LUCIANO CIRINO DOS SANTOS

A FRAUDE COMO ELEMENTO ESSENCIAL PARA A CONFIGURAÇÃO DA TIPICIDADE OBJETIVA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PRATICADOS POR PARTICULARES (LEI 8.137/90, ARTIGOS 1º E 2º)

Dissertação de Mestrado

Orientadora: Professora Associada Doutora Helena Regina Lobo da Costa

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
SÃO PAULO-SP
2020

LUCIANO CIRINO DOS SANTOS

A FRAUDE COMO ELEMENTO ESSENCIAL PARA A CONFIGURAÇÃO DA TIPICIDADE OBJETIVA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PRATICADOS POR PARTICULARES (LEI 8.137/90, ARTIGOS 1º E 2º)

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia (Subárea Direito Penal) sob a orientação da Professora Associada Doutora Helena Regina Lobo da Costa.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO-SP

2020

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catalogação na Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

SANTOS, Luciano Cirino dos.

s237n A fraude como elemento essencial para a configuração da tipicidade objetiva dos crimes contra a ordem tributária praticados por particulares (Lei 8.137/90, artigos 1º e 2º) / Luciano Cirino dos Santos ; orientadora Helena Regina Lobo da Costa. – São Paulo, 2020.

446 f.

Dissertação (Mestrado – Programa de Pós Graduação em Direito) – Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo. Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia. Área de concentração: Direito Penal.

1. DIREITO. 2. DIREITO PENAL. 3. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. 4. EVASÃO FISCAL. 5. SONEGAÇÃO FISCAL. I. Costa, Helena Regina Lobo da, orient. II. Título.

Nome: SANTOS, Luciano Cirino dos.

Título: A fraude como elemento essencial para a configuração da tipicidade objetiva dos crimes contra a ordem tributária praticados por particulares (Lei 8.137/90, artigos 1º e 2º).

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia (Subárea Direito Penal) sob a orientação da Professora Associada Doutora Helena Regina Lobo da Costa.

FOLHA DE APROVAÇÃO:

BANCA EXAMINADORA

Prof.(a) Dr.(a) _____ Instituição:_____

Julgamento: _____ Assinatura:_____

Prof.(a) Dr.(a) _____ Instituição:_____

Julgamento: _____ Assinatura:_____

Prof.(a) Dr.(a) _____ Instituição:_____

Julgamento: _____ Assinatura:_____

Presidente: Profa. Assoc. Dra. Helena Regina Lobo da Costa Assinatura:_____

São Paulo, __/__/2020.

Esta dissertação foi escrita em um *período de profunda tristeza para a humanidade*, no qual as desigualdades econômicas e sociais do capitalismo – à vista de qualquer pessoa com um mínimo de sensibilidade – foram escancaradas até mesmo para aquele setor ultra conservador da sociedade que vive indiferente ao sofrimento produzido pelo capital.

As vidas que foram abreviadas pelo novo vírus assumiram um número extrordinariamente exagerado por consequência da ação de gestores públicos irresponsáveis e não qualificados para a magnitude do cargo que exercem.

Dedico, portanto, este estudo a todas as vítimas da COVID-19.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Universidade de São Paulo, considerada por algumas instituições internacionais de avaliação como a melhor e mais prestigiada universidade da América Latina, considerada por outras como a melhor universidade ibero-americana, considerada por mim como a *casa na qual realizei meu sonho*. Foi nesta *casa* que tive contato com Professores – *efetivos* ou *convidados* – deste Programa de Pós-Graduação que, aqui, por receio de adotar um critério que conduza a injustiças, menciono em ordem alfabética: Alamiro Velludo Salvador Netto, Alysson Leandro Barbate Mascaro, Ana Elisa Liberatore Silva Bechara, Antonio Martins, Christiano Fragoso, Claudio Brandão, Elza Antonia Pereira Cunha Boiteux, Helena Regina Lobo da Costa, Janaina Conceição Paschoal, João Paulo Orsini Martinelli, Juarez Tavares, Maurício Stegemann Dieter, Renato de Mello Jorge Silveira e Vicente Greco Filho. Agradeço também aos demais colegas discentes desta Universidade pela fraternal convivência, os quais tenho por representados na figura do jovem e promissor mestrando Romulo Cassi Soares de Melo.

Agradeço ao meu pai – Juarez Cirino dos Santos – pelo irretocável senso de justiça social e pelo exemplo firme, corajoso e constante, mesmo à época dos *anos de chumbo*, na defesa dos oprimidos na *sociedade de mercadorias*. Modelo no qual me guio e que desejo, sinceramente, seja apreendido por meu filho, que brota para a vida como uma esperança para este mundo de desencantos.

Agradeço a minha mãe – Ione Marques de Oliveira – por ter me ensinado o *gosto pela poesia* e, dessa forma, me despertado para as possibilidades da linguagem, mas, sobretudo, pelo amor que lhe tenho e pelas doces lembranças de minha infância, em especial a de que éramos *companheiros inseparáveis de café* em todas as tardes.

Agradeço ao meu filho – Leonardo Argüello Cirino dos Santos – que sempre me estimulou com a *energia vibrante e sonhadora de sua juventude*. Agradeço por cada abraço apertado *antes e depois* de minhas constantes viagens. Agradeço a sua quase *paternal preocupação* e aos conselhos que sempre me dava sobre como me manter em segurança. Agradeço por cada telefonema que me deu, muitos dos quais apenas para me desejar *boa noite*. Filho, amo você. Obrigado por transformar a minha vida e enchê-la de alegria.

Agradeço à minha esposa – Katie Silene Cáceres Argüello – por estar ao meu lado em cada passo dessa caminhada. Foram três anos em que a vida acadêmica de minha esposa, Professora de criminologia nos cursos de graduação e pós-graduação em direito da UFPR, viu-se conturbada com as minhas constantes viagens (algumas vezes, quatro aviões por semana). Depois, a atribulação decorreu de minha intensa dedicação à escrita. Tudo isso afetou intensamente o *ritmo familiar*, exigindo, dessa extraordinária mulher que me acompanha, uma abnegação que não tenho sequer como mensurar em palavras. Katie, meu amor, com o coração cheio de todo amor possível de se ter, agradeço por tudo: pelo amor e pela compreensão, pelo carinho e pelo afago, pela crítica intelectual e pela inquietude diante das injustiça sociais, pela cumplicidade na vida e pelo filho que me deu.

Agradeço à minha Orientadora – Professora Associada Doutora Helena Regina Lobo da Costa – que, desde o primeiro momento, com serenidade descortinou o horizonte deste trabalho e com maestria evitou desvios em seu desenvolvimento. Intelectual de primeira grandeza cuja personalidade é marcada pelo desprendimento da elevada posição que ocupa e, livre de vaidades tão comuns no espaço acadêmico, pela atitude generosa de transmitir segurança aos que estão em seu entorno aprendendo com suas lições. Professora Helena, quero que saiba que conquistou o meu *afeto* não apenas por sua capacidade intelectual, mas, sobretudo, por sua gentileza e transparência nas relações pessoais. Fica aqui registrado o meu

agradecimento por tudo que tem feito por mim, pela atenção, pela orientação, pelas sugestões, pelas correções, pela indicação de rumos, mas, em especial, pela delicadeza com que sempre me deixou seguro. Lembro que, na banca de qualificação, momento de evidente tensão para qualquer acadêmico, me senti amparado em sua figura, ao mesmo tempo, forte e delicada. Professora, obrigado por seu apoio. Serei eternamente grato.

Agradeço ao Professor Roberto Quiroga Mosquera pelas observações, críticas e indicações realizadas na banca de qualificação. O *olhar de um tributarista*, de sua envergadura intelectual, para as questões debatidas nesta dissertação engrandeceu o resultado final da pesquisa, especialmente no que toca ao planejamento tributário. Além disso, capturaram a minha admiração o despojamento e a humildade com que foram colocadas as suas ponderações acadêmicas. Professor, obrigado por sua contribuição.

Agradeço ao Professor Gustavo Octaviano Diniz Junqueira pelas considerações e críticas realizadas na banca de qualificação. Eu já o admirava antes mesmo de nosso encontro, pois conhecia a sua *postura política* diante de determinadas questões *intrinsecamente jurídicas*, como, *v.g.*, a aplicação do princípio da insignificância ao crime de roubo, tendo em vista a duplicidade de bens jurídicos tutelados. Nas encruzilhadas da interpretação jurídica, o Professor Gustavo sempre adota aquelas posições com as quais me identifico de imediato, daí a leitura de seu *manual* ser tão agradável. Professor, obrigado por sua contribuição.

A pesquisa que se apresenta à Universidade de São Paulo, como retribuição pelo *acolhimento acadêmico* ou, como se diz impropriamente, como *requisito parcial para a obtenção do título de mestre*, é fruto de um esforço conjunto. Ao longo de seu desenvolvimento, críticas construtivas e sugestões foram apresentadas. A crítica sempre pressupõe a posição pessoal de seu autor em relação ao objeto que se analisa (fato que desmistifica a neutralidade na observação do mundo), daí existirem aquelas com as quais concordamos e aquelas de que discordamos. Concordando ou discordando, ela sempre nos faz crescer. Somos obrigados a refletir sobre a crítica e, independentemente do resultado final, é o *processo de reflexão* que nos torna maiores do que antes. Todo esse processo de *crítica, reflexão e reelaboração* do pensamento foi *integrado e mediado* pela competentíssima orientação da Professora Associada Doutora Helena Regina Lobo da Costa. O produto final agora é submetido à avaliação da banca examinadora.

Por fim, não poderia deixar de mencionar que foram três belíssimos anos de minha vida neste Programa de Pós-Graduação em Direito. Entretanto, nesses três anos foram inúmeras as *sessões de jogos* de que não participei com meu filho, vários os filmes que não assisti com minha esposa, incontáveis lugares que não visitei com minha família, infindáveis jogos do Flamengo que não assisti (mas me consola saber que meu amigo Juarez Tavares, a quem chamava de *tio* na infância, acompanhou de perto os gols daquele time infernal de 2019), mas, sobretudo, inúmeras festas familiares de que não participei. Em compensação, a vida de recluso determinada pela *pandemia* me fez refletir de forma mais profunda sobre a violência psicológica que representa o cárcere. Quem não chegou ao limite de explodir em um surto de insanidade pela falta de liberdade e de mais intenso contato social? Espero que a humanidade, após essa trágica experiência, reflita sobre o que fazemos socialmente com determinadas pessoas e, sendo inimaginável a *ruptura imediata* com o *modo de produção* sobre o qual se assenta essa sociedade desigual, espero que, ao menos, a *sensibilidade* que nos caracteriza como *humanos* seja tocada e nos conduza à reflexão sobre a forma de nossa organização social.

"Estou hoje vencido, como se soubesse a verdade. (...) Estou hoje dividido entre a lealdade que devo à tabacaria do outro lado da rua, como coisa real por fora, e à sensação de que tudo é sonho, como coisa real por dentro. (...) Que sei eu do que serei, eu que não sei o que sou? Ser o que penso? Mas penso ser tanta coisa! E há tantos que pensam ser a mesma coisa que não pode haver tantos! (...) Tenho sonhado mais que o que Napoleão fez. Tenho apertado ao peito hipotético mais humanidades do que Cristo. Tenho feito filosofias em segredo que nenhum Kant escreveu. (...) Escravos cardíacos das estrelas, conquistamos todos o mundo antes de nos levantar da cama; mas acordamos e ele é opaco, levantamo-nos e ele é alheio, saímos de casa e ele é a terra inteira. (...) Mas ao menos fica da amargura do que nunca serei a caligrafia rápida destes versos, pórtico partido para o Impossível. Mas ao menos consagro a mim mesmo um desprezo sem lágrimas, nobre ao menos no gesto largo com que atiro a roupa suja que sou, sem rol, p'ra o decurso das coisas, e fico em casa sem camisa. (...) Vivi, estudei, amei e até cri, e hoje não há mendigo que eu não inveje só por não ser eu. Olho a cada um os andrajos e as chagas e a mentira, e penso: talvez nunca vivesses nem estudasses nem amasses nem cresses (porque é possível fazer a realidade de tudo isso sem fazer nada disso); talvez tenhas existido apenas, como um lagarto a quem cortam o rabo, e que é rabo para aquém do lagarto remexidamente. (...) Mas o Dono da Tabacaria chegou à porta e ficou à porta. Olho-o com o desconforto da cabeça mal voltada e com o desconforto da alma mal-entendendo. Ele morrerá e eu morrerei. Ele deixará a tabuleta, e eu deixarei versos. A certa altura morrerá a tabuleta também, e os versos também. Depois de certa altura morrerá a rua onde esteve a tabuleta, e a língua em que foram escritos os versos. Morrerá depois o planeta girante em que tudo isto se deu. Em outros satélites de outros sistemas qualquer coisa como gente continuará fazendo coisas como versos e vivendo por baixo de coisas como tabuletas, sempre uma coisa defronte da outra, sempre uma coisa tão inútil como a outra, sempre o impossível tão estúpido como o real (...) Semiergo-me enérgico, convencido, humano, e vou tencionar escrever estes versos em que digo o contrário. (...) Acendo um cigarro ao pensar em escrevê-los e saboreio no cigarro a libertação de todos os pensamentos. Sigo o fumo como uma rota própria, e gozo, num momento sensitivo e competente, a libertação de todas as especulações e a consciência de que a metafísica é uma conseqüência de estar mal disposto."

(trechos do poema *Tabacaria*, de 15/01/1928, **Fernando Pessoa**)[1]

"Ai que prazer não cumprir um dever, ter um livro para ler e não o fazer! Ler é maçada, estudar é nada, o sol doira sem literatura. O rio corre, bem ou mal, sem edição original. E a brisa, essa, de tão naturalmente matinal, como tem tempo não tem pressa... Livros são papéis pintados com tinta. Estudar é uma coisa em que está indistinta a distinção entre nada e coisa nenhuma. Quanto é melhor, quando há bruma, esperar D. Sebastião, quer venha ou não! Grande é a poesia, a bondade e as danças... Mas o melhor do mundo são as crianças, flores, música, o luar, e o sol, que peca só quando, em vez de criar, seca. O mais que isto é Jesus Cristo, que não sabia nada de finanças nem consta que tivesse biblioteca..."

(poema *Liberdade*, de 16/03/1935, **Fernando Pessoa**)[2]

[1] PESSOA, Fernando. **Mensagem (texto integral).** São Paulo: Martin Claret, 2001, p. 139-144.
[2] PESSOA, Fernando. **Mensagem (texto integral).** São Paulo: Martin Claret, 2001, p. 104.

RESUMO

SANTOS, Luciano Cirino dos. *A fraude como elemento essencial para a configuração da tipicidade objetiva dos crimes contra a ordem tributária praticados por particulares (Lei 8.137/90, artigos 1º e 2º)*. 2020. 446f. Dissertação (Mestrado em Direito Penal). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

O estudo realizado possui como tema *a fraude como elemento essencial para a configuração da tipicidade objetiva dos crimes contra a ordem tributária praticados por particulares*. Pretende-se examinar a existência de uma discordância entre o conteúdo concreto de certas condutas tributárias e o conceito de fraude tributária para fins penais, ou, por outras palavras, investigar se determinados comportamentos tributários, inseridos no legítimo espaço de *interpretação do ordenamento jurídico*, estão sendo capturados pelo sistema de justiça criminal em virtude de uma incorreta interpretação do conteúdo incriminador pelas autoridades incumbidas da persecução penal e, também, pelas autoridades encarregadas da fiscalização tributária. Mais concretamente: a pesquisa tem por objetivo principal verificar se a *fraude* está expressa e adequadamente prevista no tipo penal ou, alternativamente, se o princípio da legalidade está sendo violado com a fraude integrando o tipo como *elemento pressuposto* (parte-se, portanto, da consideração majoritária na doutrina de que a *fraude* – como elemento *expresso* ou *pressuposto* – constitui *elemento essencial* para a caracterização do crime tributário). A pesquisa tem como linha condutora a *dignidade humana* e a *contenção do poder punitivo*, consequentemente, o desenvolvimento desta dissertação tem como *núcleo de sua preocupação* uma análise interdisciplinar com o objetivo de restringir a amplitude que se tem atribuído à expressão *fraude tributária*. Tinha-se por hipóteses principais: [1] que a tipicidade objetiva não se esgotava, de forma clara, com os elementos expressamente mencionados no tipo; [2] que a incriminação violava tratados internacionais de direitos humanos resultando em inconvencionalidade; [3] que a descrição típica ofenderia o princípio da legalidade (CF, art. 5º, XXXIX), sob a ótica da taxatividade, resultando em inconstitucionalidade. A metodologia utilizada consistiu em investigação da literatura produzida nas seguintes áreas do conhecimento: direito financeiro, direito tributário, direito penal, direito constitucional, direito internacional e direitos humanos. Estruturou-se a dissertação de forma a expor os principais conceitos tributários e financeiros (capítulo 1), ingressando em seguida na análise do conceito de fraude (capítulo 2), percorrendo, então, a evolução da incriminação, a análise das expressões *direito tributário penal* e *direito penal tributário*, a distinção entre os ilícitos tributário e penal, as teorias em torno do objeto jurídico colocado sob tutela penal, os conceitos de tipo (como garantia) e tipicidade (como exigência), a configuração da tipicidade penal objetiva, bem como a possibilidade de prisão por dívida e a necessidade dos controles de convencionalidade e de constitucionalidade (capítulo 3), sendo, ao final, apresentadas as conclusões. Ao término da pesquisa percebeu-se uma incongruência entre o *conceito de fraude* e o *conteúdo incriminador contido nos crimes tributários*, inferindo-se como principais resultados que: [1] não existe bem jurídico legitimamente tutelado; [2] a fraude não está adequadamente prevista no tipo penal; [3] é necessário realizar os controles de constitucionalidade e de convencionalidade; [4] a equivocada compreensão do *lançamento por homologação* e do conceito de *fraude tributária* (como abrangendo a expressão *fraude à lei*) têm sido a *causa determinante de incriminação* da conduta lícita de interpretar a legislação tributária.

PALAVRAS-CHAVE: DIREITO PENAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITOS HUMANOS. Tributo. Ilícito tributário. Planejamento tributário. Fraude. Crime tributário. Bem jurídico. Dívida tributária. Prisão por dívida. Tratados internacionais. Controles de constitucionalidade e de convencionalidade.

ABSTRACT

SANTOS, Luciano Cirino dos. *Fraud as an essential element for the constitution of the objective definition of crimes against the tax system perpetrated by private individuals (Law 8.137/90, articles 1 and 2)*. 2020. 446pp. Dissertation (Master in Criminal Law). Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2020.

The study carried out is on *fraud as an essential element for the constitution of the objective definition of crimes against the tax system perpetrated by private individuals*. It intends to examine the existence of a discrepancy between the concrete content of certain tax practices and the concept of tax fraud for criminal purposes, or, in other words, to investigate whether certain tax behaviors, warranted by the legitimate scope of *interpretation of the legal system*, are being captured by the criminal justice system due to an incorrect interpretation of the incriminating content by the authorities tasked with criminal pursuit and, also, by the authorities in charge of tax inspection. More specifically, the main objective of the research is to verify whether *fraud* is expressly and adequately provided for in the criminal definition or, alternatively, if the principle of legality is being violated with fraud falling under the definition of *a presupposed element* (it starts, therefore, from the majority's understanding in the prevailing opinion of jurists that *fraud* – as an *express* element or *assumption* – constitutes *an essential element* for the constitution of a tax crime). The research is guided by *human dignity* and *restraint of punitive power*, consequently, the development of this dissertation has as *its core concern* an interdisciplinary analysis with the objective of restricting the scope that has been attributed to the term *tax fraud*. The main hypotheses were: [1] that the objective definition has not been exhausted, in a clear manner, with the elements expressly mentioned in the definition; [2] that incrimination violates international human rights treaties resulting in unconventionality; [3] that the description defined as a crime would offend the principle of legality (Brazilian Federal Constitution, art. 5, XXXIX), from the perspective of specificity, resulting in unconstitutionality. The methodology used consisted of an investigation of the literature produced in the following areas of knowledge: financial law, tax law, criminal law, constitutional law, international law and human rights. The dissertation was structured in order to expose the main tax and financial concepts (chapter 1), it then enters into the analysis of the concept of fraud (chapter 2), then goes through the evolution of incrimination, the analysis of the expressions *criminal tax law* and *tax criminal law*, the distinction between tax offenses and criminal offenses, theories about the legal object placed under criminal protection, the concepts of definition of a crime (as a guarantee) and subsumption of the conduct under the definition of the crime (as a requirement), the constitution of the objective criminal definition, as well as the possibility of imprisonment for debt and the need for conventionality and constitutionality controls (chapter 3), with the conclusions finally presented. At the end of the research, there was an incongruity between the *concept of fraud* and the *incriminating content contained in tax crimes*, inferring as main results that: [1] there is no legal object that is legitimately protected; [2] fraud is not adequately provided for in the criminal definition; [3] it is necessary to carry out constitutionality and conventionality controls; [4] the mistaken understanding of *self-assessment* and the concept of *tax fraud* (as encompassing the term *fraud to the law*) have been the *determining cause of incrimination* of the lawful conduct of interpreting tax legislation.

