

A expansão do Direito Penal e os planejamentos fiscais ilegítimos

Não é legítimo distorcer o reconhecimento de que o dever tributário tem estatura constitucional

SERGIO ANDRÉ ROCHA

26/04/2021 10:35



Crédito: Pixabay

A expansão do Direito Penal é um fenômeno observado há décadas. Embora seja uma expressão aberta, normalmente com a mesma se quer referir à utilização da criminalização como instrumento de direção do comportamento social, não raro em situações onde não se identifica um bem jurídico protegido, ao menos não em sua feição de limitação da intervenção penal.

O desenvolvimento da sociedade, com o surgimento cada vez mais acelerado de interesses coletivos e difusos, pressiona o legislador a se valer do Direito Penal

como resposta às infrações, assumindo que a criminalização seria a maneira mais eficaz de induzir comportamentos socialmente desejáveis e repelir os indesejáveis. Este fenômeno é identificado de forma mais evidente em áreas onde a opinião pública e a pressão da sociedade organizada – atualmente exercidas de forma descentralizada e às vezes robotizada pelas redes sociais – se fazem presentes.

A banner with a red background and a thin black border. At the top, the text 'JOTA PRO' is written in a large, bold, black sans-serif font, with 'Tributos' in a smaller, bold, black sans-serif font below it, separated by two horizontal lines. In the center, the text 'Acompanhe as principais decisões tributárias do país com a **cobertura especializada** da equipe do JOTA' is written in a white sans-serif font. At the bottom, there is a black rectangular button with the white text 'CLIQUE PARA SABER MAIS'.

Nesse contexto, a criminalização de condutas é muitas vezes utilizada não porque a mesma seria a última fronteira da proteção de bens jurídicos relevantes no âmbito das relações sociais, como se espera do Direito Penal, mas sim pela ineficiência de outros “ramos” do Direito em evitar que os deveres jurídicos lá estabelecidos sejam infringidos; ou pela sua força simbólica e a necessidade de se criar uma aparência de segurança em uma sociedade marcada pelo medo e a desconfiança.

Esta utilização da legislação penal, não resulta, necessariamente, na sua efetiva aplicação, podendo-se argumentar que em alguns campos se persegue mais a sua utilização indutora do que a efetiva persecução criminal e encarceramento daqueles que realizam as práticas consideradas delituosas, como se percebe, por exemplo, no âmbito do Direito Penal Tributário.

Embora a expansão do Direito Penal possa se materializar pela atuação legislativa e a proliferação de tipos penais, não é apenas por meio da edição de leis que aquela se verifica.

Em campos como o Direito Tributário, por exemplo, onde a primeira manifestação quanto à existência de um crime – mesmo que não condicionante da

atuação do Ministério Público – cabe muitas vezes à autoridade fiscal, notadamente na esfera federal, a expansão do Direito penal pode se verificar sem que haja qualquer ato por parte do legislador, apenas pela manipulação de seu poder simbólico pela fiscalização.

Talvez seja possível fazer uma relação entre o crescimento da utilização da ameaça da pena como instrumento de indução do comportamento do contribuinte e o avanço do reconhecimento de que o pagamento de tributos é um dever constitucional de cidadania, como defendemos. Conforme se deixam para trás as posições teóricas que pregam que os tributos seriam uma restrição quase indevida ao direito de propriedade, abre-se espaço para a defesa de posições diametralmente opostas, segundo as quais qualquer mecanismo de arrecadação se legitimaria pelo fim último de garantir o pagamento do tributo devido.

Nada obstante, ambas posições polarizadas nos parecem equivocadas.

Temos convicção de que o dever tributário tem estatura constitucional, e que o ordenamento jurídico deve buscar assegurar o seu cumprimento. Nada obstante, como vimos destacando, a tributação é bipolar, ambivalente. O tributo, como nos ensinava o saudoso professor da UERJ Ricardo Lobo Torres, é a garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, tem em si a potência para a sua aniquilação.

Não é por outra razão que é no equilíbrio entre os valores liberdade e solidariedade, entre a proteção contra a exação indevida e o dever de pagar o tributo estabelecido em atenção às balizas constitucionais, que se devem situar os debates sobre tributação.

Obviamente, nada nessas breves considerações pode ser interpretado como uma negação da existência de crimes tributários, de infrações praticadas por sujeitos passivos que firam de tal forma o poder/dever arrecadatório do Estado, exercido em prol da sociedade, que mereçam uma reação mais grave do ordenamento jurídico.

Com efeito, o que pretendemos deixar evidenciado acima foi que não é legítimo distorcer o reconhecimento de que o dever tributário tem estatura constitucional, passando a entender o mesmo como uma regra geral de legitimação de qualquer atuação do Estado contra o contribuinte.

Provavelmente a área onde a expansão do Direito Penal sobre a tributação se apresenta de maneira mais dramática é o controle do planejamento tributário.

Sabe-se que as últimas décadas testemunharam uma mudança paradigmática de uma abordagem predominantemente formal do controle do planejamento tributário para um contexto onde, para além da exteriorização jurídica, busca-se verificar a congruência entre o ato jurídico formalizado e aquele efetivamente praticado pelo contribuinte.

Tenho insistido, em escritos, aulas e palestras, que um planejamento tributário ilícito é uma contradição de termos. Um planejamento tributário pode ser legítimo ou ilegítimo, mas jamais ilegal. A prática de um ato ilícito pelo contribuinte configura uma evasão fiscal, mas jamais um planejamento tributário.

