre elisão fiscal e a caracterização do crime de evasão. Essa constatação se deve principalmente ao fato da ADI definir por unanimidade entre os Ministros a dicotomia, em outras palavras a oposição entre os dois institutos.

Ao decorrer dos capítulos foi destacado que doutrinadores têm utilizado para fenômenos distintos a mesma terminologia, gerando um sentimento de insegurança em qual posição adotar tanto para os profissionais da área quanto para os contribuintes. Nesse cenário, a ADI surge como uma importante decisão que evita interpretações equivocadas que possam prejudicar os contribuintes.

Essa distinção verificada no acórdão alinha-se aos conceitos adotados neste trabalho, o qual define evasão fiscal numa conduta ilícita e ilegítima com objetivo de eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido. Esse instituto tem previsão na legislação brasileira, especificamente no artigo 116, parágrafo único, do CTN.

Nesse dispositivo, o legislador dispõe de qualquer tipo de dissimulação em relação ao fato gerador, considerando que esta atividade violaria a norma, além da autoridade administrativa não conseguir cobrar os tributos ou exigir impostos que não existem.

Por outro lado, a elisão fiscal corresponde à economia legítima de tributos, sendo efetivada a partir de atos lícitos, sem que haja contorno às leis tributárias. Assim, há uma associação entre esse elemento e o planejamento tributário. Este que é visto no ordenamento jurídico brasileiro como direito e/ou dever.

Sendo direito quando o contribuinte não pode ser censurado por reduzir legalmente os encargos tributários, considerando que há previsão em lei e princípios

constitucionais. De outro forma, é indicado como dever imposto a todo administrador de uma empresa que tem como objetivo a cumprir a eficiência das tomadas de decisões sem descumprir a legislação, o que inclui o ato de planejar os tributos.

Para o STF, conforme a ADI 2.446, na evasão fiscal o contribuinte oculta o fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento do tributo, sendo caracterizada pela conduta intencional do contribuinte de livrar-se dos efeitos ocorridos após o fato gerador. Nesse sentido, a evasão está relacionada com a sonegação, sendo uma infração que pode configurar crime contra a ordem tributária.

Ainda, o parágrafo único do art. 116 do CTN foi atribuído como norma antievasiva. Sendo autorizada a desconsideração pelo Fisco do ato ou negócio jurídico quando há a dissimulação ou ocultação do fato gerador, hipótese de incidência devidamente estabelecida em lei.

O oposto disso, seria a elisão fiscal, quando o contribuinte evita a relação jurídica que faria constituir a obrigação, diminuindo licitamente os valores tributários. Utilizando-se de medidas legais para que ocorra a economia de tributos, assim, não há ilegalidade na elisão fiscal, pois não viola a legislação tributária.

No acórdão, os ministros relacionam elisão fiscal com o planejamento tributário. Este é definido como o processo de escolha de atos ou negócios jurídicos com o objetivo de economizar na tributação, uma prática elesiva e totalmente lícita que não está ameaçada pela norma do parágrafo único do art. 116, do CTN. Considerando que no planejamento tributário a conduta que impede o surgimento da obrigação tributária é anterior à ocorrência do fato gerador e a norma faz referência ao ato ou negócio jurídico realizado posteriormente ao fato gerador, com a finalidade de dissimular sua ocorrência.

Em suma, conclui-se que os conceitos de elisão e evasão fiscal estão classificados a partir de critérios semelhantes entre os ministros, diferentemente do que foi observado na doutrina. Em consequência, a ADI 2.446 traz segurança jurídica no ordenamento jurídico brasileiro, pois esclarece aos contribuintes controvérsias importantes que podem caracterizar um ato repleto de legalidade ou um crime tributário.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

AVENA, Noberto. **Processo Penal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de O. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei nº. 2.848, de 07 de dezembro de 1940**. Institui o Código Penal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 18 fev. 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei nº. 70.235, de 06 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235compilado.htm. Acesso em: 28 fev. 2024.

BRASIL. **Lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm. Acesso em: 18 fev. 2024.

BRASIL. **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 18 fev. 2024.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 10 mar. 2024.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Dispõe sobre crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 18 fev. 2024.

BRASIL. **Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1966**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 18 fev. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.613, de 03 de março de 1998**. Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF. Brasília, DF, Senado, 1998. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9613.htm?msckid=91676b0eb9f111eca77de1e79ae3a58c. Acesso em: 18 fev. 2024.

BRASIL. **Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 18 mar. 2024.

CARVALHO, João Cláudio Carneiro de. **Temas de direito contemporâneo: uma abordagem teórica e prática**. Mato Grosso do Sul: Editora Inovar, 2022.

CAVALCANTE, Diogo Lopes. A estreita fronteira da elisão e evasão fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 131, p. 12-14, 2016. Disponível em: https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.131.00.PDF. Acesso em: 18 mar. 2024.