KEYWORDS: CRIMINAL LAW. TAX LAW. HUMAN RIGHTS. Tax. Tax offenses. Tax planning. Fraud. Tax crime. Legal object. Tax debt. Imprisonment for debt. International treaties. Constitutionality and conventionality controls.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 13

1. CONCEITOS FUNDAMENTAIS DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO 17
1.1. Conceitos fundamentais de direito financeiro 17
1.1.1. Atividade financeira do Estado 17
1.1.2. Receita pública 21
1.1.3. Classificação das receitas 24
1.2. Conceitos fundamentais de direito tributário 30
1.2.1. Relação de tributação como relação jurídica 30
1.2.2. Conceito de tributo 33
1.2.3. Constitucionalização do conceito de tributo 47
1.2.4. Competência e capacidade tributárias 48
1.2.5. Hipótese de incidência 52
1.2.6. Obrigação tributária principal e acessória 54
1.2.7. Lançamento tributário 55
1.2.7.1. Tipologia dos lançamentos tributários 57
1.2.8. Espécies tributárias 62
1.2.9. Infrações e sanções tributárias 77
1.2.9.1. Infrações tributárias 77
1.2.9.2. Sanções tributárias 83
1.2.10. Elisão e evasão tributárias 93
1.2.10.1. Terminologia e diferenciação: a ambivalência conceitual 93
1.2.10.2. Dolo 102
1.2.10.3. Fraude 105
1.2.10.4. Simulação 118
1.2.11. Planejamento tributário e temas conexos 127
1.2.11.1. Planejamento tributário 127
1.2.11.2. Crise no sistema: a interpretação econômica no direito tributário 140
1.2.11.3. Agravação da crise no sistema: a norma geral "antielisão" 154

2. DELINEAMENTO DO CONCEITO DE FRAUDE 181
2.1. O pensamento de Nelson Hungria 181
2.1.1. Introdução 181
2.1.2. Fraude e criminalidade 183
2.1.3. As várias acepções do termo fraude 185
2.1.4. Distinção entre fraude civil e fraude penal 187
2.1.5. Critérios para a prefixação da fraude penal 201
2.1.6. Artifício, ardil e "outros meios fraudulentos" 206
2.2. O pensamento da dogmática nacional contemporânea: a recepção e a atualidade do pensamento de Nelson Hungria 207
2.2.1. Introdução 207
2.2.2. Distinção entre fraude civil e fraude penal 209
2.2.3. Distinção entre ilícito civil e ilícito penal 216
2.2.4. Artifício, ardil e "outros meios fraudulentos" 226
2.3. Fraude à lei não constitui fraude penal 231
2.4. Planejamento tributário não constitui fraude penal 240

2.5. Afinal, o que é fraude tributária para fins penais? 253

3. CRIMINALIZAÇÃO DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO 256
3.1. Evolução da criminalização 256
3.2. Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário: uma distinção equivocada e desnecessária 267
3.3. Distinção entre ilícito tributário e ilícito penal 280
3.4. Bem jurídico tutelado com a criminalização do ilícito tributário 292
3.4.1. Teorias patrimonialistas 297
3.4.1.1. Teoria patrimonialista clássica 298
3.4.1.2. Teoria patrimonialista contemporânea 300
3.4.2. Teorias funcionalistas 303
3.4.2.1. Ordem econômica e/ou tributária 304
3.4.2.2. Funções do tributo ou dos impostos 310
3.4.3. Teorias relacionadas ao poder 315
3.4.3.1. Poder Tributário estatal 315
3.4.3.2. Dever de *colaboração* ou de *verdade* (lealdade ou transparência) 317
3.4.3.3. Dever de obediência do contribuinte 322
3.4.4. Nossa posição: a inconstitucionalidade em face do objeto da tutela 324
3.5. Tipo e tipicidade: o tipo como garantia e a tipicidade como exigência 333
3.6. Tipicidade objetiva dos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 349
3.7. Prisão por dívida: impossibilidade em face de tratados internacionais 375
3.8. Controle de constitucionalidade 384
3.9. Controle de convencionalidade 393

CONCLUSÕES 408

REFERÊNCIAS 414

INTRODUÇÃO

O objeto desta dissertação (fraude tributária) se reveste de singular importância, pois existem questões teóricas de relevo – como a formatação da tipicidade objetiva e a correta localização da fraude na estrutura dos crimes tributários – que são insuficientemente abordadas por parcela considerável da doutrina. Também existem questões sob intensa polêmica – como a constitucionalidade de dispositivos normativos ou o bem jurídico tutelado nos crimes tributários previstos na Lei 8.137/90 – que tornam necessária a realização de um estudo mais aprofundado com o objetivo de fornecer subsídios para a correta elucidação dessas questões.

Além disso, outros questionamentos de ordem jurídica, normalmente esquecidos pela literatura especializada – como a investigação sobre a possibilidade e a necessidade de controle de convencionalidade da Lei 8.137/90 – apontam para a relevância do estudo desenvolvido nesta dissertação. A gravidade do tema e as consequências teóricas da adoção de uma ou outra postura recomendam um estudo minucioso dos crimes tributários à luz do entrelaçamento entre a doutrina tributária e a penal, pois não há como se compreender a exata dimensão da criminalização do ilícito tributário sem um arsenal teórico interdisciplinar.

Não fossem suficientes os motivos teóricos, torna-se imperativo salientar que o objeto desta dissertação (fraude tributária) transcende, com vigor impressionante, o limite dos livros e salta sobre a realidade produzindo uma grave insegurança jurídica nas relações entre o Fisco e o contribuinte. Tal insegurança é permeada pela falsa impressão de que existem normas criminalizando a mera discordância de interpretação da legislação tributária ou o mero descumprimento de obrigação tributária (principal ou acessória), constrangendo o contribuinte a adotar – sempre – a pior e mais abrangente interpretação possível da legislação tributária (no sentido da dimensão do tributo) para não correr o risco de que as autoridades públicas aleguem que ele violou a norma penal reduzindo ou suprimindo tributo que o Estado entende devido.

Mergulhando nas consequências práticas que demonstram a necessidade de realização deste estudo, é de se notar que inúmeras condutas absolutamente lícitas e despidas de qualquer intenção de lesar bens jurídicos têm sido colhidas pelas autoridades públicas – agentes da Fazenda Pública, Delegados de Polícia e representantes do Ministério Público – e injustamente chanceladas como criminosas pelo Poder Judiciário.

Com esses objetivos, estruturamos esta dissertação em três capítulos utilizando, como método, a investigação da literatura, predominantemente nacional, produzida nas esferas do direito tributário, penal, constitucional e de direitos humanos, bem como através da captura de exemplos da jurisprudência administrativa e judiciária. A pesquisa tem como linha condutora a *dignidade humana* e a *contenção do poder punitivo*, consequentemente, o desenvolvimento desta dissertação tem como *núcleo de sua preocupação* uma análise interdisciplinar com o objetivo de restringir a amplitude que se tem atribuído à expressão *fraude tributária*.

No capítulo 1 foram expostos os principais conceitos desenvolvidos no âmbito da doutrina financeira e tributária tendo em vista a sua relevância para a compreensão, não apenas da incriminação do ilícito tributário, mas também dos próprios elementos normativos dos tipos penais incriminadores. Como passo inicial, foi analisada a chamada *atividade financeira do Estado* com o objetivo de investigar o motivo pelo qual determinada receita – a tributária – assume tanta relevância para o Estado moderno (e, dessa forma, lançar as linhas gerais que permitam compreender o pano de fundo da incriminação do ilícito fiscal bem como a extinção de sua punibilidade mediante pagamento). Em seguida, foram analisados *conceitos tributários* intrinsecamente ligados aos *elementos normativos* dos tipos penais incriminadores previstos na Lei 8.137/90, entre os quais: *relação jurídico-tributária, tributo e suas espécies, competência tributária, hipótese de incidência, obrigação tributária (principal e acessória), lançamento tributário (e sua tipologia, com especial enfoque para o lançamento por homologação em face de suas repercussões no âmbito penal), planejamento tributário (e o problema da interpretação econômica e da norma geral antielisão), infrações e sanções tributárias*. Esses conceitos são fundamentais para compreender não apenas determinados *elementos normativos* dos tipos penais, mas, também, algumas teorias a respeito do próprio bem jurídico tutelado (descobrir se o objeto de proteção seria a função dos tributos ou a função dos impostos, pressupõe o conhecimento da função que cada uma das espécies tributárias desempenha). Se revela fundamental conhecer minuciosamente o conceito de *tributo* para saber identificar quando se está, efetivamente, diante de um *tributo* (e, mesmo reconhecendo a figura do *tributo*, é preciso saber identificar se aquele tributo em específico foi validamente instituído, ou seja, verificar se a sua instituição foi feita por ente dotado daquela específica competência tributária). A exposição minuciosa do conceito de *tributo* torna-se ainda mais relevante quando se considera que, a maior parte da doutrina, ao analisar esse elemento normativo do tipo objetivo, o faz de forma muito sintética, com

mera referência ao conteúdo do art. 3º do CTN, mas isso *pouco significa para o penalista*, que pode escorregar nas dificuldades que a mera transcrição do conceito legal esconde. Além disso, também é importante conhecer, *v.g.*, o conceito de *hipótese de incidência* para saber se, efetivamente, diante do suporte fático que subjaz à incriminação, ocorreu a incidência da norma impositiva. Também é preciso compreender questões relevantes no âmbito do lançamento tributário para afastar as graves consequências de sua equivocada compreensão; em outras palavras: para evitar interpretações que incluam na abrangência do tipo penal condutas lícitas que estão fora do seu alcance. Todo esse conjunto de preocupações repercutiu na decisão de expor os *conceitos tributários fundamentais* e, também, os *conceitos fronteiriços* (pois é a partir desses que aqueles assumem maior relevo para a concretização da incriminação) de *elisão e evasão tributárias*.

No capítulo 2 foi realizada uma análise minuciosa a respeito do conceito de *fraude*, tendo como ponto de partida o opúsculo de Nelson Hungria, referência até hoje nessa temática. Em seguida, confrontou-se esse pensamento clássico com a dogmática penal e extrapenal contemporânea com o objetivo de verificar se o conteúdo do referido opúsculo ainda se mantém de pé. Também neste capítulo, investigou-se sobre a concordância ou não entre as expressões *fraude à lei* e *fraude penal*, bem como sobre a possibilidade de as condutas desenvolvidas no âmbito do planejamento tributário (com o objetivo de suprimir ou reduzir o montante do tributo a ser pago) configurarem, ou não, ilícito penal. Ao final desse capítulo foram analisadas as linhas gerais do conceito de *fraude tributária*.

No capítulo 3 analisou-se, inicialmente, a evolução da criminalização do ilícito tributário, passando pelos diversos diplomas legislativos, inclusive a medida provisória incriminadora que tanto rebuliço causou na doutrina especializada. Em seguida, foi analisada a distinção entre direito tributário penal e direito penal tributário para verificar se, com tais expressões, se designam ramos apartados e independentes do ordenamento jurídico, por consequência, também foram analisados os conceitos de ilícitos penal e tributário. Também nesse capítulo foram analisadas as principais teorias que se desenvolveram em torno do bem jurídico tutelado com a incriminação do ilícito fiscal, sendo a análise finalizada com a assunção de posição própria e divergente das teorias analisadas. Em seguida, foram analisados os conceitos de *tipo* e *tipicidade* com o objetivo de investigar o motivo pelo qual o primeiro se constitui em *garantia* e o segundo em *exigência*. A tipicidade objetiva dos crimes tributários previstos nos dois primeiros artigos da Lei 8.137/90 também foi objeto de análise, com especial destaque para alguns elementos normativos dos tipos incriminadores em razão da sua conexão com a mera

interpretação da legislação tributária, sendo também retomado o conceito de *fraude penal* (inclusive para verificar se ela está prevista de forma inequívoca nos tipos penais incriminadores) com o objetivo de enunciar uma *proposição legislativa* que conceda maior segurança jurídica aos destinatários da norma penal. A possibilidade de *prisão por dívida* (alimentar ou tributária) também foi investigada, contrastando tal possibilidade com o texto constitucional e com tratados internacionais de direitos humanos, em especial aqueles que vedam a tortura. Ao final do capítulo foram analisados os instrumentos disponíveis no ordenamento jurídico nacional para efetuar o controle – constitucional e convencional – da incriminação promovida pela Lei 8.137/90 no que toca especificamente aos crimes tributários.

Ao final foram apontadas as principais conclusões que decorreram da pesquisa realizada.

1. CONCEITOS FUNDAMENTAIS DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

Neste capítulo serão expostos os conceitos fundamentais do direito financeiro e do direito tributário que, para além de demonstrarem a importância vital para o Estado da efetiva arrecadação dos tributos regularmente instituídos, também constituem a base concreta sobre a qual atua o direito penal ao criminalizar a conduta de redução ou supressão de tributos. Essa exposição tem por objetivo fornecer subsídios para que seja possível analisar – e constatar – a imperfeição técnica da Lei 8.137/90, pois, conforme será demonstrado, ao pretender criminalizar condutas socialmente nocivas, a letra da lei deixou de prever, de forma expressa e inconfundível, a fraude como elemento objetivo do tipo para a caracterização dos crimes tributários e, ao assim proceder, criminalizou condutas que, por ausência de fraude, constituem meros inadimplementos da obrigação tributária principal (ou seja, criminalizou a mera dívida do particular para com o Estado); consequentemente, torna-se relevante verificar a violação, não apenas à Constituição Federal, mas à própria Convenção Americana de Direitos Humanos. Passemos, então, à exposição desses conceitos.

1.1. Conceitos fundamentais de direito financeiro

1.1.1. Atividade financeira do Estado

O Estado, na singela visão normalmente apresentada pela doutrina financista (que esvazia o conteúdo político concreto da forma estatal),[3] tem por finalidade principal

[3] Não se pretende, aqui, formular uma teoria sobre o Estado, nem dissertar sobre sua suposta neutralidade ou seu efetivo papel nas sociedades contemporâneas. Esta dissertação tem por finalidade exclusiva apresentar uma crítica interna ao direito com o objetivo de afastar, da lógica interna inerente ao sistema, criminalizações indevidas que defluem da equivocada compreensão de conceitos tributários e sua relação com o direito penal. Entretanto, torna-se imperativo refutar a posição de que o Estado tenha por finalidade satisfazer necessidades públicas com o objetivo de promover o bem comum, pois, conforme destaca Alysson Mascaro, "a compreensão do Estado só pode se fundar na crítica da economia política capitalista, lastreada necessariamente na totalidade social. Não na ideologia do bem comum ou da ordem (...), mas no seio das explorações, das dominações e das crises da reprodução do capital é que se vislumbra a verdade da política" (MASCARO, Alysson Leandro. **Estado e forma política.** São Paulo: Boitempo, 2013, p. 14). Feita esta observação, sublinhe-se que a teoria marxista constitui a mais concreta contribuição para a compreensão do Estado e da política no mundo contemporâneo, pois supera as mistificações teóricas que ainda se limitam às definições jurídicas ou metafísicas como, *v.g.*, a de que o Estado corresponde ao bem comum. Conforme Joaquim Hirsch, "o Estado é a expressão de uma forma social determinada que assumem as relações de domínio, de poder e de exploração nas condições capitalistas" (HIRSCH, Joachim. **Teoria materialista do**

satisfazer necessidades públicas com o objetivo de promover o bem comum.[4] Nas palavras de Marcus Abraham:

> O Estado de Direito contemporâneo é uma organização que tem por objetivo oferecer à coletividade, através do respeito à aplicação de um ordenamento jurídico, as condições necessárias à realização do bem comum, da paz e da ordem social. Existe, portanto, para atender às necessidades públicas de uma sociedade.[5]

A definição concreta do que seja necessidade pública pressupõe, em verdade, uma anterior decisão política, pois, é o Estado, através das autoridades políticas constituídas, que vai definir (jurisdicizar), no texto constitucional e na legislação que lhe é subsequente, quais necessidades coletivas serão rotuladas como necessidades públicas.[6]

Estado. Rio de Janeiro: Revan, 2010, p. 24). Note-se que, nos anteriores modos de produção não existia uma separação estrutural entre dominação econômica e dominação política; somente com o capitalismo o domínio bifurca-se em econômico e político. Esta diferenciação entre domínio político e econômico é necessária à reprodução do capital e, portanto, uma instância estatal separada é consequência direta e necessária do ciclo de reprodução do capital que permite a acumulação em mãos da burguesia. O Estado, portanto, surge como aparato necessário ao capitalismo para assegurar essa acumulação individual sendo garantidor direto do ciclo reprodutivo do capital mediante proteção coativa aos contratos de troca de mercadorias e de exploração da força de trabalho. Em consequência da circulação mercantil, o Estado aparece como terceiro, aparentemente neutro, na dinâmica capital e trabalho. A sua aparente "neutralidade" em relação às classes sociais é fator fundamental, pois, além de mascarar a dominação, garante a reprodução do capital e a acumulação burguesa. Conforme expõe Joaquim Hirsch, as "relações capitalistas apenas podem se formar inteiramente quando a força de coerção física se separa de todas as classes sociais, inclusive das classes economicamente dominantes: isso ocorre precisamente sob a forma do Estado" (HIRSCH, Joachim. **Teoria materialista do Estado.** Rio de Janeiro: Revan, 2010, p. 29). Consequentemente, o Estado moderno é um aparato que necessariamente deriva do modo de produção capitalista. Na relação entre Estado e capitalismo, não é o Estado (aparato de poder) que faz surgir o capitalismo, mas sim o capitalismo que faz surgir o Estado. As teorias derivacionistas demonstram que tanto o Estado (forma política) quanto o Direito (forma jurídica) derivam da forma-mercadoria (a chamada derivação primária). Um não cria o outro, ao contrário, ambos são formas derivadas, necessárias e estruturais ao capitalismo. Entretanto, entre elas (forma política e forma jurídica), ocorre um acoplamento e um ajuste recíproco, ou seja, um processo de mútua conformação (a chamada derivação de segundo grau). Esse processo de mútua conformação não apenas estrutura o capitalismo como também estabelece a lógica interna que irá operar tanto no interior do *Estado* quanto no interior do *Direito*. Para aprofundamento sobre o tema, *vide*: MASCARO, Alysson Leandro. **Estado e forma política.** São Paulo: Boitempo, 2013.

[4] Por todos, Marcus Abraham: "Portanto, o Estado que conhecemos hoje não tem um fim em si mesmo. É um mero instrumento da própria sociedade, para possibilitar sua existência. Sua finalidade é, portanto, a manutenção da ordem social e o desenvolvimento da comunidade em que está inserido, utilizando, para tanto, o Direito" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 5-6). No mesmo sentido: HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 3.

[5] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 4.

[6] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 177. "Quem define as necessidades públicas é a Constituição e as leis que a complementam. A definição é jurídica e depende do momento histórico. Não existem necessidades indefinidas, etéreas e que ficam ao sabor dos literatos" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 178). "O que vale é que haja uma decisão política que se jurisdicize com a inserção dos interesses em norma jurídica, seja de nível constitucional, seja de nível infraconstitucional. Não pode haver, diga-se de passagem, qualquer atuação do Estado sem que ínsito esteja o interesse público" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 179).