Este é um aspecto importante. As considerações apresentadas neste texto têm como premissa este ponto de partida a respeito dos planejamentos tributários ilegítimos, ou elusivos, que vimos adotando. Autores que trabalham a partir de uma premissa binária evasão/elisão, ilícito/lícito, podem chegar a conclusões distintas.

De outra parte, venho afirmando que a intenção de não pagar, reduzir ou postergar o dever tributário deve ser irrelevante para o fim de verificar se um planejamento tributário é legítimo ou ilegítimo. Todo planejamento tributário tem como fim não pagar, reduzir ou postergar o dever tributário, de modo que não é a intenção o critério distintivo de cada uma dessas figuras.

Então, o que separa a evasão fiscal, do planejamento fiscal ilegítimo e do planejamento fiscal legítimo? Certamente não é a motivação ou a finalidade, mas os meios utilizados. Na evasão fiscal o sujeito passivo se vale de meios ilegais; no planejamento fiscal ilegítimo o sujeito passivo utiliza meios legais, embora haja uma incongruência objetiva entre os mesmos e os atos efetivamente praticados; e no planejamento fiscal legítimo os atos realizados são lícitos e sua forma jurídica é congruente com o fato concreto.

Acreditamos que, desses três grupos, apenas os atos evasivos podem gerar reflexos na esfera criminal. Afinal, não se pune o não recolhimento do tributo em si, mas a utilização de meios fraudulentos ou da sonegação para se alcançar tal fim.

Os planejamentos tributários ilegítimos, passíveis de desconsideração pelas autoridades fiscais, não são implementados por meio da prática de atos fraudulentos ou de sonegação. Pelo contrário, o que temos são atos lícitos, no mais das vezes sem evidências concretas de ilegitimidade à época de sua prática.

Este é um aspecto relevantíssimo, que temos ressaltado de forma reiterada: a revisão de atos caracterizados como planejamento tributário não pode se descasar de seu contexto. Afinal, a caracterização do dolo requer uma conduta intencional e consciente. Logo, a prática das autoridades fiscais, a jurisprudência administrativa e a posição dos tribunais, à época em que os atos foram praticados, se não impede a possibilidade de cobrança do tributo eventualmente devido, certamente afasta para além da dúvida a caracterização do ato como evasivo. Esta premissa vale tanto para a atuação da fiscalização quanto para aquela dos órgãos de revisão administrativa e do Poder Judiciário.

Note-se que não estamos entrando aqui nos debates sobre a aplicação, ou não, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro na revisão de atos praticados pelos contribuintes. O que estamos afirmando categoricamente é que em um contexto onde não se poderia razoavelmente antever a antijuridicidade de uma conduta não se pode caracterizar a mesma como praticada de forma dolosa, com intuito de sonegar ou fraudar a tributação.

A expansão criminalizante, que tomou conta do Brasil nos últimos anos em diversas áreas, e se reflete também no campo tributário, além de criar custos para as empresas e lhes gerar danos de imagem, é parte de um cenário que deteriora as relações entre a Fazenda e os contribuintes.

Com efeito, a utilização simbólica do Direito Penal, em situações onde o contribuinte não agiu com dolo para cometer um ilícito penal tributário, operando sob a premissa – confirmada pelo contexto da época – de que estava amparado pela legislação, gera um ambiente persecutório e punitivista, que impede o desenvolvimento de uma ambiente de confiança no relacionamento dos cidadãos com o Estado, reforçando o imaginário daqueles que vêm nas autoridades fiscais agentes sempre dispostos a exercer seus poderes além dos limites legais. É difícil estabelecer confiança quando se acusa rotineiramente o contribuinte de ser não só um devedor, mas um criminoso.

Não se pode deixar de reconhecer, contudo, que a expansão do Direito Penal sobre a tributação não decorre apenas de comportamentos da administração fazendária, encontrando eco em manifestações do próprio Supremo Tribunal Federal, sendo o melhor exemplo desta tendência a decisão proferida no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 163.334/SC, onde se decidiu que o não pagamento de ICMS pode consumir o crime previsto no inciso II do artigo 2º da Lei nº 8.137/1990. É a falência dos processos de cobrança do crédito tributário justificando o recurso à criminalização como instrumento de coação, em típico movimento de expansão criminalizante.

A semana que passou testemunhou o lançamento de um novo e ambicioso projeto da Receita Federal, o Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia). Esta iniciativa se soma a outras que vêm sendo adotadas pela própria Receita e por outros órgãos, federais, estaduais e municipais. Movimentos como este são louváveis e só podemos torcer para que deem bons frutos. Entretanto, não podemos deixar de pensar que há ações simples, que não requerem grandes investimentos e que podem mostrar uma mudança de orientação por parte das autoridades fiscais. Não taxar os contribuintes de criminosos com tamanha facilidade como temos verificado é uma delas. Ou há um problema na forma como o Poder Público vem interpretando e aplicando a legislação tributária, com reflexos penais, ou vivemos em um verdadeiro faroeste fiscal, cercados de contribuintes criminosos de todos os lados. Tendo a acreditar que seja a primeira opção.

Tenha acesso completo ao nosso serviço de inteligência política e jurídica, com alertas, análises e relatórios exclusivos.

CONHEÇA O JOTA PRO

Ao informar meus dados, eu concordo com a [Política de Privacidade](#) e com os [Termos de Uso](#).

Eu concordo em receber comunicações.

Solicite uma demonstração

SERGIO ANDRÉ ROCHA – Professor de Direito Financeiro e Tributário da UERJ. Livre-docente em Direito Tributário pela USP. Diretor vice-presidente da ABDF (Associação Brasileira de Direito Financeiro).