CIPOLINA, Silvia. Elusione fiscale. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze**. Milano: Giuffrè, ano LXVII, n. 1, 1988. Disponível em: <https://shop.giuffre.it/070599999-rivista-di-diritto-finanziario-e-scienza-della-finanze>. Acesso em: 10 mar. 2024.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Planejamento Tributário**. 4. ed. – São Paulo: Editora Saraiva, 2021.

CRUZ, Mario de Souza. **A elisão fiscal como instrumento de planejamento tributário para evitar a evasão fiscal**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) — Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Livrarias dos Advogados, 1971.

ESAF. Escola de Administração Fazendária. **Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2014.

FERRAGUT, Maria Rita. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Noeses, 2013.

FORMOLO, Gustavo Henrique. Afinal, o que foi decidido na ADI No 2.446? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 156, p. 123–142, 2023. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/631>. Acesso em: 9 abr. 2024.

GALISSON, Robert. e COSTE, Daniel. **Dicionário de didáctica das línguas**. Coimbra: Livraria Almedina, 1983.

GERMANO, Livia de Carli. **A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos**. 2010. Dissertação (Mestrado) — Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento tributário e limites para a descon sideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

GODOI, Marciano Seabra de. Exercício de Compreensão Crítica do Acórdão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446 (2022) e de suas Consequências Práticas sobre o Planejamento Tributário no Direito Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 52, p. 465–485, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2262>. Acesso em: 9 abr. 2024.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008.

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

JESUS, Damásio de. **Direito Penal – Parte geral**. Atualização André Estefam. vol. 1-37. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

LARRAZ, José. Metodologia aplicativa del Derecho Tributário. **Revista de Derecho Privado**. Madrid, 1952. Disponível em: https://www.boe.es/biblioteca_juridica/anuarios_derecho/articulo.php?id=ANU-C-1953-30071700717. Acesso em: 9 abr. 2024.

LELES, Larissa de Queiroz. **A legitimidade do planejamento tributário ante a ausência de um propósito negocial**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, Brasília, 2014.

LOPES JUNIOR, Aury. **Direito Processual Penal – Parte geral**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 13. Ed. Rio de Janeiro: Editora Atlas, 2023.

MARQUEZAN, Reinoldo. A constituição do corpus de pesquisa. **Revista Educação Especial**, vol. 22, n. 33. 2009.

MONTEIRO, Cláudia Servilha. Fundamentos para uma teoria da decisão judicial. In: **XVI Congresso Nacional do CONPEDI**. 2007. Belo Horizonte. Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/bh/claudia_servilha_monteiro.pdf . Acesso em: 26 fev. 2024.

MOREIRA, André. Mendes. Elisão e Evasão Fiscal-Limites do Planejamento Tributário. **Revista da Associação Brasileira do Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 21, 2003. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/67741/a-teoria-do-planejamento-tributario-e-a-mudanca-da-jurisprudencia-na-receita-federal>. Acesso em: 12 fev 2024.

NASHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração**. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) — Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.

SELDON, Arthur. **The collected works of Arthur Seldon**, v. 5: Government Failure and Over-Government. Indianapolis: Liberty Fund, 2005.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

STF. **ADI nº 2.446**. Brasília, julgado em 06 maio 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2024.

STF. **Habeas Corpus nº 115.319**. Brasília, julgado em 04 de junho de 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4003634>. Acesso em: 18 fev. 2024.

STF. **Habeas Corpus nº 91542**. Brasília, julgado em 18 de setembro de 2007. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:supremo.tribunal.federal;turma.2:acordao;hc:2007-09-18;91542-2523048>. Acesso em: 18 fev. 2024.

STF. **Sumula Vinculante nº 24**. Brasília, julgado em 11 de dezembro de 2013. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1265>. Acesso em: 18 fev. 2024.

STJ. **REsp nº 1709029**. Brasília, julgado em 25 de maio de 2018. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=REsp%201709029>. Acesso em: 18 fev. 2024.

STJ. **Habeas Corpus nº 183.636**. Brasília, julgado em 18 de agosto de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753600902>. Acesso em: 18 fev. 2024.

STJ. **Sumula Vinculante nº 436**. Brasília, julgado em 11 de março de 2009. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2017_42_ca_pSumula436-440.pdf. Acesso em: 18 fev. 2024.

TÔRRES, Heleno Taveira. Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária, São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2003. Disponível em:
https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/publico/Livro_De_Carli_Germano_Dissertacao_DEF_2010_Elusao_tributa.pdf. Acesso em: 18 fev. 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário - Elisão Abusiva e Evasão Fiscal**. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2012.

TRF4. **Processo nº 012893-32.2005.404.7200**. Brasília, julgado em 2013. Disponível em:
<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=crime+meio+para+a+sonega%C3%A7%C3%A3o+fiscal>. Acesso em: 20 fev. 2024.

XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal. Revista de Direito Público, São Paulo: **Revista dos Tribunais**, ano VI, n. 23, p. 236-253. 1973. Disponível em:
<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:redes.virtual.bibliotecas:artigo.revista:1973;1000369097>. Acesso em: 20 fev. 2024.