Tal decisão está em uma relação simbiótica com a chamada Ciência das Finanças,[7] pois, ao mesmo tempo em que nela se fundamenta, também constitui e integra o seu objeto de estudo. Trata-se – a Ciência das Finanças – de uma ciência especulativa, não normativa, ontológica,[8] pré-jurídica,[9] de caráter informativo, inserida no âmbito da Ciência Política, que tem como objeto de estudo a atividade financeira do Estado (sob o prisma teórico, mas com fins pragmáticos) e que tem como objetivo "auxiliar o agente político na tomada de decisões sobre as questões mais variadas, abarcando inclusive o campo legislativo".[10]

Somente após essa decisão política – definidora das necessidades públicas – é que entra em cena o direito financeiro como disciplina normativa, integrante do Direito Público, que tem por objeto de estudo a atividade financeira do Estado (investigada estritamente sob o prisma jurídico),[11] daí a conclusão de que "tudo aquilo que incumbe ao Estado prover, em decorrência de uma decisão política, inserida em norma jurídica, é necessidade pública".[12]

---

[7] Conforme Geraldo Ataliba, "a Ciência das Finanças é um conjunto enciclopédico de conhecimentos e meditações sociológicas, políticas, econômicas, administrativas, psicológicas etc., que servem de instrumentação política para o legislador. É eminentemente uma ciência auxiliar do legislador, é uma ciência nitidamente pré-legislativa. Ao contrário, o Direito Financeiro é uma ciência dogmática, é uma ciência exegética, que habilita – mediante critérios puramente jurídicos – os juristas a compreenderem e bem aplicarem as normas jurídicas, substancialmente financeiras, postas em vigor" (ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 50).

[8] Conforme Aliomar Baleeiro, a Ciência das Finanças é "a disciplina que, pela investigação dos fatos, procura explicar os fenômenos ligados à obtenção e dispêndio do dinheiro necessário ao funcionamento dos serviços a cargo do Estado, ou de outras pessoas de direito público, assim como os efeitos outros resultantes dessa atividade governamental. Sob esse ponto de vista é uma ciência ontológica, isto é, um julgamento de existência – 'o que é' e 'por que é'." (BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 8).

[9] "Por ser ciência pré-jurídica, não é objeto de estudo dos juristas, servindo, apenas, como ponto de partida para fornecimento de meios destinados ao estudo do fenômeno financeiro" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 200).

[10] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 15. No mesmo sentido, Regis Fernandes: "A ciência das finanças é, antes de tudo, informativa. Fornece dados ao político para que ele decida. Procura os fenômenos econômicos, por exemplo, que possam servir de incidência para alguma norma tributária, fornecendo meios arrecadatórios ao Estado; estuda as reais necessidades da sociedade, os meios disponíveis para atendimento dos interesses públicos, sob os mais variados aspectos, e municia os agentes públicos para que possam decidir sobre os mais variados temas, inclusive de política fiscal. É gama enciclopédica de conhecimentos sobre uma série de possibilidades disponíveis. O ponto central da ciência das finanças incide sobre a atividade fiscal, ou seja, a desempenhada com o propósito de obter recursos para o custeio das atividades estatais" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 199).

[11] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 13. No mesmo sentido: BRITO, Edvaldo Pereira de. Atividade financeira do Estado. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 1.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 45. HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 17.

[12] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 179. "Cabe ao poder político a escolha dessas necessidades coletivas, encampando-as como necessidades públicas e, consequentemente, inseri-las no ordenamento jurídico, disciplinando-as a

Embora seja usual distinguir (com o objetivo de apartá-las)[13] Ciência das Finanças e Direito Financeiro, é fato que há, entre elas, uma estreita relação, posto que ambas compartilham o mesmo objeto de estudo – a atividade financeira do Estado –,[14] cada qual sob um enfoque diferente[15] em razão do "método de investigação científica"[16] que lhes é peculiar. Dessa forma, a Ciência das Finanças analisa (sob a ótica amplamente especulativa)[17] o seu objeto de estudo desdobrado em receita, despesa, orçamento e crédito público;[18] ao passo que o Direito Financeiro não apenas analisa esse mesmo objeto (sob o ângulo estritamente normativo),[19] mas, sobretudo, disciplina juridicamente[20] a atividade financeira do Estado desdobrada em receita, despesa, orçamento e crédito público.[21]

Entretanto, abstraindo a distinção entre Ciência das Finanças e Direito Financeiro e independentemente do conteúdo político do conceito jurídico de necessidades públicas, pode-se afirmar que o Estado, para satisfazer tais necessidades (e, dessa forma, cumprir as suas metas e objetivos), necessariamente, precisa realizar despesas públicas e, por consequência, necessita de recursos financeiros.[22]

---

níveis constitucional e legal" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 5).

[13] "Daí por que a Ciência das Finanças é ministrada nas Faculdades de Economia e Administração, enquanto o Direito Financeiro integra o currículo das Faculdades de Direito" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 17).

[14] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 2.

[15] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 203-204.

[16] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 17. No mesmo sentido: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 2-4.

[17] Conforme Ruy Nogueira, "a Ciência das finanças estuda a atividade financeira do ponto de vista especulativo (*speculari* – observar). É um estudo teórico. Estuda essa atividade para conhecê-la e pára aí. As suas observações poderão ser utilizadas, por exemplo, pelo Direito Financeiro, como dados ou informações" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 3). Daí a afirmação de Abraham no sentido de que "a partir das conclusões obtidas pelos estudos da Ciência das Finanças é que o legislador irá criar as normas de Direito Financeiro. Percebe-se, pois, que aquela é uma ciência eminentemente teórica, enquanto esta é uma ciência essencialmente aplicada" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 30).

[18] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 27. No mesmo sentido: HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 17.

[19] Conforme salienta Ruy Nogueira, o Direito Financeiro "visa disciplinar, normativamente, a atividade financeira do Estado" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 3).

[20] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 4.

[21] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 206. No mesmo sentido: ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 30. HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 17.

[22] Conforme explica Regis Fernandes, "na medida em que se tem a necessidade pública como objetivo a ser satisfeito pelo Estado, de acordo com as definições constitucionais e legais, a atividade financeira deste buscará obter recursos para atender a tais necessidades" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 179). No mesmo sentido,

Conforme Ricardo Lobo Torres, denomina-se atividade financeira "o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas".[23]

Esta atividade financeira é fundamental, pois os fins políticos e os objetivos econômicos estabelecidos pelo Estado só podem ser alcançados (leia-se "*financiados*") através do ingresso de receitas públicas que possibilitem a realização dos gastos públicos.[24]

1.1.2. Receita pública

Na linguagem dos financistas, costuma-se salientar que nem todo ingresso de dinheiro nos cofres públicos constitui receita pública, pois existem as chamadas *entradas provisórias* que deverão ser posteriormente restituídas.[25] Portanto, o conceito de *entrada* não se identifica com o de *receita pública*,[26] dessa forma, todo dinheiro que ingressa nos cofres públicos constitui uma *entrada*,[27] todavia, "nem todo ingresso corresponde a uma receita pública".[28] São exemplos de entradas provisórias[29] (que, exatamente por não

---

Marcus Abraham explica que a atividade financeira "é uma das diversas funções exercidas pelo Estado. Destina-se a prover o Estado com recursos financeiros suficientes para atender às necessidades públicas. Assim, a atividade financeira envolve a arrecadação, a gestão e a aplicação desses recursos" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 22).

[23] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume I: Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal). Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 3. Edvaldo Pereira Brito define a atividade financeira do Estado como "o procedimento administrativo para a obtenção dos recursos, em dinheiro, destinados ao custeio das atividades do Estado, no atendimento das necessidades humanas classificadas como públicas" (BRITO, Edvaldo Pereira de. Atividade financeira do Estado. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 1.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 45). Regis Fernandes apresenta o seguinte conceito: "Atividade financeira é, pois, a arrecadação de receitas, sua gestão, fiscalização e a realização do gasto, a fim de atender às necessidades públicas" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 180). Kiyoshi Harada define a atividade financeira do Estado como "a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 4).

[24] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 3.

[25] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 257-258.

[26] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 181.

[27] Regis Fernandes, discordando da posição de alguns autores que diferenciam entre *ingresso* e *entrada*, afirma que "todo e qualquer dinheiro que ingressa nos cofres públicos, seja a que título for, denomina-se *entrada*" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 257).

[28] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 44. No mesmo sentido: OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 257.

configurarem receita, são também denominadas de "meras entradas de caixa"),[30] as fianças,[31] as cauções e os depósitos para garantia de instância.[32] Como se percebe, somente as *entradas definitivas* constituem *receita pública*[33] (sendo o tributo a mais expressiva entrada definitiva no orçamento estatal).

Aliomar Baleeiro elaborou um conceito de receita pública que, por sua clareza e precisão, é citado por quase todos os financistas: "receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo".[34]

Além disso, nos manuais de Direito Financeiro, tornou-se clássica a enumeração, apresentada por Aliomar Baleeiro, das formas pelas quais, historicamente, o Estado obteve receitas públicas, *in litteris*:

> Para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel.
> Todos os processo de financiamento do Estado se enquadram nestes cinco meios conhecidos a séculos.

---

[29] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 257.

[30] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 44.

[31] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 258.

[32] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 100. No mesmo sentido: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Receitas públicas: conceito e classificação. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 2.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 7. HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 44. Regis Fernandes cita, como exemplo de entrada provisória, o depósito realizado para participar de uma licitação, salientando que "o depósito ingressa nos cofres públicos, mas, uma vez mantida a proposta ou adimplido o contrato, é ele devolvido ao proponente-adjudicatário" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 258). Marcus Abraham aponta, como entradas provisórias, "as cauções, as fianças, os depósitos recolhidos ao Tesouro e os empréstimos contraídos pelo Estado" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 100).

[33] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 258 e 259.

[34] BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126. Kiyoshi Harada, após apresentar a definição de Baleeiro, apresenta conceito próprio de receitas públicas definindo-as como os "ingressos de dinheiro aos cofres do Estado para atendimento de suas finalidades mediante aplicação desses recursos pelo regime da despesa pública, isto é, aplicação dos recursos financeiros ingressados de conformidade com as diversas dotações fixadas na Lei Orçamentária Anual" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 45).

> Essas fontes de recursos oferecem méritos desiguais e assumem importância maior ou menor, conforme a época e as contingências. Os empréstimos, por seus característicos próprios, são reputados assunto estranho à noção de receita.[35]

Apesar dessa clássica enumeração das formas de obtenção de receitas públicas, conforme salienta a doutrina contemporânea, "já se foi o tempo em que o Estado supria suas necessidades financeiras por meio de guerras de conquistas, de doações voluntárias e de vendas de bens de seu patrimônio".[36] Embora a guerra de conquista já tenha tido um papel relevante na economia pública,[37] modernamente, o agigantamento das despesas estatais para atender as necessidades públicas foi determinante para que o Estado dirigisse a sua atividade financeira no sentido de privilegiar as fontes produtoras de recursos "capazes de manter um fluxo regular e permanente de ingressos".[38] Apesar da perda de

---

[35] BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 125. "Em relação à exploração patrimonial dos bens públicos, basta recordar, hoje, as grandes empresas estatais e a exploração dos recursos minerais, petrolíferos e energéticos do país" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 257). "Existe o ingresso através do uso de bens públicos, como, por exemplo, o que se paga a título de concessão de uso de box de mercado público ou de estacionamento em via pública, de rendas que ingressam pela exploração de estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas do Poder Público" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 259). "Quando o Estado investe sobre o patrimônio particular, prestando ou não uma atividade específica, mas sempre exigindo determinada quantia em dinheiro, fala-se em tributo. Age valendo-se de seu poder constritivo sobre os particulares" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 257).

[36] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 44.

[37] Conforme Regis Fernandes, "a história fornece-nos exemplos inúmeros de transferência de recursos através de domínio de guerras de conquista. Basta lembrar da expansão grega, do Império Romano, de Alexandre e seu Império macedônio, de todas as conquistas da Idade Média, do ciclo das Grandes Descobertas, pontificando Espanha e Portugal, com a exploração exaustiva da América Latina, das conquistas napoleônicas, em especial, do Egito, em que fortunas históricas foram transferidas para a França, das duas Grandes Guerras em que territórios foram repartidos e bens explorados e, por fim, nos conflitos contemporâneos, as secessões de Estados (União Soviética, Iugoslávia etc). Na América Latina, os exemplos são fartos. No México, houve a matança de todo um povo, civilizações diversas que ali habitavam. O golpe final foi dado sobre Moctezuma, no festival de Tlatelolco. Cortez fê-lo prisioneiro e derreteu todos os objetos de ouro que encontrou. No Peru, houve a conquista por Pizarro, que capturou e executou Atahualpa em 1532 e depois fez o mesmo com Tupac Amaru. Com a vinda dos conquistadores, na América espanhola, Felipe II tinha necessidade de recursos e sobrecarregou seus súditos com pesadas transferências em ouro do centro mineiro de Potosi". (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 256-257). Em nota de rodapé, Regis Fernandes informa que "relato bastante vivo da exploração europeia da América Latina dá Eduardo Galeano em As veias abertas da América Latina" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 257). Em outro trecho, Regis Fernandes esclarece que "pode haver o recebimento de bens através de extorsão sobre outros Estados. Quando em estado de beligerância, é comum a invasão do território de outro país, e todos os bens que estão sobre ele – imóveis, rebanhos, veículos, safras pendentes – ingressam, a título de receita, no patrimônio do país dominante" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 259).

[38] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 44.

importância da maioria das formas de obtenção de receitas públicas,[39] mesmo assim o Estado manteve o processo de obtenção de receitas pela venda de seus bens e serviços, mas "acentuou a sua força coercitiva para retirar dos particulares uma parcela de suas riquezas, expressa em dinheiro, sem qualquer contraprestação. O dinheiro obtido por esse último processo denomina-se tributo".[40]

Consequentemente, na economia atual, o tributo constitui a principal fonte de receita estatal,[41] "daí a importância cada vez maior desse tipo de receita pública derivada – receita obtida compulsoriamente, usando o Estado a sua soberania, o seu poder de império sobre os seus administrados".[42]

1.1.3. Classificação das receitas

A moderna doutrina financista costuma apresentar diversas classificações das receitas públicas. Conforme Genaro Carrió, as classificações doutrinárias não são certas nem erradas, não são falsas nem verdadeiras, são apenas úteis ou inúteis, sendo que as vantagens e desvantagens das diversas classificações estão atreladas ao interesse de quem as formula e à capacidade de agrupar, sob um mesmo rótulo, diversos elementos de uma área do conhecimento de forma a que fiquem mais facilmente compreensíveis.[43] Entretanto, conforme ressalta Regis Fernandes, o fundamental para a utilidade de uma classificação é a escolha do critério agrupador, ou seja, "a escolha do critério de discriminação que será utilizado para apartar o objeto de estudo".[44]

Uma das classificações mais aceitas pela doutrina é a que tem como critério distintivo a regularidade (ou periodicidade) da receita, resultando na seguinte divisão: ordinárias e extraordinárias.

---

[39] SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Receitas públicas: conceito e classificação. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 2.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 9.
[40] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 44.
[41] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 144.
[42] SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Receitas públicas: conceito e classificação. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 2.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 9.
[43] CARRIÓ, Genaro *apud* OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 260.
[44] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 260.

As receitas ordinárias são aquelas que constituem fonte permanente e regular de ingresso de dinheiro nos cofres públicos para atendimento das despesas públicas[45] (como, por exemplo, todos os tributos integrantes do Sistema Tributário Nacional[46] que não sejam instituídos em caráter excepcional); já as receitas extraordinárias são aquelas arrecadadas de forma excepcional e temporária em razão de específicas situações emergenciais e imprevisíveis[47] (como, por exemplo, as receitas decorrentes dos impostos extraordinários por motivo de guerra, do empréstimo compulsório por motivo de calamidade pública e do empréstimo compulsório em razão de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, com fundamento, respectivamente, no art. 154, inciso II, e no art. 148, incisos I e II, todos da CF/88). Portanto, segundo esse critério classificador, sempre que exista regularidade do ingresso "estaremos falando de receitas públicas ordinárias (...) cuja arrecadação será sempre previsível diante da sua frequência",[48] mas, "se o ingresso for eventual e circunstancial, estaremos diante das receitas públicas extraordinárias, como no caso dos empréstimos compulsórios, dos impostos extraordinários ou das doações, que ocorrem em momentos ocasionais".[49]

Entretanto, a principal e mais importante classificação das receitas[50] é aquela cujo critério reitor considera a origem da receita, distinguindo-as em originárias e derivadas.[51]

---

[45] SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Receitas públicas: conceito e classificação. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 2.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 11. No mesmo sentido, Kiyoshi Harada informa que as receitas ordinárias "são aquelas que ingressam com regularidade, por meio do normal desenvolvimento da atividade financeira do Estado" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 45).

[46] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 115.

[47] SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Receitas públicas: conceito e classificação. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 2.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 11. Conforme Kiyoshi Harada, as receitas extraordinárias "são aquelas auferidas em caráter excepcional e temporário, em função de determinada conjuntura. Entre nós, a União pode lançar mão de empréstimo compulsório, sempre que houver necessidade, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I, da CF). Pode, também, na iminência ou no caso de guerra externa, decretar impostos extraordinários (art. 154, II, da CF). Esses impostos não servem como fontes perenes de receitas, pois, por terem caráter de contingente, devem ser, gradativamente, suprimidos assim que cessadas as causas de sua criação" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 45).

[48] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 115.

[49] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 115.

[50] Conforme Oswaldo Othon, "este, sem dúvida, é o principal critério de classificação das receitas públicas" (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Receitas públicas: conceito e classificação. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 2.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 11).

Nas palavras de Aliomar Baleeiro, embora tal classificação faça menção somente à origem da receita, ela está lastreada em dois aspectos: a compulsoriedade e a derivação (origem), *in litteris*:

> Essa classificação, por muito difundida, envolve terminologia geralmente consagrada e coincide, nas linhas gerais, com o direito brasileiro em vigor. Ela se funda na existência da aquisição compulsória em relação às receitas derivadas, o que as distingue das receitas originárias. Outro fundamento dessa divisão é a diferente origem duma e doutras receitas: as originárias saem do próprio setor público, isto é, do patrimônio do Estado, ao passo que as derivadas são exigidas do patrimônio ou das rendas dos particulares.[52]

Dessa forma, receita pública originária é aquela que deflui do próprio Estado através da exploração de seus bens patrimoniais ou pelo exercício de atividade econômica sob regime de direito privado.[53] Embora se diga que tais receitas são obtidas com observância do regime de direito privado, o certo seria dizer que tais receitas são angariadas pelo Estado mediante regime jurídico predominantemente privado, pois existe um núcleo mínimo de normas de direito público irrenunciável (de índole financeira ou administrativa) e que sempre terá aplicabilidade,[54] como, por exemplo, na esfera federal, a

---

[51] "A classificação mais tradicional (...) é a que distingue as receitas públicas originárias das derivadas" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 119). No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres: "a classificação mais utilizada é a que separa as receitas derivadas das originárias" (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 181). Divergindo da tradicional bipartida classificação quanto à origem da receita, Regis Fernandes apresenta classificação tripartida: receitas originária, derivada e transferida. Conforme salienta o autor, "há receitas que denominamos de transferidas, porque, embora provindas do patrimônio particular (a título de tributo), não são arrecadadas pela entidade política que vai utilizá-las" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 261). Com o devido respeito ao autor, a classificação tripartida parece não ter grande utilidade (aliás, mais confunde do que explica, pois, constituindo a *receita transferida* uma *categoria apartada*, pode sugerir, a quem não conhece o seu conceito, que tal receita não derive coercitivamente do patrimônio privado) visto que poderia facilmente ser incluída como subdivisão das receitas derivadas. Entretanto, conforme ressalta o próprio autor, "as classificações não são certas ou erradas – são úteis ou inúteis, na medida em que servem para identificar melhor o objeto de análise" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 262).

[52] BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 127.

[53] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 261. Conforme Kiyoshi Harada, "receitas originárias são aquelas que resultam da atuação do Estado, sob o regime de direito privado, na exploração de atividade econômica. São as resultantes do domínio privado do Estado. De fato, possui o Estado, ao lado dos bens públicos (art. 99 do CC), os chamados bens dominicais, constituídos por terras, prédios, empresas, direitos etc. que são passíveis de alienação, bem como de administração pelo regime de direito privado, tal qual faria um particular" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 48).

[54] SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Receitas públicas: conceito e classificação. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 2.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 12.

necessidade de autorização legislativa e de licitação para a venda de um *bem imóvel*;[55] daí afirmar-se em doutrina que os bens do domínio privado do Estado (também chamados de bens dominicais ou bens do patrimônio disponível) submetem-se a "regime jurídico de direito privado parcialmente derrogado pelo direito público".[56] Outra peculiaridade da receita originária é que nela assume papel relevante a manifestação de vontade de quem fornece dinheiro ao Estado, pois o particular não é obrigado a utilizar o *serviço público não compulsório* prestado pelo Estado (assim como não é obrigado a utilizar – ou mesmo comprar – *bem público* cujo uso é disponibilizado pelo Estado mediante contraprestação), mas deseja utilizar e assim o faz remunerando a prestação do serviço (ou a utilização do bem público),[57] em outras palavras, na receita pública originária o Estado obtém recursos financeiros sem a nota da coercitividade que caracteriza o poder estatal, atuando em pé de igualdade com o particular.[58] Releva mencionar que o *serviço público não compulsório* prestado pelo Estado dá origem ao que se denomina de *preço público* que constitui modalidade de receita originária (muito confundida, entretanto, com a espécie tributária denominada *taxa*, que configura receita derivada).[59]

---

[55] Veja-se, nesse sentido, a lição de Di Pietro: "Os bens dominicais, não estando afetados a finalidade pública específica, podem ser alienados por meio de institutos do direito privado (compra e venda, doação, permuta) ou do direito público (investidura, legitimação de posse e retrocessão, esta última objeto de análise no capítulo concernente à desapropriação). Tais bens estão, portanto, no comércio jurídico de direito privado e de direito público. Na esfera federal, os requisitos para alienação constam do artigo 17 da Lei nº 8.666, de 21-6-93, a qual exige demonstração de interesse público, prévia avaliação, licitação e autorização legislativa, este último requisito somente exigível quando se trate de bem imóvel" (PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo.** 32. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 863). Conforme Kiyoshi Harada, "aqui, cabe uma explicação para deixar consignado que a submissão ao regime de direito privado não quer dizer total afastamento das normas de direito público, porque o Estado jamais poderia afastar-se do respeito a uma normatividade específica, destinada à preservação do indisponível interesse público. Assim, quando o Estado aliena um imóvel, integrante de seu domínio privado, ainda que com intuito puramente lucrativo, há que se observar normas jurídico-administrativas ou jurídico-financeiras" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 48).

[56] PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo.** 32. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 858.

[57] SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Receitas públicas: conceito e classificação. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 2.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 12.

[58] Conforme Marcus Abraham: "As receitas originárias (...) decorrem da exploração pelo Estado dos seus bens e serviços ou do recebimento de recursos provindos voluntariamente do particular. Atua o Estado despido do caráter coercitivo de natureza pública, agindo como se particular fosse, sob o regime do Direito Privado, porém, limitado pelas normas de proteção da coisa pública, como aquelas do Direito Administrativo" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 119). No mesmo sentido, Kiyoshi Harada: "o que fundamentalmente caracteriza a receita originária é sua percepção pelo Estado, absolutamente despido do caráter coercitivo próprio, porque atua sob regime de direito privado, como uma empresa privada na busca do lucro" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 48).

[59] Kiyoshi Harada em tópico intitulado "teoria sobre preços públicos" tenta promover uma distinção conceitual entre taxa e preço público explicando que "a confusão entre a taxa e o preço público tem sido uma constante, tanto no campo legislativo, como no campo jurisprudencial, apesar da nítida diferenciação do regime jurídico de uma e de outro. A taxa, como espécie tributária que é, tem sua cobrança inteiramente

As *receitas públicas originárias* se desdobram, segundo as fontes de que provêm, em uma subclassificação que as diferencia em (1) receitas patrimoniais e (2) receitas industriais, comerciais e de serviços.[60] As *receitas patrimoniais* são aquelas angariadas pelo Estado através da exploração de seu patrimônio mobiliário (bens móveis, veículos, ações representativas de capital social de empresas, títulos de crédito etc)[61] e imobiliário (edifícios, terras, minas, e outros bens imóveis que podem gerar renda através do recebimento de foro, laudêmio, taxas de ocupação etc).[62] Já as *receitas industriais,*

---

submetida ao regime de direito público, mais precisamente ao regime tributário. É uma obrigação *ex lege*, só podendo ser exigida dos particulares 'em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição' (art. 145, II, da CF). Tanto a taxa de polícia como a taxa de serviços pressupõem atuação concreta do Estado. Daí por que a doutrina classifica a taxa como tributo vinculado à atuação estatal. A taxa de polícia pressupõe atuação do poder público, intervindo na propriedade e na liberdade dos indivíduos, impondo-lhes comportamentos comissivos ou omissos, objetivando o bem-estar geral. Já os serviços podem ser efetiva ou potencialmente prestados. Específicos são aqueles que podem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade pública. Divisíveis são os serviços suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um de seus usuários. Preço público é sinônimo de tarifa ou simplesmente preço que, no dizer de Alberto Deodato, 'nada mais é do que a contraprestação paga pelos serviços pedidos ao Estado ou pelos bens por ele vendidos e que constitui a sua receita originária'. Verifica-se, pois, que para haver preço é necessário haver um contrato, que nada mais é do que 'o acordo de vontades que tem por fim criar, modificar ou extinguir um direito'. O preço é, portanto, uma obrigação *ex voluntate*. Seu regime jurídico é de direito privado, informado pelo princípio da autonomia da vontade" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 51-52). Conforme salienta Ricardo Lobo Torres, o preço público constitui "ingresso não-tributário devido ao Estado Administrativo Intervencionista como contraprestação por benefício recebido. (...) O preço público tem caráter vinculado ou contraprestacional, pois visa a remunerar o Estado pela prestação de serviços públicos inessenciais. A não essencialidade do serviço é a característica mais marcante do ingresso e que o estrema da taxa. O preço público não tem o objetivo de fornecer recursos para as atividades gerais do Estado, nem remunera a prestação de serviços vinculados à soberania ou à essencialidade do exercício do poder público. Remunera, isto sim, o serviço público não essencial, que pode ser atribuído a empresas privadas e que não tem a finalidade de garantir os direitos fundamentais" (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 184-185).

[60] SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Receitas públicas: conceito e classificação. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 2.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 12. No mesmo sentido: HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 48-49.

[61] Conforme Marcus Abraham, "o patrimônio mobiliário estatal refere-se aos bens móveis estatais, tais como equipamentos em geral, plataformas terrestres ou marítimas, veículos aéreos, terrestres ou náuticos, objetos e obras de arte, títulos de crédito e valores mobiliários, dentre outros, capazes de gerar rendimentos financeiros pela sua exploração ou cessão onerosa, permissão onerosa de uso, locação, alienação etc. Dentre eles, destacam-se os títulos de créditos e valores mobiliários, tais como ações de sociedades de economia mista e de empresas públicas (p. ex., o BNDES, a CEF, o Banco do Brasil, a Eletrobras, a Petrobras etc.)" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 108). Conforme Kiyoshi Harada, "o patrimônio mobiliário é composto de títulos representativos de crédito e de 'ações' que representam parte do capital de empresas. Esses valores mobiliários rendem juros ou dividendos. Representam parcelas insignificantes no conjunto de rendas do Estado" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 48).

[62] Conforme Marcus Abraham, "o patrimônio imobiliário estatal envolve as suas terras, prédios, terrenos, minas, dentre outros, passíveis de exploração econômica ou de concessão, permissão ou autorização onerosa de uso, gerando-lhe renda própria" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 102). Conforme Kiyoshi Harada, "as rendas do patrimônio imobiliário são representadas por foros de terreno de marinha, laudêmios, taxas de ocupação dos

comerciais e de serviços são aquelas obtidas pelo Estado através do exercício de atividade empresarial (daí receberem a nomenclatura de receitas do patrimônio empresarial).[63]

Já a *receita pública derivada* é aquela que deriva do patrimônio privado (portanto, do particular sujeito à imperatividade do poder estatal) em decorrência de constrangimento promovido pelo Estado mediante imposições normativas,[64] ou seja, são aquelas receitas captadas pelo Estado no exercício de sua soberania ao impor, ao particular, um sacrifício patrimonial para o financiamento da atividade estatal.[65] O principal exemplo dessa espécie de receita é o *tributo*, pois ele constitui, modernamente, a principal fonte de obtenção de recursos para o Estado,[66] todavia, não é o único exemplo de receita derivada, visto que também existem as *multas* "que, evidentemente, são sanções pecuniárias, que o Estado

---

terrenos de marinha. Foro é uma pequena contribuição anual com que entra para o Tesouro quem exerce o domínio útil do imóvel pertencente a outra pessoa por força de contrato, a título perpétuo, chamado enfiteuse. O enfiteuta, que é a pessoa que exerce o domínio útil enquanto a União exerce o domínio eminente, pode transferir seu contrato. Nesta hipótese pagará o laudêmio. Os bens imóveis, incorporados aos patrimônios da União, Estados e Municípios, na categoria de dominicais, poder-se-iam se constituir em ótimas fontes de receita, se bem administrados. A permissão de ocupação temporária das calçadas para realização de obras, de uso das calçadas para instalação de bancas de jornais, de uso das vias públicas para estacionamento (zona azul), de uso das vias públicas para instalação de barracas de feiras, as concessões reais de uso em geral etc. devem ser concedidas mediante paga" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 48-49).

[63] Conforme Kiyoshi Harada, "essa atividade atípica do Estado é motivada por razões diversas: impotência do setor privado no desenvolvimento de determinada atividade econômica, em virtude do vulto do investimento necessário; desinteresse do particular em aplicar seu capital em setores de retorno demorado; imperativos de segurança nacional; enfim, o crescente intervencionismo estatal conduziu o Poder Público a posicionar-se como gestor de empresas industriais e comerciais, ora assumindo feição concorrencial, ora assumindo feição monopolística. A exploração de determinada atividade econômica pelo regime de monopólio pode ter por finalidade tanto a obtenção de lucros, como também a de inibir a formação de monopólios de fato ou cartel, que fatalmente ocorreria se deixasse a critério da iniciativa privada" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 49).

[64] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 261. Conforme Kiyoshi Harada, a receita pública derivada "é caracterizada por constrangimento legal para sua arrecadação. São os tributos, as penas pecuniárias, o confisco e as reparações de guerra" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 45). Oswaldo Othon especifica que as receitas derivadas "dividem-se em tributos (impostos, taxas, contribuição de melhoria – CF, art. 145 –, empréstimos compulsórios – CF, art. 148 – e contribuições especiais ou parafiscais – CF, arts. 149, 177, § 4º, 195, 239 e 240), penalidades pecuniárias (multas), confiscos e reparações de guerra (indenizações)" (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Receitas públicas: conceito e classificação. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 2.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 12).

[65] Conforme Kiyoshi Harada, "o Estado, em virtude de seu poder de autoridade, pode retirar de seus súditos parcelas de suas riquezas para a consecução de seus fins, visando ao bem-estar geral. É o *jus imperii* do Estado que lhe faculta impor sobre as relações econômicas praticadas pelos particulares, assim como sobre seus bens, o tributo que, na atualidade, se constitui em principal fonte da receita pública" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 57).

[66] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 144. No mesmo sentido: BRITO, Edvaldo Pereira de. Atividade financeira do Estado. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 1.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 60.

aplica como ente soberano",[67] portanto, também são obtidas coativamente.[68] O que determina o enquadramento de uma receita na categoria de receita pública derivada é o fato de ser ela obtida "sob o regime de direito público, usando o Estado o seu poder de império, retirando coercitivamente dos seus administrados os recursos necessários para a consecução dos seus fins".[69]

Embora a tradicional classificação bipartida segundo o critério da origem da receita seja considerada a mais importante, é fato histórico que as receitas originárias, nos dias atuais, perderam a sua importância em razão da preponderância das receitas derivadas.[70] Conforme ressalta Lobo Torres, as receitas originárias (ou ingressos patrimoniais) "ocupam papel subalterno no Estado Liberal, que vive precipuamente da receita derivada representada pelos impostos".[71]

Portanto, modernamente, pode-se afirmar com segurança que o tributo constitui para o Estado "a principal fonte de receita pública".[72]

1.2. Conceitos fundamentais de direito tributário

1.2.1. Relação de tributação como relação jurídica

---

[67] BRITO, Edvaldo Pereira de. Atividade financeira do Estado. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 1.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 60. Conforme expõe Marcus Abraham, na receita pública derivada "os recursos que ingressam nos cofres do Estado são originários do patrimônio do particular, seja ele pessoa física ou jurídica, por força da soberania do Estado em instituir, através do Poder Legislativo, normas tributárias e de penalidades pecuniárias" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 122).

[68] Nesse sentido, Marcus Abraham explica que "as receitas derivadas originam-se do patrimônio da coletividade a partir do exercício do poder coativo de cobrança de que o Estado é dotado" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 119).

[69] SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Receitas públicas: conceito e classificação. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 2.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 12.

[70] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 120.

[71] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 184. Em outro trecho de seu livro, Lobo Torres esclarece que o Estado Socialista "vive precipuamente do rendimento das empresas estatais, representando o imposto papel subalterno e desimportante" (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 9).

[72] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 122. No mesmo sentido, Lobo Torres: "O mais importante dos itens da receita pública é o dos ingressos tributários, derivados da economia dos cidadãos" (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 182).

Considerando o especial relevo do tributo (receita ordinária e derivada) para o financiamento das atividades estatais, é natural que o Direito Tributário tenha se destacado do Direito Financeiro[73] (assim como, anteriormente, o Direito Financeiro se desprendeu do Direito Administrativo).[74] Conforme delineado por Marcus Abraham,

> No Brasil, identificamos o desenvolvimento do Direito Tributário como disciplina autônoma e metodologicamente estruturada dentro do Direito Público (uma vez que o Estado está sempre presente em um dos polos), descolando-se de vez do Direito Financeiro a partir da década de 1960, tendo como marcos normativos a Emenda Constitucional nº 18/1965, que reorganizou o sistema tributário brasileiro, e a Lei nº 5.172/1966, que instituiu o Código Tributário Nacional, diploma hoje com mais de 50 anos de vigência em nosso ordenamento jurídico.[75]

Dessa forma, enquanto o Direito Financeiro constitui o ramo do direito público que disciplina a atividade financeira do Estado estabelecendo princípios e regras relativos à

---

[73] Conforme Sacha Calmon, "o Direito Tributário, pela sua enorme importância, (...) se desligou do Direito Financeiro, deixando de ser 'atividade estatal', regrada juridicamente, para tornar-se 'relação jurídica' entre sujeitos de direito em plano de igualdade. A sua inserção no Direito Financeiro vem do pretérito, até porque os primeiros tributaristas eram economistas ou administrativistas estreitamente ligados ao Estado" (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 28). No mesmo sentido, Marcus Abraham: "O Direito Financeiro, disciplina que tem por objeto a atividade financeira do Estado, foi a origem do Direito Tributário (...). Esse último cuida de apenas uma dentre as várias espécies de receitas estatais sobre as quais versam as finanças públicas: a receita tributária" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 36).

[74] "Da mesma forma que se convencionou destacar o Direito Financeiro do Direito Administrativo, entendeu-se por bem 'criar' o Direito Tributário, para melhor se estudar a atividade tributária do Estado" (HORVATH, Estevão. Direito Financeiro *versus* Direito Tributário: uma dicotomia desnecessária e contraproducente. *In*: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Orgs.). **Direito Financeiro, Econômico e Tributário:** estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 172).

[75] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 33. Na própria Europa, berço do Direito Tributário, o surgimento dessa disciplina – embora sob a denominação *Direito Fiscal* – é relativamente recente, conforme explica a portuguesa Ana Paula Dourado: "A submissão dos impostos ao Direito e a uma medida de justiça controlável pelos tribunais data do início do século XX, e vem substituir a relação autoritária e ajurídica entre o Estado e o sujeito submetido a obrigações fiscais. É desde então que se pode falar em Direito Fiscal. Mais concretamente, pode-se afirmar que o Direito Fiscal surge com a Lei Geral Tributária alemã, de 1919, de Enno Becker. Pela primeira vez, uma lei atribui direitos ao sujeito passivo na relação com o sujeito ativo, tornando a obrigação tributária, que era até então entendida como uma relação de poder, numa relação jurídica e de Direito Público. Na sequência da aprovação e entrada em vigor da Lei Geral Tributária alemã, o primeiro manual de Direito Fiscal – isto é, tratando da relação jurídica tributária – aparece também na Alemanha, da autoria de Albert Hensel (a primeira edição é de 1924)" (DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal.** 4. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2019, p. 28-29). Conforme Campos, Cavalcante e Caliendo: "Sem dúvida, a principal referência cabe a Albert Hensel. O seu manual é considerado o mais fundamental à época para a sistematização do Direito Tributário, a ponto de Hensel ser referido por importante historiador do direito público alemão como 'o fundador da disciplina'." (CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena. CALIENDO, Paulo. A relevância dos clássicos. *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (Coords.). **Leituras clássicas de direito tributário.** Salvador: Juspodium, 2018, p. 40-41).

arrecadação, à gestão e à aplicação de recursos públicos,[76] o Direito Tributário trata especificamente de um único tipo de receita pública: aquela derivada coercitivamente do patrimônio do particular e transferida "para o tesouro público mediante 'obrigações tributárias' previstas em lei".[77] Daí definir-se o Direito Tributário como "o conjunto de normas jurídicas que estejam relacionadas, direta ou indiretamente, à instituição, cobrança ou à fiscalização de tributos".[78] Mas, ao contrário do que esse conceito possa deixar transparecer, "a ênfase do Direito Tributário centra-se na relação jurídica e não na atividade estatal de obtenção de receitas",[79] posto que a obtenção de receitas extraídas do patrimônio do particular decorre de relação jurídica regida, entre outros princípios, pelo da legalidade, da tipicidade e da igualdade,[80] portanto, não se trata de mera relação de poder,[81] embora tal relação jurídica tenha como fundamento último a soberania estatal.[82] "Em verdade, o Direito Tributário regula e restringe o poder do Estado de exigir tributos e regula os deveres e direitos dos contribuintes, isonomicamente."[83] Não obstante, é preciso reconhecer que a relação de tributação "contém em si um latente estado de conflito entre a Fazenda Pública e o cidadão, circunstância potencializada pelo fato de que a tributação é, inequivocamente, uma exceção ao princípio da propriedade privada".[84] Mas, apesar desse

---

[76] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 5 e 37.

[77] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 28.

[78] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 367.

[79] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 28.

[80] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 28.

[81] Conforme muito bem apontado por Hugo de Brito, "o poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica (...). Nos dias atuais (...) já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as teses autoritaristas" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 27). Lobo Torres informa que "nas primeiras décadas do século XX, época da fundação do Direito Tributário, prevaleceu a tese de que o vínculo entre o Fisco e o contribuinte decorria de uma relação de poder tributário (Abgabengewaltverhältnis). (...) Alguns juristas positivistas chegavam a dizer que 'o dever geral de o sujeito pagar impostos é uma fórmula destituída de sentido e valor jurídico' (O. MAYER, op. cit., p. 178)" (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 225).

[82] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 27.

[83] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 27.

[84] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 38-39. Curioso notar como política e ideologia se escondem e se revelam tanto no direito quanto em sua interpretação, pois, apesar deste "latente estado de conflito", Hugo de Brito conclui que "a tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da

conflito subjacente e do fundamento último ser a soberania estatal, o primordial é que, hoje, a *relação de tributação* deve ser entendida como *relação jurídica*.

1.2.2. Conceito de tributo

A Constituição Federal de 1988, assim como a ordem constitucional anterior, não definiu o que se entende por tributo.[85] Tal definição consta do Código Tributário Nacional: "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada" (CTN, art. 3º).[86]

A doutrina, em geral, critica o conceito fixado pelo legislador no art. 3º do CTN, afirmando que não é função da lei promover conceituações ou definições de institutos, devendo apenas fixar regras de comportamento.[87] Parece consenso geral que a tarefa de estabelecer conceitos cabe à doutrina.[88] Todavia, à época da edição do Código Tributário, existia grande divergência doutrinária sobre o significado e abrangência da palavra *tributo*, consequentemente, diferentes *conceitos* foram formulados desaguando na existência de forte controvérsia quanto ao seu exato conteúdo; controvérsia essa que o legislador tentou suplantar – e efetivamente suplantou – inserindo a definição de *tributo* no Código que

---

economia" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 24).

[85] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume IV: Os tributos na Constituição)**.** Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 20.

[86] Lobo Torres informa que "a situação no direito germânico é bastante parecida; enquanto a minuciosa Constituição não define o imposto (Steuer), noção que os alemães usam com mais frequência que tributo (Abgabe), o Código Tributário (AO 77) estampa esta definição: 'Impostos são prestações pecuniárias que não configurem uma contraprestação por um serviço especial, exigidas por uma entidade de direito público, para a obtenção de receitas, de todos os que realizarem o fato ao qual a lei vincula o dever de prestação; a obtenção de receita poderá ser finalidade acessória. Direitos aduaneiros e direitos compensatórios são impostos no sentido desta lei'." (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**, volume IV: Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 20).

[87] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 56. No mesmo sentido, Luciano Amaro: "Definir e classificar os institutos do direito é tarefa da doutrina. Contudo, em 1966, recém-editada a Reforma Tributária traduzida na Emenda n. 18/65, o Código Tributário Nacional adotou uma linha didática na disciplina do sistema tributário, insistindo, ao longo do seu texto, na fixação de certos conceitos básicos. Embora hoje já não persistam razões para isso, a Constituição de 1988 atribui à lei complementar, entre outras tarefas, a de definir tributos (art. 146, III, *a*)" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 41). Em sentido contrário: LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 370-371.

[88] Kiyoshi Harada explica que, no âmbito doutrinário, "o conceito de tributo não é uniforme. Contudo, a doutrina em geral inclui em seu conceito o traço característico da coercitividade. Assim, os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder de império" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 333).

estava sendo editado[89] e, ao assim proceder, o conceito doutrinário de tributo perdeu praticamente toda a sua importância e utilidade.[90]

Modernamente, a doutrina costuma desmembrar o conceito legal de tributo para investigar detalhadamente cada fragmento desse conceito com o objetivo de "identificar as características do tributo".[91] Sob essa ótica, percebe-se que ele é formado pelos seguintes elementos:

1) "tributo é toda prestação pecuniária":

O conceito legal, logo de início, evidencia a natureza *pecuniária* da prestação tributária,[92] ou seja, a prestação consiste em uma *obrigação de dar* ao Estado certa quantia em dinheiro.[93] E assim ocorre porque a prestação tributária tem por objetivo fornecer os recursos financeiros necessários para que o Estado possa atingir as suas metas e objetivos.[94] Nos sistemas tributários contemporâneos não há mais espaço para o tributo *in natura* (cujo pagamento ocorre mediante prestação de serviços ou entrega de outros bens que não sejam o dinheiro);[95] todavia, existem posicionamentos doutrinários minoritários em sentido contrário sustentando, *v.g.*, que a prestação do serviço militar obrigatório, especialmente por ser obrigatória e instituída em lei,[96] constitui tributo *in natura* (assim como a participação no júri popular, o trabalho nas eleições e a entrega de bens quando requisitados pelo Estado), entretanto, como bem coloca Leandro Paulsen, a menção, em diversos dispositivos do texto constitucional (*v.g.*, art. 145, § 2º, art. 148, parágrafo único, art. 149, § 2º, art. 153, §§ 1º e 4º, art. 154, inciso I, art. 155, §§ 1º e 2º, art. 156, §§ 1º e 3º,

---

[89] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 57.

[90] Conforme Hugo de Brito, "agora se mostra de nenhuma utilidade, no plano do direito positivo vigente, o exame dos diversos conceitos de tributo formulados pelos juristas e pelos financistas" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 57). No mesmo sentido, Kiyoshi Harada aponta que o conceito doutrinário "não tem mais interesse prático à medida que a definição de tributo se acha normatizada no Código Tributário Nacional" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 333).

[91] ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário.** 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 61.

[92] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 40.

[93] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 503. No mesmo sentido: HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 333.

[94] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 362. No mesmo sentido: ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 99; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 57.

[95] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 57.

art. 157, art. 158, art. 159, art. 195, § 9º), "à base de cálculo e à alíquota, bem como à distribuição de receitas e reserva de percentuais do seu produto para aplicação em tais ou quais áreas"[97] confirma que se trata de obrigação que deve ser adimplida em dinheiro.[98]

Por fim, ao inserir a palavra *prestação* no conceito estabelecido no art. 3º do Código Tributário, o legislador explicitou que a relação de tributação não constitui mera *relação de poder*, mas, sim, uma *relação jurídica*,[99] pois, em face da palavra *prestação* "se pode falar em 'obrigação tributária', já que a prestação é o objeto do cumprimento de uma obrigação",[100] daí ser lícito afirmar que o tributo é pago porque decorre de uma relação jurídica entre o Estado e o sujeito passivo (e não simplesmente porque o Estado exige um pagamento em dinheiro, pois, nos sistemas tributários contemporâneos, "a obrigação tributária não é imposta pelo Estado, mas pela lei").[101]

2) "compulsória":

Prosseguindo na dissecação do conceito legal de tributo, a utilização da palavra "compulsória" tem por objetivo indicar, não apenas a obrigatoriedade da prestação tributária, mas, principalmente, a sua desvinculação em relação à vontade das partes (sujeito ativo e passivo) que integram a relação jurídica de tributação.[102] Em outras palavras: o dever de pagar tributo nasce da prática do fato imponível, sendo irrelevante, no nascimento dessa obrigação, o elemento *vontade*.[103] Diferentemente da prestação contratual, em que a obrigatoriedade decorre da vontade das partes manifestada no contrato (tendo a lei apenas como fonte mediata), na prestação tributária a obrigatoriedade decorre

---

[96] Tal polêmica é apontada por HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 333. No mesmo sentido: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 57.

[97] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 43.

[98] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 43.

[99] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 372. No mesmo sentido, Hugo de Brito: "O Estado, no exercício de sua soberania, tributa. Mas a relação de tributação não é simples relação de poder. É relação jurídica, pois está sujeita a normas às quais se submetem os contribuintes e também o Estado" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 49).

[100] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 148.

[101] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 148.

[102] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 40-41.

[103] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 60. No mesmo sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 150. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 57. LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 372.

diretamente da lei (fonte imediata),[104] em razão da concretização da hipótese abstrata prevista na lei,[105] independentemente da vontade das partes.

Não obstante, Luciano Amaro critica o uso da expressão "prestação compulsória" no art. 3º do CTN afirmando que, com ela, o legislador quis dizer que se trata de obrigação *ex lege*, por consequência, a expressão seria redundante, visto que "a instituição em lei já é uma nota integrante do conceito de tributo, e essa circunstância não deve ser afirmada duas vezes na mesma definição".[106]

3) "em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir":

Outro elemento integrante da definição legal de tributo (CTN, art. 3º) é a expressão "em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir". Esse fragmento conceitual é muito criticado pela doutrina, em razão de dois aspectos principais: (1) a expressão "em moeda" apresenta-se como redundante, pois, o próprio início do art. 3º do Código Tributário já esclarece que se trata de prestação pecuniária, não obstante, Robson Lins apresenta, como contraponto, a observação de que "nas linguagens prescritivas de condutas a repetição pode ser instrumento importante de fixação semântica e de acatamento (eficácia social) da prescrição";[107] (2) outra crítica é que o trecho permitiria a interpretação de que o pagamento do tributo poderia ser feito mediante entrega de algo diverso do dinheiro.[108] Tanto é que, em doutrina, esse fragmento conceitual levou Kiyoshi Harada a sustentar que "nada impede que possa o pagamento do tributo ser feito por algo equivalente à moeda, desde que a legislação ordinária de cada entidade tributante assim o determine, como faculta o Código Tributário Nacional",[109] embora o próprio autor ressalte que o normal seja o pagamento em dinheiro. Com a devida vênia ao autor, o início do próprio conceito legal ressalta que a prestação tributária é sempre uma prestação pecuniária, portanto, o direito

---

[104] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 43. No mesmo sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 150. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 57-58.

[105] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 60. Conforme salienta Hugo de Brito, "não se diga, pois, que a prestação tributária é compulsória porque o pagamento do tributo é obrigatório. A distinção essencial há de ser vista no momento do nascimento da obrigação, e não no momento de seu adimplemento. Por isto é que se explica a clássica divisão das obrigações jurídicas em legais, ou *ex lege*, e contratuais, ou decorrentes da vontade" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 57).

[106] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 44.

[107] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 373.

[108] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 372.

[109] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 333.

brasileiro não permite a instituição de tributos *in natura*[110] (tributos estabelecidos em unidades de bens diversos do dinheiro) ou *in labore*[111] (tributos estabelecidos em unidades de serviço),[112] embora tais prestações sempre possam ter seu valor exprimido em moeda. Além disso, conforme explica Luciano Amaro, para que o conceito legal de tributo abrangesse tributos *in natura* ou *in labore*, seria necessário que o dispositivo legal enunciasse que "tributo é a prestação em moeda, bens ou serviços",[113] como assim não o fez, ao enunciar que se trata de prestação pecuniária, o legislador excluiu, como objeto da obrigação tributária, tudo aquilo que não seja dinheiro.[114] A crítica de Luciano Amaro é contundente, *in litteris*:

> O dispositivo parece supor que o tributo possa ser: a) uma prestação pecuniária *em moeda*, ou b) uma prestação pecuniária *cujo valor se possa exprimir em moeda*, o que, aliás, traduz *dupla redundância*. Isso é o que parece decorrer do texto, aliás redigido em mau português, em que a preposição "em" (regendo "moeda") se alterna com o relativo "cujo" (referido à "prestação pecuniária"), num exemplar modelo de assimetria, que, além de afear o estilo, obscurece o texto.
> Com efeito, "pecuniárias" são prestações em dinheiro ou "em moeda". A alternativa "ou cujo valor nela se possa exprimir" só faz ecoar a redundância; se a prestação é pecuniária, seu valor só há de poder (ou melhor, ele deverá) expressar-se em moeda, pois inconcebível seria que se exprimisse, por exemplo, em sacos de farinha. Em suma, prestações pecuniárias sempre se expressam em moeda.[115]

4) "que não constitua sanção de ato ilícito":

Este fragmento talvez seja o mais polêmico do conceito legal de tributo, ensejando posicionamentos que, embora majoritários e sustentáveis ao ângulo da teoria jurídica, violam um dos princípios mais relevantes da Administração Pública: o princípio da moralidade.

---

[110] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 42-43. No mesmo sentido: CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 503. Conforme Hugo de Brito, "tributo *in natura* seria aquele estabelecido sem qualquer referência a moeda. Por exemplo, um imposto sobre a importação de trigo cuja lei instituidora determinasse que por cada tonelada de trigo importado o importador entregaria, a título de tributo, cem quilos de trigo à União. Ou um imposto sobre a comercialização do ouro cuja lei instituidora determinasse que, por cada quilo de ouro negociado, cem gramas seriam entregues à entidade tributante" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 58).

[111] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 42-43. No mesmo sentido: CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 503. Conforme Hugo de Brito, "tributo *in labore* seria aquele instituído também sem qualquer referência a moeda. Por exemplo, um imposto sobre a atividade profissional cuja lei instituidora determinasse que todo profissional liberal seria obrigado a dar um dia de serviço por mês à entidade tributante" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 58).

[112] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 58.

[113] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 42.

[114] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 42.

[115] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 41-42.

Desbravando esse fragmento conceitual, a doutrina costuma salientar que o *tributo* diferencia-se da *sanção* pelo fato de que "esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito",[116] ou seja, a lei não pode incluir a ilicitude na descrição abstrata do tributo (hipótese de incidência).[117] Daí a afirmação de Robson Lins de que o "tributo (consequente) decorre de fato lícito (antecedente)"[118] ao passo que a "sanção (consequente) decorre de fato ilícito (antecedente)".[119] A partir dessa premissa, afirma-se a possibilidade de tributação do rendimento proveniente de atividade ilícita,[120] pois, conforme sintetiza Sacha Calmon, "são tributáveis os fatos lícitos, embora realizados ilicitamente",[121] mas "não podem ser tributados os fatos ilícitos, como por exemplo o rufianismo, o jogo do bicho e o tráfico de drogas".[122] Segundo Hugo de Brito, para compreender a possibilidade dessa tributação é preciso saber diferenciar a *hipótese de incidência* do *fato gerador* do tributo.[123] Em defesa

---

[116] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 59.

[117] Segundo Leando Paulsen, "o tributo não é sanção de ato ilícito e, portanto, não poderá o legislador colocar o ilícito, abstratamente, como gerador da obrigação tributária (...). Mas costuma-se dizer que a ilicitude subjacente é irrelevante. Assim é que, adquirida renda por algum contribuinte, submete-se ao imposto de renda (...) sem que haja nenhuma obrigação dos órgãos de fiscalização de investigar se a origem da renda é lícita" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 44). No mesmo sentido: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 59. Conforme explica Luciano Amaro, esse fragmento conceitual "quis explicitar (...) a natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 40-41).

[118] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 374.

[119] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 374.

[120] Nesse sentido, entre outros: Hugo de Brito (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 59), Robson Lins (LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 374), Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 99), Sacha Calmon (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 513-514), Kiyoshi Harada (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 334), Luís Eduardo Schoueri (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 148) e Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1106). Leandro Paulsen (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 235).

[121] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 513.

[122] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 514.

[123] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 59. Ainda segundo o autor, "um fato gerador de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e por isso mesmo irrelevantes do ponto de vista tributário. Demonstrando o dito acima, tomemos o exemplo do imposto de renda: (...) A situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária no imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). Não importa como. Se decorrente de atividade lícita ou ilícita, isto não está dito na descrição

da tese da tributação dos rendimentos decorrentes de atividades ilícitas (como o tráfico de drogas, o roubo, o peculato, a corrupção, a extorsão, inclusive mediante sequestro, entre outros exemplos), a doutrina invoca o princípio *non olet*,[124] apontando como marco histórico do nascimento dessa expressão a resposta de Vespasiano à crítica de seu filho contra a instituição de tributo pelo uso das latrinas públicas: *pecunia non olet* (o dinheiro não cheira).[125] Apesar de antigo, tal princípio é amplamente utilizado nos modernos sistemas tributários (tanto no Brasil quanto em inúmeros ordenamentos alienígenas)[126] e, segundo o pensamento majoritário, esse princípio vincula-se a um ideal de justiça tributária fundamentado no tratamento igualitário dos contribuintes em função de sua capacidade econômica, que restaria violado se o rendimento ilícito não fosse tributado.[127] Em verdade, tem-se, por pano de fundo, uma questão moral que evidencia-se com a justificação da tributação com a seguinte lógica argumentativa: "no imposto há sempre uma nota desagradável que não pode pesar apenas sobre os ganhos das atividades lícitas".[128] Essa

---

normativa, vale dizer, isto não está na hipótese de incidência, sendo, portanto, irrelevante. Para que o imposto de renda seja devido é necessário que ocorra aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. E isto é suficiente. Nada mais se há de indagar para que se tenha como configurado o fato gerador do tributo em questão" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 59-60).

[124] Alguns doutrinadores fazem uma referência mais adequada intitulando-o de princípio do tributo *non olet*, entre eles, Amílcar Falcão que, sem meias palavras, alicerça esse princípio em um fundamento moral (FALCÃO, Amílcar *apud* AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 305-306).

[125] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume II: Valores e princípios constitucionais tributários). 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 383. Em outro livro, sob a epígrafe "princípio do *non olet*", Lobo Torres afirma que "o princípio do *non olet* (= não cheira) ingressou no direito tributário por influência de Vespasiano, que, defendendo-se da crítica formulada por seu filho Tito, insistiu na cobrança de imposto sobre os mictórios públicos, pois o dinheiro 'não cheira'. Significa, modernamente, que o tributo deve incidir também sobre as atividades ilícitas ou imorais. É princípio de justiça cobrar o imposto de quem tem capacidade contributiva, ainda que proveniente do jogo, do lenocínio ou de outra atividade proibida, sob pena de se tratar preferencialmente os autores dos ilícitos frente aos trabalhadores e demais contribuintes com fontes honestas de rendimentos. O princípio do *non olet* é admitido na legislação brasileira e defendido pela maior parte da doutrina, embora em alguns países haja reserva sobre a sua legitimidade, por contrastar com os princípios do direito penal" (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 99).

[126] Sobre a tributação dos rendimentos provenientes de atos ilícitos, Aliomar Baleeiro salienta que "certo é que Roma, reis medievais e, na fase contemporânea, países cultos não vacilaram em fazê-lo, ainda que sob o manto de subterfúgios e eufemismos" (BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1106).

[127] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume II: Valores e princípios constitucionais tributários). 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 383-384.

[128] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume II: Valores e princípios constitucionais tributários). 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 384. Com variações na forma de argumentar, mas sempre com o mesmo sentido, vejam-se, a título de exemplo: Robson Lins (LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 375), Sacha Calmon (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 513) e Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1106).

questão moral, de cunho individual, é tão arraigada entre os doutrinadores que chega ao ponto de justificar, inclusive, a violação do princípio da moralidade administrativa, de cunho coletivo. Nessa linha argumentativa, Lobo Torres, após salientar que o Código Tributário Nacional acolheu "a tributação das atividades ilícitas no art. 118",[129] informa que

> A legislação do imposto de renda possui regras para a incidência sobre as atividades ilícitas. O art. 26 da Lei 4.506, de 30.11.64, estabelece que "os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos à tributação sem prejuízo das sanções que couberem".[130]

Aliás, da aplicação do princípio *non olet*, Hugo de Brito extrai outra consequência:

> Pela mesma razão tem-se que são cabíveis as deduções, na base de cálculo do imposto de renda, de quantias pagas ainda que ilicitamente. Não pode o Fisco exigir licitude dos pagamentos quando tributa recebimentos ilícitos. Importa a realidade da renda, não a sua licitude. E a realidade da renda como acréscimo patrimonial pressupõe a dedução dos custos ou despesas realmente suportados pelo contribuinte, independentemente da ilicitude desses gastos.[131]

---

[129] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume II: Valores e princípios constitucionais tributários). 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 384. O dispositivo do Código Tributário Nacional citado por Lobo Torres possui a seguinte redação: "Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I- da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II- dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos." A tributação dos rendimentos decorrentes da prática de atos ilícitos estaria abrangida pelo inciso I deste dispositivo legal.

[130] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume II: Valores e princípios constitucionais tributários). 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 385.

[131] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 60. Da lição acima podem ser extraídas consequências interessantes, pois, o pagamento que um traficante eventualmente faça para que um médico mate determinado paciente (*v.g.*, um descendente do traficante que vem manifestando seu desejo de assumir o ponto de tráfico de seu ascendente), mediante administração de um veneno no lugar do medicamento, seria considerado uma despesa dedutível, desde que, por óbvio, o traficante preenchesse a sua declaração de imposto de renda informando os ganhos ilícitos decorrentes da venda de drogas (o que, aliás, parece contrariar a lógica jurídica estabelecida na seara penal, pois, para exercer um direito – deduzir as despesas médicas efetuadas com dependentes da base de cálculo do IRPF – o contribuinte teria que produzir prova contra si mesmo informando a sua atividade ilícita, o que parece contrariar, não exatamente a letra expressa da lei – posto que não se trata de atividade persecutória –, pelo menos o espírito de alguns tratados internacionais de direitos humanos, entre eles, o Pacto de San José da Costa Rica). Como o nascimento da obrigação tributária independe da vontade das partes, seguindo essa linha argumentativa, o sujeito passivo da relação tributária (traficante) estaria obrigado ao recolhimento do tributo ao passo que o sujeito ativo estaria obrigado a realizar a cobrança do tributo, consequentemente, chegaríamos ao absurdo de constatar que, se um traficante não declarar ao Fisco os rendimentos auferidos com a exploração da atividade ilícita, responderia pelo crime de sonegação fiscal. E, sob certo ângulo, isso implicaria em tratamento desigual (violando, portanto, o princípio da igualdade tributária) entre os contribuintes, afrontando, portanto, o fundamento que dá sustentação ao ideal de justiça tributária que subjaz ao princípio *non olet*, posto que, uma parcela dos contribuintes (aqueles que auferem renda ilícita) estaria obrigada a produzir prova contra si mesmo, ao passo que outra parcela (os que possuem renda lícita) não seria compelida a isso. Além disso, outra situação inusitada também parece muito injusta (e produz idêntica violação à igualdade de tratamento), pois, um ladrão que roube *x* celulares estaria sujeito à tributação e à persecução criminal (não apenas pela atividade ilícita em si, mas também pelo crime tributário) caso não declarasse seus rendimentos ilícitos, ao passo que outro, que roube *x-1* celulares não estaria sujeito nem à

Não obstante a argumentação doutrinária, expressiva parcela da jurisprudência era refratária à possibilidade de tributação da renda ilícita.[132] Lobo Torres cita exemplo dessa antiga jurisprudência que recusava a tributação:

> Agr. Petição 364, Ac. de 22.03.1949, da 1ª T. do Tribunal Federal de Recursos, Rel. Min. Cunha Vasconcelos, RDA 22:35, 1950: "O lucro porventura auferido com a prática de jogos de azar escapa à tributação, porque o Estado não pode cobrar imposto de uma atividade que ele condena, não admite e pune".[133]

A doutrina, entretanto, combatia duramente esse entendimento. Luciano Amaro informa, por exemplo, que "Amílcar de Araújo Falcão criticou a relutância dos Tribunais quanto à tributabilidade de atividades criminosas ou imorais (Fato gerador, cit., p. 90-1)".[134]

Posteriormente, o Poder Judiciário, sensível à sede de recursos do Poder Executivo (e, de certa forma, abalado pelas críticas doutrinárias), promoveu uma inflexão em seu entendimento e passou a chancelar a tributação dos rendimentos decorrentes de atividade ilícita. Lobo Torres informa que, atualmente, até mesmo "o Supremo Tribunal Federal vem

---

tributação nem à persecução criminal por sonegação fiscal visto que os rendimentos auferidos com os roubos ficariam aquém do limite mínimo para tributação pelo IRPF (sendo, portanto, legalmente dispensado da obrigação de declarar os seus rendimentos). Mas as indagações não param por aí (ou seja, a discussão não se restringe ao imposto sobre a renda), pois, também seria preciso investigar se o tráfico, por envolver o fornecimento de mercadoria, estaria sujeito ao ICMS; ou, tratando-se de droga manipulada em laboratório, se estaria sujeita ao IPI; ou, se incidiria ISS no serviço de manipulação laboratorial de drogas ou no serviço de armazenamento e vigilância da droga (item 11.02 da lista anexa à LC 116/2003), pois, conforme ressalta Hugo de Brito, "a Lista de Serviços que acompanha a Lei Complementar 116, de 31.7.2003, descreve atividades em relação às quais a incidência do ISS pode ensejar sérias controvérsias" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 416). Outra indagação surge dessa lógica absurda: deveria o traficante arquivar os comprovantes dos rendimentos ilícitos, declarados no imposto de renda, para o fim de apresentá-los ao Fisco caso caísse na malha fina da Receita Federal, sob pena de, se assim não o fizer, ser sancionado com multa? Como se nota, beiram o absurdo as consequências que derivam da possibilidade da tributação dos rendimentos ilícitos. Por fim, outra questão que se coloca é a seguinte: imagine-se a hipótese de um traficante que, com o dinheiro proveniente de sua atividade ilícita, adquire um caríssimo veículo importado; posteriormente, por ocasião de sua condenação criminal em razão do tráfico realizado, é decretada a perda do veículo adquirido com o produto do crime. Daí indaga-se: a tributação de tais rendimentos cumulada com a perda dos bens adquiridos com tais rendimentos não caracteriza *bis in idem*?

[132] Conforme Lobo Torres, "o princípio do *non olet* de início encontrava certa resistência por parte do Judiciário, que o não aplicava" (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**, volume II: Valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 385).

[133] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume II: Valores e princípios constitucionais tributários). 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 385.

[134] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 306.

reconhecendo o cabimento do princípio, inclusive em nome da moralidade".[135] A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça segue a mesma linha.[136]

---

[135] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume II: Valores e princípios constitucionais tributários). 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 385. Como exemplos da jurisprudência atual da Suprema Corte podem ser citados os seguintes arestos: "Agravo regimental em habeas corpus. 2. Crime contra a ordem tributária (omitir informação das autoridades fazendárias). 3. Imposto de Renda da Pessoa Física. Rendimentos oriundos de atividade ilícita não declarados. 4. Inocorrência de afronta ao princípio da garantia contra a autoincriminação. 5. Obrigação de declarar os recursos. 6. Jurisprudência da Corte. 7. Ausência de constrangimento ilegal. 8. Negativa de provimento ao agravo regimental." (STF, 2ª Turma, por unanimidade de votos, AgR no HC nº 158.976/RS, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 22/02/2019, DJe 27/02/2019); "Habeas corpus. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2º, inciso I, da indigitada lei. Questão não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão de instância. Inadmissibilidade. Precedentes. Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstância de que os valores movimentados nas contas bancárias do paciente seriam provenientes de contravenção penal. Artigo 58 do Decreto-Lei nº 6.259/44 – Jogo do Bicho. Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita. Princípio do Direito Tributário do *non olet*. Precedente. Ordem parcialmente conhecida e denegada. 1. A pretendida desclassificação do tipo previsto no art. 1º, inciso I, para art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90 não foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Com efeito sua análise neste ensejo configuraria, na linha de precedentes, verdadeira supressão de instância, o que não se admite. 2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do *non olet*. Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada." (STF, 1ª Turma, HC nº 94.240/SP, rel. Min. Dias Toffoli, j. 23/08/2011, DJe 11/10/2011); "Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: '*non olet*'. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética." (STF, 1ª Turma, por unanimidade de votos, HC nº 77.530/RS, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 25/08/1998, DJ 18/09/1998).

[136] Conforme demonstram os seguintes arestos (um dos quais, inclusive, faz menção errada ao dispositivo legal que contém o conceito de tributo: CTN, art. 3º): "PENAL. HABEAS CORPUS. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. SONEGAÇÃO FISCAL DE LUCRO ADVINDO DE ATIVIDADES ILÍCITAS. 'NON OLET'. Segundo a orientação jurisprudencial firmada nesta Corte e no Pretório Excelso, é possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita, seja de natureza civil ou penal; o pagamento de tributo não é uma sanção (art. 4º do CTN – 'que não constitui sanção por ato ilícito'), mas uma arrecadação decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita (STJ: HC 7.444/RS, 5ª Turma, Rel. Min. Edson Vidigal, DJ de 03.08.1998). A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética (STF: HC 77.530/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 18/09/1998). Ainda, de acordo com o art. 118 do Código Tributário Nacional a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (STJ: REsp 182.563/RJ, 5ª Turma, Rel. Min José Arnaldo da Fonseca, DJU de 23/11/1998). Habeas corpus denegado." (STJ, 5ª Turma, por unanimidade de votos, HC nº 83.292/SP, rel. Min. Felix Fischer, j. 28/11/2007, DJ 18/02/2008); "RECURSO ESPECIAL. PENAL. PECULATO. CONDENAÇÃO. SONEGAÇÃO FISCAL DE RENDA PROVENIENTE DE ATUAÇÃO ILÍCITA. TRIBUTABILIDADE. INEXISTÊNCIA DO '*BIS IN IDEM*'. BENS JURÍDICOS TUTELADOS NOS TIPOS PENAIS DISTINTOS. PUNIBILIDADE. - São tributáveis, '*ex vi*' do art. 118, do Código Tributário Nacional, as operações ou atividades ilícitas ou imorais, posto a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. - Não constitui '*bis in idem*' a instauração de ação penal para ambos os crimes, posto caracterizados peculato e sonegação fiscal, reduzindo-se, porém, a pena para o segundo crime à vista das circunstâncias

Por mais qualificada que seja a doutrina que defende esse posicionamento (e por mais consistentes que sejam, ao ângulo da teoria jurídica, os argumentos apresentados), mesmo assim afirmamos que o Estado não pode pretender associar-se (leia-se "pedir a sua parte") ao proveito econômico decorrente de atividade ilícita, pois isso implicaria, entre outras coisas, clara violação ao princípio da moralidade administrativa.[137] Assim, também por esse motivo, mas não exclusivamente por ele, entendemos que há, neste ponto, doutrina amplamente minoritária, mas fundada em argumentos muito convincentes, a qual, de pronto, aderimos. Citamos, por exemplo, Misabel Machado que, ao atualizar obra consagrada de Aliomar Baleeiro na qual consta a defesa da tributação sobre a renda ilícita, nela inseriu a sua análise – contrariando o pensamento do autor – do art. 118 do CTN, sustentando a "intributabilidade dos atos comprovadamente ilícitos":[138]

> Parece-nos ter havido evolução no sentido de não mais se admitir a irrelevância da ilicitude. *Non olet!* Ao contrário, deve-se sustentar a intributabilidade dos bens, valores e direitos oriundos de atividades ilícitas.
> De longa data, entre nós, as leis preveem o destino dos bens de origem criminosa. O Código Penal disciplina a matéria, e o Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946, diz incluírem-se entre os bens da União "os bens perdidos pelo criminoso condenado por sentença proferida em processo judiciário federal" (art. 1º, k). O Código de Processo Penal (Decreto-Lei nº 3.689/1941) determina o sequestro de bens imóveis ou móveis (sendo o caso, busca e apreensão) adquiridos pelo indiciado com os proventos do crime. O perdimento daqueles bens, produto da infração, é, portanto, a regra.
> Em verdade, antes e depois da Lei nº 9.613/1998, o correto é concluir que, estando comprovado o crime do qual se originaram os recursos ou o acréscimo patrimonial, seguir-se-á a apreensão ou o sequestro dos bens, fruto da infração. E é absolutamente incabível a exigência de tributos sobre bens, valores ou direitos que se confiscaram, retornando às vítimas ou à administração pública lesada. Pois o tributo, que não é sanção de ato ilícito, repousa exatamente na presunção de riqueza, em fato signo presuntivo de renda, capital ou patrimônio. Coerentemente, a Lei nº 9.613/98, que disciplinou os crimes de "lavagem de

---

judiciais. - Recurso conhecido e provido." (STJ, 5ª Turma, por unanimidade de votos, REsp nº 182.563/RJ, rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, j. 27/10/1998, DJ 23/11/1998); "PENAL. PROCESSUAL. TRÁFICO DE SUBSTÂNCIAS ENTORPECENTES. SONEGAÇÃO FISCAL. CONEXÃO. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL. PRISÃO PREVENTIVA. REVOGAÇÃO. INADMISSIBILIDADE. HABEAS CORPUS. 1. É possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita, seja de natureza civil ou penal; o pagamento de tributo não é uma sanção, mas uma arrecadação decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita. 2. Noticiada a prática de sonegação de tributos federais, cabe à Justiça Federal processar e julgar esse crime e os que lhe forem conexos (Súmula 122/STJ). 3. Inadmissível a revogação da prisão preventiva se subsistentes os motivos autorizadores. 4. Habeas Corpus conhecido; pedido indeferido." (STJ, 5ª Turma, por unanimidade de votos, HC nº 7.444/RS, Rel. Min. Edson Vidigal, j. 23/06/1998, DJ 03/08/1998).

[137] O Estado não pode, de um lado, *prender* determinada pessoa em razão de uma conduta praticada e, de outro, *tributar o proveito econômico dessa conduta* abstraindo a ilicitude de comportamento que ele mesmo incriminou. Se se pretende, por exemplo, tributar os rendimentos decorrentes do comércio ilegal de drogas, então que se legalize esse mercado. Aliás, tal legalização (que não significa ausência de regulamentação), segundo a criminologia crítica, traria inúmeros benefícios, muito além do tributário.

[138] Os comentários de Misabel Machado encontram-se encartados na seguinte obra: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1106-1107. No mesmo sentido, contra a tributação de atos ilícitos: "Não é possível a tributação do ato ou do resultado do ato ilícito" (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 505).

> dinheiro", por exemplo, renovou, em alguns aspectos, as normas processuais pertinentes e determinou, como efeitos da condenação, a perda dos bens, direitos e valores, objeto do crime, assim como a interdição do exercício de cargo ou função pública de qualquer natureza (art. 7º, I e II).
> Imposto poderá incidir sobre a ostentação de riqueza ou o crescimento patrimonial incompatíveis com a renda declarada, no pressuposto de ter havido anterior omissão de receita. Receita, em tese, de origem lícita, porém nunca comprovadamente criminosa. Não seria ética, conhecendo o Estado, a origem criminosa dos bens e direitos, que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinquente e dele cobrando uma quota, a título de tributo. Portanto, põem-se alternativas excludentes, ou a origem dos recursos é lícita, cobrando-se em consequência o tributo devido e sonegado, por meio da execução fiscal, ou é ilícita, sendo cabível o perdimento dos bens e recursos, fruto da infração. Não obstante existe jurisprudência em contrário, que não nos parece conciliável nem com o princípio da capacidade econômica, tampouco com o grau de eticidade jurídica contemporânea.[139]

5) "instituída em lei":

Outro fragmento do conceito legal de tributo é a expressão "instituída em lei" que, por estar diretamente relacionada ao elemento conceitual "compulsória", apresenta-se como expressão redundante, pois, ao tentar destacar "a origem legal do tributo (como prestação 'instituída em lei')",[140] o legislador apenas repetiu "a ideia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária",[141] não obstante, novamente Robson Lins apresenta o contraponto de que a lei apenas reforçou o comando constitucional (CF, art. 150, I) de que ninguém será obrigado ao pagamento de tributos "sem lei prevendo tal obrigação".[142] Exatamente por isso, Luís Schoueri, ao comentar esse fragmento do art. 3º do CTN, aponta que "o legislador (...) já firma, aqui, o princípio da legalidade, em matéria tributária".[143]

---

[139] Os comentários de Misabel Machado encontram-se encartados na seguinte obra: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1106-1107.

[140] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 41. Kiyoshi Harada, comentando a expressão "instituída em lei" afirma que "tributo é obrigação *ex lege* contrapondo-se à obrigação *ex voluntate*. Tributo só pode nascer da lei. As obrigações contratuais não podem ser opostas às obrigações tributárias. (...) O princípio da legalidade tributária, por configurar um direito fundamental do contribuinte, é protegido pela cláusula pétrea, pelo que não é passível de supressão por emendas (art. 60, § 4º, IV, da CF). (...) Neste particular, direito tributário e direito penal têm um ponto em comum: tributo e crime só podem derivar de lei válida e em sentido estrito" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 334). No mesmo sentido, Ruy Barbosa Nogueira esclarece que "para o nascimento da obrigação de Direito Privado é essencial a manifestação de vontade das partes (obrigação *ex voluntate*), para o nascimento da obrigação tributária é essencial a manifestação de vontade da lei (obrigação *ex lege*)" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 142).

[141] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 41.

[142] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 378.

[143] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 150. Conforme explica Marcus Abraham, a expressão "instituído em lei", contida no art. 3º do CTN, "refere-se ao princípio da legalidade (art. 150, I, CF/88), pois a norma instituidora do tributo se origina do Poder Legislativo, devendo a referida norma prever a hipótese de incidência (fato gerador), a alíquota e suas modificações, a base de cálculo e suas modificações, as infrações, as hipóteses de exclusão, suspensão ou extinção (art. 97, CTN)" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 45).

6) “e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”:

O último fragmento integrante do conceito legal de tributo consiste na fórmula “e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” que traduz a intenção do legislador em ressaltar a ausência de discricionariedade (análise de conveniência e oportunidade) da atividade administrativa voltada à cobrança do tributo,[144] consequentemente, os agentes públicos não podem optar entre cobrar ou não o tributo (nem escolher de quem ele será cobrado ou dispensado),[145] pois, sendo o tributo devido nos termos da lei instituidora, ele há de ser cobrado.[146]

Na síntese de Robson Lins, “com esta locução, o legislador deixa claro que a cobrança do tributo é obrigatória”.[147] Isso significa que, na atividade de cobrança dos tributos, não há nenhum espaço para a ação discricionária dos agentes públicos,[148] os quais têm o poder-dever de agir, devendo lançar o tributo, observando o disposto no art. 142 do CTN, “de forma imparcial e de acordo com a lei, tudo conforme estabelecem as regras do direito administrativo quanto ao ato administrativo”.[149] Neste ponto, torna-se relevante sublinhar que o lançamento tributário é o *procedimento administrativo*,[150] de natureza

---

[144] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 41.
[145] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 159.
[146] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 45. No mesmo sentido: LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 379. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 63.
[147] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 379.
[148] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 334.
[149] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 45.
[150] Nesse sentido: OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 312. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 266-267. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 625. ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 228; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 177; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 219-220. ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário.** 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 140. CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 619. Nesse mesmo sentido, Kiyoshi Harada argumenta que “o lançamento é um procedimento administrativo no sentido de que um agente capaz procede a averiguação da subsunção do fato concreto à hipótese legal (ocorrência do fato gerador), a valoração dos elementos que integram o fato concreto (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista na lei para a apuração do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, a propositura de penalidade cabível. Esta série de atos podem ser praticados, inclusive, em diferentes dias, mas no final da verificação dos requisitos previstos no art. 142 do CTN haverá sempre um documento exteriorizador daqueles atos, que é o lançamento eficiente para a constituição definitiva do crédito tributário” (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 644). Contra esse entendimento, sustentando que o lançamento constitui ato administrativo, Luciano Amaro, criticando diversos aspectos da redação do art. 142 do CTN, afirma que o conceito contido nesse dispositivo legal “define lançamento não como um ato da autoridade, mas como procedimento administrativo, o que pressuporia a prática de uma série de atos

vinculada, que constitui o crédito tributário, atribuindo liquidez e certeza à relação jurídica tributária.[151]

Em que pese a literalidade da locução contida na parte final do conceito legal de tributo, Luciano Amaro aponta um descompasso com a realidade do sistema tributário, pois, nem sempre, o tributo é cobrado mediante *atividade administrativa plenamente vinculada*. Veja-se a observação do autor:

> A referência à atividade administrativa de cobrança plenamente vinculada suscita, ainda, outra observação. Essa dicção do Código parece significar que o recolhimento do tributo se sujeita, *sempre*, ao procedimento administrativo vinculado (designado de lançamento tributário), o que é uma ficção do Código Tributário Nacional, no extenso campo dos tributos cuja lei determina o dever de o sujeito passivo efetuar o pagamento sem prévio *lançamento*, e, mais do que isso, sem nenhum *exame prévio* da autoridade (CTN, art. 150). É evidente que, nesses casos, o tributo não é cobrado *mediante atividade administrativa plenamente vinculada*.[152]

Por fim, note-se que, embora o art. 3º do CTN tenha utilizado a expressão "atividade" *vinculada*, no âmbito do Direito Administrativo os doutrinadores preferem referir-se ao "poder" *vinculado* (ou discricionário).[153] Tais poderes asseguram à Administração Pública uma "posição de supremacia sobre o particular e sem os quais ela não conseguiria atingir os seus fins",[154] todavia, os poderes administrativos são limitados pela lei (não apenas para o regular exercício da atividade administrativa, mas, também, para que não ocorram excessos, desvios ou mesmo abusos por parte dos agentes públicos). Conforme salienta Di Pietro, "isto significa que os poderes que exerce o administrador público são regrados pelo sistema jurídico vigente".[155] Ocorre que esse regramento pode disciplinar todos os aspectos de uma determinada atividade administrativa (a lei disciplina o fim a ser atingido, a forma que deve ser observada, a competência do agente público para

---

ordenada e orientada para a obtenção de determinado resultado. Ora, o lançamento não é procedimento, é ato, ainda que praticado após um procedimento (eventual, e não necessário) de investigação de fatos cujo conhecimento e valorização se façam necessários para a consecução do lançamento" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 374-375). No mesmo sentido: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 570-571; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 412-415.

[151] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 612. No mesmo sentido: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 125.

[152] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 46.

[153] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 62.

[154] PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo.** 32. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 248.

[155] PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo.** 32. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 248.

agir, o momento para agir e o conteúdo da ação),[156] não deixando qualquer opção para o agente público (ou seja, a lei pode impor que, diante de determinada situação, o agente público deva agir de determinada maneira); se isso ocorre, fala-se em poder vinculado.[157] Entretanto, quando o regramento não disciplinar todos os aspectos de uma determinada atividade administrativa, deixando uma margem de liberdade para o agente público decidir diante da situação concreta (podendo, então, optar por uma dentre as várias soluções possíveis, todas elas válidas perante o direito), fala-se em poder discricionário; neste caso, a opção realizada pelo agente público leva em consideração "critérios de oportunidade, conveniência, justiça, equidade, próprios da autoridade, porque não definidos pelo legislador".[158] Mas, mesmo quando se trata do poder discricionário, o poder administrativo não é totalmente livre, porque existem determinados aspectos da ação administrativa que são disciplinados pela lei, como, por exemplo, a competência, a forma, a finalidade; exatamente por isso, a doutrina administrativa afirma que "a discricionariedade implica liberdade de atuação nos limites traçados pela lei".[159]

1.2.3. Constitucionalização do conceito de tributo

Analisado o conceito legal de tributo, torna-se relevante mencionar que, embora a Lei Ordinária nº 5.172/66 (que instituiu o Código Tributário Nacional) tenha sido recepcionada pela nova ordem constitucional com o *status* de Lei Complementar,[160] o conceito de tributo nela contido foi constitucionalizado, pois, conforme explica Lobo Torres

---

[156] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 62.
[157] PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo.** 32. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 249.
[158] PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo.** 32. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 249.
[159] PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo.** 32. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 249.
[160] "A definição mais relevante de tributo está prevista no art. 3º da Lei n. 5.172, de 25-10-1966 (Código Tributário Nacional), lei ordinária recebida desde a Constituição de 1967 como lei complementar" (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Receitas públicas: conceito e classificação. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 2.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 13). Conforme Hugo de Brito, "o Código Tributário Nacional, embora tenha sido votado como lei ordinária, porquanto à época não havia distinção formal entre lei complementar e lei ordinária, só pode ser alterado mediante lei complementar. Pelo menos assim é na parte em que regula matéria prevista na vigente Constituição como privativa de lei complementar (CF, art.

> A complexidade das Constituições modernas levou a se reconhecer, ao lado da legalização dos conceitos constitucionais, a constitucionalização dos conceitos legais, pois a lei fundamental aproveita e incorpora os conceitos e as definições já constantes da legislação ordinária, especialmente os de conteúdo técnico. Demais disso, a Constituição de 1988, bem como a de 1967, tanto na redação original quanto na emenda de 1969, já encontraram a definição do Código Tributário, pelo que não seria razoável concluir-se que a não tenham adotado; aliás, a própria Comissão que elaborou o anteprojeto do Código declarava a definição "indispensável à vista das referências ao conceito, contidas na própria Constituição, e mesmo como premissa à ulterior definição das figuras específicas de imposto, de taxa e de contribuição de melhoria". A doutrina alemã, na sua maioria esmagadora – no que foi acompanhada pelo Judiciário – concluiu que a definição de imposto estampada no Código adquiriu grau constitucional (Verfassungsrang).[161]

Em face da constitucionalização do conceito legal de tributo, a definição contida no art. 3º do Código Tributário Nacional não pode ser alterada pela legislação infraconstitucional, salvo hipótese de alteração meramente redacional que mantenha íntegra a substância do conceito, como ocorreu na Alemanha.[162]

1.2.4. Competência e capacidade tributárias

Embora não contenha – formalmente – o conceito de tributo, a Constituição Federal de 1988 outorga às entidades políticas que compõem o Estado Federal (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) competência tributária para instituir e cobrar tributos[163] (entre os quais, os impostos discriminados na própria Carta da República, em seus artigos 153 a 156).[164] Como resta claro, competência tributária é o "poder tributário

---

146)" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 276-277).

[161] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume IV: Os tributos na Constituição). Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 20-21.

[162] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume IV: Os tributos na Constituição). Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 21.

[163] "O art. 145 da CF autoriza a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituir os tributos que a seguir discrimina" (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 361).

[164] Além das competências tributárias ***privativa*** (aquela outorgada para que os entes políticos que compõem a Federação instituam, mediante lei ordinária, os impostos que foram autorizados, com exclusividade, a cada qual nos arts. 153, 155 e 156), ***extraordinária*** (aquela outorgada à União para instituir impostos extraordinários nas condições previstas no art. 154, inciso II) e ***comum*** (aquela atribuída aos entes políticos para instituir idênticos tributos, desde que observem o liame entre o tributo e o serviço prestado ou a atividade exercida; tal competência está restrita ao âmbito dos tributos contraprestacionais – taxas, contribuição de melhoria, contribuições previdenciárias dos servidores públicos e contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública – e será devida à entidade política que realize a prestação; esta competência está prevista nos arts. 145, incisos II e III, 149, § 1º, e 149-A), a Constituição Federal também outorga ***competência tributária residual*** (aquela atribuída à União para instituir impostos não previstos em sua competência privativa, mediante lei complementar, nas condições estabelecidas no art. 154, inciso I). A chamada ***competência tributária concorrente*** (aquela outorgada, de forma cumulativa ou alternativa, a mais de uma entidade política; por exemplo, o art. 21 da CF/46 outorgava competência para que União e Estados-Membros pudessem instituir os mesmos impostos) foi abolida, em 1965, com a Reforma do Sistema

juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido";[165] ou, de forma mais simples, é a aptidão jurídica atribuída às entidades políticas para instituir tributos.[166]

Uma vez realizada a partilha constitucional do poder tributário, mesmo que a entidade política não exerça a competência que lhe foi atribuída para instituir o tributo (o que ocorreu, *v.g.*, com o imposto previsto no inciso VII do art. 153 da CF/88 haja vista que a entidade política tributante, *in casu*, a União, mesmo já passados mais de trinta anos desde a autorização constitucional, ainda não instituiu o imposto sobre as grandes fortunas), o seu não exercício não permite o deslocamento dessa parcela da competência tributária para outra entidade política, posto que tal competência, além de indelegável, é intransferível. O que pode ser objeto de delegação é a atribuição de fiscalizar ou arrecadar o tributo instituído (CTN, art. 7º), entretanto, neste caso, já não se trata de competência tributária, mas de simples capacidade tributária, ou seja, a "mera perspectiva de figurar no polo ativo da relação jurídico-tributária".[167] Exemplo disso é o que ocorre com o ITR (Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural), que, apesar de ser um imposto federal (portanto, instituído pela União no exercício de sua competência tributária), pode ser fiscalizado e arrecadado pelo ente municipal que ficará com a integralidade do produto arrecadado nos termos de convênio que eventualmente venha a firmar com o ente federal

---

Tributário (levada a efeito pela Emenda Constitucional nº 18/65) que alterou o texto da Constituição Federal de 1946. A título de curiosidade, veja-se o texto que previa a concorrência do poder tributário na ordem constitucional de 1946: "Art. 21. A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança." Para detalhamento das competências tributárias, ver: TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 353-354; TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume IV: Os tributos na Constituição)**.** Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 89-101.

[165] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 28. Em outro trecho de seu livro, Hugo de Brito, sob a epígrafe "poder e competência", apresenta interessante abordagem na qual sustenta que "no contexto da Teoria do Direito Tributário a expressão 'poder de tributar' não se confunde com a expressão 'competência tributária'. A palavra 'poder' tem significado que transcende a ideia de direito, que está presente na palavra 'competência'. 'Poder' é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra a lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo. Já a palavra 'competência' alberga a ideia de direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo. (...) Talvez possamos dizer que o 'poder de tributar' é uma expressão pré e metajurídica, enquanto a expressão 'competência tributária' é uma expressão tipicamente jurídica" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 28).

[166] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 287. Conforme Kiyoshi Harada, "competência tributária nada mais é do que a atribuição constitucional do poder de tributar às entidades políticas componentes da Federação. Abrange o poder de instituir, modificar e extinguir tributos" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 408).

[167] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 287.

(CF, art. 153, § 4º, III c/c art. 158, II).[168] Diferenciados os conceitos de *competência* e *capacidade* tributárias, há que ser destacada a observação de Hugo de Brito:

> O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, (...) a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do Estado. Evidentemente só às pessoas jurídicas de direito público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que tal competência somente pode ser exercida através da lei.[169]

Da lição acima se conclui que, embora o texto constitucional atribua competência para os entes federativos instituírem e cobrarem tributos, tal competência necessariamente deve ser exercida mediante lei. Em outras palavras: a mera previsão constitucional de competência tributária para que uma entidade política institua um tributo não é suficiente para que este tributo seja considerado instituído e, por consequência, possa ser cobrado.[170] A Constituição não cria tributos, apenas autoriza a sua criação,[171] portanto, é necessário que a competência atribuída seja exercida para que o tributo se considere criado.[172] Consequentemente, é necessário que seja editada uma lei específica[173] instituindo o tributo em todos os seus aspectos essenciais,[174] sendo que "a lei ordinária é a fonte por excelência para a criação de tributos",[175] pois, em razão do princípio da legalidade tributária (CF, art.

---

[168] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 408.

[169] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 29. Note-se que, enquanto a *competência tributária* (aptidão para criar tributos, atribuída pela Constituição) é exercida mediante ***lei***, a *capacidade tributária* (aptidão para ser sujeito ativo da relação jurídica de tributação, atribuída pela Constituição ou pela lei) é exercida mediante ***atos administrativos***.

[170] Conforme salienta Harada, "a Constituição não cria tributos, apenas outorga competência impositiva" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 324).

[171] Conforme Paulo Caliendo, "a Constituição cria tributos *in abstracto*, ou seja, delimita de modo rígido a repartição de competências tributárias entre os entes federados, determinando quais tributos podem ser instituídos. O texto constitucional não estabelece *in concreto*, ou seja, não instituiu tributos, mas dá poderes para tanto. Como exemplo principal podemos citar o Imposto sobre Grandes Fortunas, *criado* pelo art. 153, VII, da CF/88 e ainda não instituído pela União" (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 44-45).

[172] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 141-142. No mesmo sentido: AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 124.

[173] "Através da lei, o ente federal cria os tributos, no montante e nos limites estabelecidos na Constituição, efetuando a arrecadação" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 287).

[174] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 150. Conforme Hugo de Brito, "não basta que na lei esteja dito que o tributo fica criado. Na lei devem estar todos os elementos necessários a que se possa identificar a situação de fato capaz de criar a obrigação tributária e, diante de tal situação, poder determinar o valor do tributo correspondente. (...) Todos os elementos essenciais da relação jurídica tributária devem ser indicados pela lei" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 82).

[175] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 44. No mesmo sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo:

150, inciso I),[176] há uma garantia constitucional, estabelecida em favor do contribuinte, no sentido de que nenhum tributo poderá ser instituído sem que o seja através de uma lei em seu sentido formal.[177] Como se percebe, essa limitação imposta ao poder tributário estatal demonstra que a possibilidade de cobrar um tributo

> decorre de uma relação jurídica que se instaura a partir da previsão legal da exigência do tributo. A soberania só se configura no momento da criação da norma, pois o processo legislativo, apesar do seu cunho democrático (no Estado de Direito), decorre do poder soberano do Estado. Assim, o poder de império do Estado cria a norma tributária, e esta, por sua vez, cria a obrigação tributária, que nada mais é do que uma relação jurídica como outra qualquer.[178]

E, embora a lei ordinária seja considerada a fonte por excelência, a lei complementar também poderá instituir tributos (foi o que ocorreu, por exemplo, com a COFINS, criada pela LC 70/91, embora pudesse ser criada por lei ordinária),[179] todavia, existem hipóteses específicas em que a Constituição Federal expressamente exige a edição de lei complementar para a instituição do tributo (como, por exemplo, os impostos de competência residual da União previstos no inciso I do art. 154 da CF/88 ou os empréstimos compulsórios previstos no art. 148 da CF/88),[180] ficando vedada a utilização

---

Saraiva, 2018, p. 95. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 52-53. LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 59. CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 59 e 507-508. Conforme ressalta Luciano Amaro, "como regra, a lei ordinária é o veículo idôneo à criação ou instituição do tributo, e, por consequência, à sua eventual modificação ou revogação" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 124).

[176] Conforme salienta a doutrina, "o princípio da legalidade é, no plano do Direito Constitucional, o princípio pelo qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. No Direito Tributário tem-se uma especificação desse princípio, que se costuma chamar princípio da legalidade tributária, significando que nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 81-82). No mesmo sentido: LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 60.

[177] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 96 e 306. No mesmo sentido: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 32.

[178] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 122. Conforme Kiyoshi Harada, "a obrigação tributária é espécie do gênero obrigação jurídica, não se assentando, no dizer de José Washington Coelho, em diferenciações quanto aos *essentialia* da obrigação civil, porque tanto uma, quanto a outra, alicerçam-se num tripé: causa, sujeitos e objeto. Entretanto, a obrigação tributária tem suas peculiaridades que lhe asseguram a autonomia. Tem como causa, invariavelmente, a lei e não a convergência de vontades, essencial na obrigação de natureza civil. A obrigação tributária é sempre *ex lege*" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 619).

[179] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 42.

[180] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 42.

de qualquer outra espécie legislativa; a regra, porém, é que a lei ordinária seja o instrumento normal de instituição do tributo.[181]

1.2.5. Hipótese de incidência

Independente da natureza da lei que institua o tributo (ordinária ou complementar), ela precisa fazer "a descrição legislativa de um fato";[182] tal descrição é denominada *hipótese de incidência*[183] (*hipótese tributária*[184] ou *fato gerador abstrato*)[185] que, quando ocorrida no plano concreto (a ocorrência no plano fático da descrição abstrata contida na lei é chamada de *fato imponível*,[186] *fato jurídico-tributário*,[187] *hipótese de incidência realizada*,[188] *fato gerador concreto*[189] ou, simplesmente, *fato gerador*),[190] estabelece a

[181] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 95. No mesmo sentido: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 83.

[182] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 620. Conforme Leandro Paulsen, "a lei, ao instituir determinado tributo, estabelece a sua hipótese de incidência, ou seja, a previsão abstrata da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 209). E, sob a epígrafe "*aspectos da norma tributária impositiva*", Leandro Paulsen, seguindo a concepção teórica desenvolvida originalmente por Paulo de Barros Carvalho, afirma que "a lei instituidora de um tributo não apenas define a hipótese de incidência (antecedente da norma), como prescreve a obrigação decorrente (consequente da norma). A norma tributária impositiva é composta por essas duas partes. Contém uma hipótese de incidência, mas não se esgota nela, culminando com um mandamento ou prescrição"; consequentemente, o autor, após salientar que "tanto a hipótese como a prescrição podem ser dissecadas em mais de um aspecto", aponta na norma tributária impositiva os seguintes aspectos (ou elementos): [1] *material*, chamado por alguns de nuclear ou objetivo (o que), [2] *espacial* (onde), [3] *temporal* (quando), [4] *pessoal* (quem) e [5] *quantitativo* (quanto). Os três primeiros elementos estão vinculados ao *antecedente da norma* (ou hipótese) ao passo que os dois últimos estão vinculados ao *consequente da norma* (ou efeito jurídico), todavia, conforme ressalta o próprio autor, "os 'aspectos' ou 'elementos' da norma tributária impositiva são todos integrantes de uma mesma norma e, assim, partes indissociáveis de um todo único, devendo guardar harmonia entre si". (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 207-208).

[183] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 209.

[184] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 285.

[185] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 234-235. HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 620.

[186] ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6. ed. 17. tir. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 54.

[187] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 285.

[188] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 357.

[189] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 234-235.

[190] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 209. HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 620. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 124. Torna-se importante ressaltar que alguns autores utilizam simplesmente a expressão *fato gerador* para referir-se tanto à *hipótese abstrata* quanto ao *fato concretamente realizado*,

relação jurídica tributária entre o sujeito ativo (União, Estado-membro, Distrito Federal ou Município)[191] e o sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário)[192] fazendo nascer a obrigação tributária "consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1°, do CTN), ou prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113, § 2°, do CTN)".[193] Como se nota, a natureza jurídica da prestação devida em razão da obrigação tributária pode ser uma *prestação de dar* (obrigação principal) ou uma *prestação de fazer ou não fazer* (obrigação acessória).[194]

---

deixando para o leitor compreender o sentido em que a palavra é usada conforme o contexto em que se encontra, pois, conforme salienta Kiyoshi Harada, "é bem difícil a um jurista confundir a descrição do fato gerador com sua concreção" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 620).

[191] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 195. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 223. HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 619.

[192] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 195. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 223. HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 619.

[193] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 619. Conforme Robson Lins, "foi Geraldo Ataliba, em seu livro 'Hipótese de Incidência Tributária', que, lastreado na Teoria Geral do Direito e na Teoria da Incidência Normativa, chamou a atenção para a diferença entre a hipótese de incidência e o chamado fato imponível" (LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 395). A crítica de Ataliba ao uso indistinto da expressão *fato gerador* (para designar tanto a hipótese abstrata prevista na lei quanto a sua realização no plano dos fatos) foi assim enunciada: "A doutrina tradicional, no Brasil, costuma designar por fato gerador tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico. Ora, não se pode aceitar essa confusão terminológica, consistente em designar duas realidades tão distintas pelo mesmo nome. Não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco. Por isso parece errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio, pelo mesmo termo (fato gerador)" (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6. ed. 17. tir. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 54). Ataliba, adotando as expressões *hipótese de incidência* e *fato imponível*, esclareceu que "temos primeiramente (lógica e cronologicamente) uma descrição legislativa (hipotética) de um fato; ulteriormente, ocorre, acontece, realiza-se este fato concretamente" (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6. ed. 17. tir. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 53). Releva destacar que a expressão *fato gerador* foi utilizada pela primeira vez por Gaston Jèze que conferiu sentido dual à expressão. O estudo de Jèze foi publicado no Brasil em 1945 e a doutrina nacional imediatamente adotou a expressão com essa natureza dual (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 519-520).

[194] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 277. No mesmo sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 498. HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 619. Conforme Hugo de Brito, "a obrigação tributária principal corresponde a uma obrigação de dar. Seu objeto é o pagamento do tributo, ou da penalidade pecuniária" enquanto que as obrigações tributárias acessórias "correspondem à obrigações de fazer (emitir uma nota fiscal, por exemplo), de não fazer (não receber mercadoria sem a documentação legalmente exigida), de tolerar (admitir a fiscalização de livros e documentos)" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 127-128). Paulo Caliendo informa que as obrigações acessórias (também denominadas *deveres instrumentais* ou *deveres formais*) estão vinculadas "ao objetivo essencial de possibilitar o correto cumprimento do dever de pagar tributos" (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 531).

1.2.6. Obrigação tributária principal e acessória

Note-se que o próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 113, classifica as obrigações tributárias em *principal* ou *acessória* e as define nos seguintes termos:

> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
> § 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
> § 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
> § 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.[195]

Kiyoshi Harada esclarece que não há contradição entre o art. 113, § 1º, do CTN (que afirma constituir objeto da obrigação tributária principal a penalidade pecuniária de natureza tributária) e a previsão do art. 3º do CTN (que define tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito) tendo em vista que

> essa penalidade pecuniária surge sempre como sucedâneo de obrigação acessória descumprida, hipótese em que se converte em obrigação principal para o efeito de sua cobrança (§ 3º do art. 113 do CTN). Vale dizer, a penalidade pecuniária, embora cobrada simultaneamente com o crédito tributário, guarda com este uma relação de acessoriedade.[196]

Hugo de Brito complementa esta lição afirmando que a obrigação tributária acessória "não implica para o sujeito ativo (Fisco) o direito de exigir um comportamento do sujeito passivo, mas o poder jurídico de criar contra ele um crédito, correspondente à penalidade pecuniária".[197]

---

[195] Paulo Caliendo, comentando a previsão do § 3º do art. 113 do CTN, afirma que "a redação do presente parágrafo conduz a diversos questionamentos sobre a consistência do sistema conceitual do CTN, exigindo uma árdua tarefa hermenêutica de adequação entre conceito de obrigação e dever, contradiz em termos o próprio conceito de tributo por ele definido no art. 3º e dificulta uma análise científica adequada. Inicialmente, o dever formal se transforma em 'obrigação acessória' e seguida se transmuta em 'obrigação principal' pelo descumprimento. Em verdade, o dispositivo determina que, no caso de descumprimento de dever formal, surgirá uma sanção tributária, a qual independe do tributo (*causa impositiones*). Tal preceito pretende atenuar os efeitos negativos da denominação 'obrigação acessória', retirando o seu sentido de dependência quanto aos destinos da obrigação principal de tal modo que mesmo que esta venha ser satisfeita, mantém-se a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de dever formal" (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 533).

[196] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 58.

[197] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 126.

Torna-se imperativo dizer que, no Direito Tributário, ao contrário do que ocorre no Direito Privado, *obrigação* e *crédito* não se confundem,[198] pois o Código Tributário diferencia a obrigação tributária (CTN, art. 113) do crédito tributário (CTN, art. 139).[199] Segundo lição clássica de Ruy Nogueira, o Código Tributário Nacional "separa a obrigação enquanto pretensão e responsabilidade (Haftung) do crédito já como dívida (Schuld)".[200] Conforme esclarece a doutrina,

> A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isto mesmo a prestação respectiva ainda não é exigível. Já o crédito tributário é um segundo momento na relação de tributação. No dizer do Código Tributário Nacional, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza.
> Para fins didáticos, podemos dizer que a obrigação tributária corresponde a uma obrigação ilíquida do direito civil, enquanto o crédito tributário corresponde a essa mesma obrigação depois de liquidada. O lançamento corresponde ao procedimento de liquidação.[201]

1.2.7. Lançamento tributário

Conforme já dito, o lançamento tributário é o procedimento administrativo[202] através do qual ocorre a determinação do crédito tributário.[203] Antes da realização do lançamento existe apenas a obrigação tributária;[204] com a realização do lançamento surge o

---

[198] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 607.
[199] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 631-632. No mesmo sentido: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 125. Conforme Kiyoshi Harada: "Surgida a obrigação, deve a Fazenda declarar sua existência, através do lançamento, apurando o *quantum* e identificando o sujeito passivo, quando então, aquela obrigação passará a existir sob a denominação de crédito tributário. Disso resulta que pode existir obrigação tributária sem o crédito tributário, mas o contrário não poderá ocorrer" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 643).
[200] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 287.
[201] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 125.
[202] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 219-220.
[203] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 634. No mesmo sentido: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 181. Marcus Abraham, sobre o assunto, traz as seguintes informações: "Para Aurélio Pitanga Seixas Filho, a função do lançamento tributário é a de representar o fato gerador como ocorrido, aplicar a norma jurídica tributária enquadrável ao mesmo e liquidar o valor do tributo em uma escritura oficial que documentará o dever tributário que será exigido do contribuinte ou, eventualmente, do responsável tributário. Segundo lecionava Alfredo Augusto Becker a respeito do procedimento de lançamento, a fim de se constatar a efetiva realização da hipótese de incidência, é imprescindível a investigação e análise (quantitativa e qualitativa) dos fatos que aconteceram. Assim, havendo ocorrido a incidência de regra jurídica tributária, é ainda necessário proceder à transfiguração da base de cálculo (núcleo da hipótese de incidência) em uma cifra aritmética e sobre esta calcular a alíquota do tributo" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 228).
[204] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 631-632.

crédito tributário.[205] Por isso, entendemos correto afirmar-se que o lançamento tributário "é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente".[206] Neste ponto, torna-se relevante destacar que, entre os atos necessários para que exista um lançamento válido, figura a inafastável notificação ao contribuinte,[207] consequentemente, o procedimento do lançamento, não obstante o conteúdo do art. 142 do CTN, não se esgota no âmbito interno da administração tributária. Somente após a notificação do sujeito passivo da obrigação tributária é que o lançamento estará concluído e o crédito regularmente constituído. Daí se afirmar em doutrina que, uma vez realizada a notificação, "o lançamento está encerrado e somente poderá ser alterado em virtude de uma impugnação do próprio sujeito passivo, ou por uma revisão de uma autoridade superior (os chamados atos 'de ofício')".[208] Outra observação importante refere-se ao momento de constituição definitiva do crédito tributário, pois, embora seja controvertido na doutrina o uso das expressões *lançamento provisório* e *lançamento definitivo*,[209] tem-se aceitado,

---

[205] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 632. No mesmo sentido: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 178.

[206] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 178. No mesmo sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 635. Todavia, é de se apontar a existência de polêmica em relação à natureza jurídica da eficácia do lançamento, pois conforme explica Luciano Amaro, "a circunstância de a legislação ter criado o lançamento como ato de cuja realização depende a atuação de certos direitos do sujeito ativo fez com que a doutrina se estendesse em intermináveis discussões sobre a natureza do lançamento, sustentando uns que ele é constitutivo da obrigação tributária, e afirmando outros que ele tem natureza meramente declaratória, não faltando quem procure um meio-termo entre ambas as posições" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 366). Em que pese essa polêmica, atualmente, é quase unânime o entendimento de que "o lançamento não cria direito", possuindo efeito meramente declaratório (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 178).

[207] Conforme Luís Eduardo Schoueri, "é o que determina o artigo 145 do Código Tributário Nacional, ao referir-se ao lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. (...) A importância da notificação é tão grande que, sem ela, não há lançamento" (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 636). No mesmo sentido: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 220.

[208] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 636.

[209] Robson Lins contesta as expressões afirmando que "parece absurdo defender que o fato de um ato poder ser impugnado na esfera administrativa o torna provisório. Se assim fosse, quase tudo no direito seria provisório. (...) Constituição definitiva do crédito, portanto, ocorre com a introdução da norma individual e concreta no sistema, ou seja, com o lançamento. Todos os atos posteriores, ainda que possam, de alguma maneira, alterar os termos da relação jurídica tributária, não alterarão o fato de que, a partir daquele momento, já é possível a prática de atos tendentes a exigir o crédito" (LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 442-444). No mesmo sentido, e com mais contundência, Kiyoshi Harada: "Não têm razão, *data venia*, os que sustentam que o lançamento só se torna definitivo quando não impugnado pelo sujeito passivo, ou, se impugnado, quando confirmado em primeira ou em segunda instância administrativa. Não reconhecer a definitividade do lançamento na hipótese de notificação do sujeito passivo seria o mesmo que reconhecer a figura do crédito tributário provisório, que nenhuma guarida tem no CTN. Aliás, o raciocínio peca pela base, porque toda e qualquer decisão definitiva na esfera administrativa comportaria modificação por via judicial. Assim, aquele lançamento impugnado, ainda que decidido por sua manutenção integral na esfera administrativa, carregaria consigo a marca da 'definitividade provisória'. Outrossim, procedimento administrativo do lançamento, meio de constituição do crédito

especialmente na jurisprudência dos tribunais superiores, que o *lançamento provisório* seria aquele "que introduz no sistema a norma individual e concreta que certifica a ocorrência do fato jurídico tributário (auferir renda, por exemplo)",[210] mas que ainda é passível de ser alterado no âmbito administrativo (ou seja, aquele que ainda pode ser revisto em processo administrativo instaurado perante a Administração Pública); ao passo que o *lançamento definitivo* seria aquele que "se verificaria ao final do processo administrativo eventualmente instaurado a fim de discutir a legitimidade do crédito".[211] Nesse sentido, conforme aponta Robson Lins,

> O Supremo Tribunal Federal, por exemplo, fixou esse entendimento ao decidir sobre o momento em que se considera possível a instauração de ação penal, relativamente aos crimes contra a ordem tributária. Com efeito, esta E. Corte possui entendimento sumulado no sentido de que tais crimes somente se consumam quando há crédito constituído definitivamente e, ao determinar quando isso ocorre, fixou entendimento no sentido de que a definitividade somente existiria após o término do processo administrativo.[212]

1.2.7.1. Tipologia dos lançamentos tributários

Exposto o conceito geral de lançamento, releva esmiuçar quais sejam as suas modalidades, que, segundo a lei e doutrina tributárias, são três: *lançamento de ofício*, *lançamento por declaração* e *lançamento por homologação*. A diferenciação entre tais modalidades leva em consideração "a participação da Administração Tributária e do Contribuinte neste procedimento".[213]

O *lançamento de ofício* (ou lançamento direto) está previsto no art. 149 do CTN,[214] e, por intuitivo, é aquele em que a autoridade administrativa "encarrega-se de apurar o valor do tributo e notifica o contribuinte de seu resultado, sem que, para tanto, haja alguma

---

tributário, a cargo do agente administrativo integrante da carreira de auditor fiscal ou de agente fiscal de rendas, nada tem a ver com o processo administrativo tributário, meio de solução da lide, a cargo de outros agentes administrativos integrantes da função de julgar, sendo que nos colegiados de segunda instância há representantes dos contribuintes. Nenhum deles tem o poder de efetuar o lançamento" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 645).

[210] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 440.

[211] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 440.

[212] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 440. Sobre o assunto, *vide* Súmula Vinculante nº 24, RHC 118.246 e HC 108.159, todos do Supremo Tribunal Federal.

[213] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 235.

[214] Conforme Luciano Amaro, "a matéria vem disciplinada no art. 149, juntamente com a revisão (de ofício) de lançamento anteriormente feito. Trata-se, pois, nas situações arroladas naquele dispositivo, tanto de hipóteses em que compete à autoridade proceder de ofício ao lançamento como de casos nos quais cabe à mesma autoridade efetuar a revisão de lançamento anteriormente realizado" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 390).

provocação por parte do último",[215] ou seja, é aquele feito sem qualquer participação ou colaboração do sujeito passivo da obrigação tributária.[216] Essa modalidade de lançamento ocorre nos casos em que a lei assim o determine (CTN, art. 149, inciso I),[217] mas também pode ocorrer "em relação a qualquer tributo que, em princípio, devesse ser objeto de lançamento por declaração ou por homologação, desde que o contribuinte obrigado a declarar ou a apurar a quantia e antecipar o pagamento se omita no cumprimento de seus deveres".[218] Fator fundamental a ser destacado nesta modalidade de lançamento é que "no lançamento direto, o risco de interpretação da legislação tributária é sempre do fisco".[219] Além disso, devido ao alto custo financeiro para o Estado, em razão da necessidade de um grande número de agentes públicos para realizá-lo, da necessidade de manter extensos cadastros fiscais[220] (e nele ficar frequentemente inserindo informações), bem como de ter que promover a indispensável notificação do contribuinte,[221] "existe uma tendência legislativa a fim de diminuir os casos de lançamento de ofício".[222] Constituem exemplos dessa modalidade, os lançamentos efetuados nos seguintes tributos: IPTU e IPVA.

O *lançamento por declaração* (também chamado de lançamento misto)[223] é aquele que depende da atuação conjunta da autoridade tributária e do particular (sujeito passivo da obrigação tributária ou terceira pessoa legalmente obrigada).[224] Tal lançamento está

---

[215] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 642.

[216] Kiyoshi Harada explica que, no lançamento de ofício, "o fisco age por conta própria, diretamente, verificando a ocorrência do fato gerador, determinando a matéria tributável, calculando o montante do imposto devido, identificando o sujeito passivo e promovendo sua notificação" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 646).

[217] A hipótese do art. 149, inciso I, do CTN "prevê a consecução do lançamento de ofício por determinação da lei de incidência" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 391).

[218] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 182.

[219] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 646. Em obra posterior, Harada reforça esse entendimento afirmando que, no lançamento de ofício, "o risco de interpretação equivocada da legislação tributária é apenas do fisco que também é responsável pela entrega tempestiva da notificação de lançamento" (HARADA, Kiyoshi. **Lançamento tributário.** Indaiatuba: Foco, 2019, p. 22).

[220] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 642.

[221] ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário.** 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 147.

[222] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 646. Em obra posterior, Harada aprofunda a análise dessa tendência legislativa afirmando que "o fisco vem se livrando do lançamento direto ou de ofício e do lançamento por declaração por lhe dar trabalho, além de lhe acarretar a responsabilidade pela correta interpretação dos dispositivos legais. Com o lançamento por homologação todo o risco interpretativo fica por conta do contribuinte que deve lidar, não apenas com as normas constitucionais e legais, como também com uma infinidade de normas complementares, editadas à luz do art. 100 do CTN com impressionante dinamismo, que trazem insegurança jurídica permanente" (HARADA, Kiyoshi. **Lançamento tributário.** Indaiatuba: Foco, 2019, p. 29-30).

[223] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 645.

[224] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 645-646. No mesmo sentido: HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas,

previsto no Código Tributário nos seguintes termos: "Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação." Como resta claro, essa modalidade de lançamento ocorre quando "o contribuinte declara ao Fisco a ocorrência do fato gerador e lhe fornece as informações necessárias para que a própria autoridade tributária apure o imposto devido",[225] sendo necessário que, após a apuração do imposto, o fisco realize a notificação do contribuinte a respeito do lançamento.[226] Note-se que as informações prestadas à autoridade tributária são restritas à matéria fática, pois, "quem aprecia juridicamente o fato, decidindo qual a norma a ele aplicável, é a autoridade administrativa. Quem calcula o tributo, portanto, é a autoridade".[227] Conforme salienta a doutrina, hoje são escassas as hipóteses de lançamento por declaração,[228] até porque essa modalidade de lançamento tem o efeito prático, indesejado pelo fisco, de retardar o recebimento do tributo,[229] além de aumentar o custo para o seu recebimento.

A doutrina aponta que o Imposto de Renda (tanto de pessoas físicas quanto de pessoas jurídicas) era típico exemplo de lançamento por declaração,[230] pois, antigamente, o sujeito passivo da obrigação tributária declarava os rendimentos auferidos em determinado ano-base e realizava os cálculos relativos às deduções e abatimentos para que, posteriormente, a autoridade tributária fizesse a notificação do lançamento.[231] Entretanto, hoje, "a sistemática está alterada (...) e o contribuinte, no mesmo ato em que presta as

---

2019, p. 647. Conforme esclarece Luciano Amaro, "a declaração, portanto, configura uma obrigação formal ou instrumental (obrigação acessória, nos termos do CTN, art. 113, § 2º) do sujeito passivo (ou de terceiro, por exemplo, o pai, o tutor, o curador, o administrador)" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 388).

[225] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 236. Conforme destaca Kiyoshi Harada, no lançamento por declaração, "o fisco age com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo (...) acerca da matéria fática" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 646-647).

[226] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 236.

[227] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 646. Conforme salienta Luciano Amaro, "se o declarante indicar fatos verdadeiros, e não omitir fatos que deva declarar, a autoridade administrativa terá todos os elementos necessários à efetivação do lançamento" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 389).

[228] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 646.

[229] ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário.** 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 148.

[230] Nesse sentido: AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 390; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 272; HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 647; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 333.

[231] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 272.

declarações, considera-se notificado de que deverá recolher o tributo",[232] daí afirmar-se, em doutrina, que o IRPF e o IRPJ migraram para a modalidade de lançamento por homologação,[233] sendo que tal evolução, na análise de Luciano Amaro, "confirma a tendência legislativa de dar ao lançamento um papel eminente de controle do comportamento do sujeito passivo".[234]

Exemplo emblemático, ainda existente em nosso ordenamento, por razões óbvias, de lançamento por declaração é o efetuado quando "o passageiro ingressa no país com mercadoria estrangeira (sujeita à tributação) trazida na bagagem, mostrando-a ao agente alfandegário (Fisco) e este irá apresentar a papeleta de lançamento e notificação para pagamento do tributo devido".[235] Outro exemplo remanescente em nosso direito tributário é o ITBI incidente sobre a compra e venda de imóvel, visto que é o sujeito passivo da obrigação tributária que presta as informações fáticas à administração tributária para que o tributo seja lançado.[236]

Por fim, resta analisar o *lançamento por homologação*. Alguns doutrinadores referem-se a essa modalidade como *autolançamento*, entretanto, outros doutrinadores criticam tal nomenclatura afirmando que ela apresenta grave incongruência tendo em vista a impossibilidade de se afirmar que o contribuinte possa efetuar o lançamento.[237] O legislador, entretanto, ao fazer menção a essa modalidade, no art. 150 do CTN, preferiu utilizar a expressão *lançamento por homologação*.[238] A complexidade da tarefa a ser realizada pelo particular fica bem evidenciada no seguinte excerto doutrinário:

---

[232] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 272.

[233] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 390. No mesmo sentido, Hugo de Brito: "Atualmente, porém, a declaração de rendimentos é entregue e o contribuinte recebe, desde logo, a intimação para o pagamento do tributo nos termos de sua declaração, de sorte que o lançamento, a rigor, já não se faz por declaração, mas por homologação" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 333).

[234] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 390.

[235] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 236.

[236] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 236. Kiyoshi Harada informa que outro exemplo dessa modalidade de lançamento "é o imposto territorial rural, em que os fatores de redução do imposto pelo grau de utilização da terra e pelo grau de eficiência na exploração dependem fundamentalmente das informações do sujeito passivo" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 647).

[237] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 647.

[238] Código Tributário Nacional: "Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento."

> Lançamento por homologação é aquele no qual a lei atribui ao contribuinte, praticamente, toda a série de tarefas necessárias à constituição do crédito tributário. É usual, em tais situações, que o devedor do imposto emita documentos fiscais, escriture livros especiais para demonstrar a determinação da base de cálculo e obter o produto deste pela alíquota correspondente, apurando assim o montante do tributo devido, que terá a obrigação de recolher, sem qualquer participação direta da administração tributária.[239]

Nessa modalidade de lançamento, conforme determina o Código Tributário, após a autoridade administrativa tomar conhecimento da atividade realizada pelo sujeito passivo, deve ocorrer a homologação expressa (CTN, art. 150, *caput*) ou, alternativamente, a homologação tácita (CTN, art. 150, § 4º).[240]

Embora alguns doutrinadores sustentem que o objeto da homologação seja o *pagamento*, parece mais correto afirmar que a homologação incide sobre a *apuração do montante devido* (tanto que é possível que ocorra a homologação mesmo que não tenha sido realizado o pagamento), pois, segundo essa posição, o que caracteriza essa modalidade não é a efetiva realização do pagamento antecipado, mas a *exigência legal* de que se faça o pagamento antecipado.[241]

Lobo Torres, porém, informa sobre a contundente crítica apresentada por Alberto Xavier que, após taxar a teoria em torno do lançamento por homologação de artificiosa, argumenta que "a Administração a rigor não pode homologar ato praticado por contribuinte, pois a homologação entende sempre com o próprio ato administrativo".[242]

Abstraindo a discussão em torno das impropriedades contidas no art. 150 do CTN, sobressalta evidente dos contornos do lançamento por homologação – ao contrário do que ocorre nas demais modalidades (*de ofício* e *por declaração*) – que o risco na interpretação da legislação incide integralmente sobre o particular, ou seja, "a responsabilidade pela

---

[239] RODRIGUES, Rafael Moreno *apud* ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário.** 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 148. No mesmo sentido, Kiyoshi Harada afirma que, no lançamento por homologação, "todas as providências necessárias à constituição definitiva do crédito tributário ficam a cargo do sujeito passivo, tais como emissão de notas fiscais, sua escrituração em livros especiais, a apuração periódica do montante do tributo devido, seu pagamento antecipado, comunicação ao fisco desse pagamento etc" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 648).

[240] Na homologação tácita (que também poderia ser chamada de fictícia), "o legislador 'faz de conta' que houve uma homologação" (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 647). Importante salientar que, após a ocorrência da homologação tácita da atividade do sujeito passivo, o fisco decai do seu direito de realizar *lançamento de ofício* e o crédito tributário estará definitivamente extinto em razão do pagamento efetuado de forma antecipada. Ver nesse sentido: TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 274; ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 238.

[241] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 183.

[242] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 274.

correta interpretação e aplicação da legislação tributária é sempre do sujeito passivo",[243] posto que "a atuação da administração é mínima, ou mesmo inexistente".[244]

Não obstante o sujeito passivo muitas vezes não esteja capacitado para realizar o trabalho que, em tese, deveria ser realizado pela administração tributária, essa modalidade tem sido prevalentemente adotada pelo legislador – de todos os entes dotados de competência impositiva – porque permite uma considerável redução no custo da arrecadação do tributo.[245] Exemplos dessa modalidade, que bem demonstram a preferência legislativa em atribuir a atividade apuratória e valorativa ao particular, são os lançamentos realizados nos seguintes tributos: IRPF, IRPJ, ICMS, IPI, ISS e Contribuições Sociais.

Independente da modalidade concretamente utilizada, é fato que o *lançamento* (abrangendo em seu conceito a notificação) é o mecanismo de que se vale o direito para que a hipótese abstrata do tributo, quando materialmente realizada, desague no pagamento do tributo.

1.2.8. Espécies tributárias

Com relação às espécies tributárias, Marcus Abraham informa a existência de inúmeras classificações:

> A classificação quanto às espécies dos tributos não é uma atividade objetiva e rígida, e depende de critérios adotados sobre a natureza e características dos tributos, sem considerar a época da sua elaboração. Neste sentido, há quem entenda ser bipartida (impostos e taxas), tripartida (impostos, taxas e contribuições de melhoria), quadripartida (impostos, taxas,

---

[243] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 648-649. Em obra posterior, Harada reforça a sua crítica afirmando que, no lançamento por homologação, "é enorme a responsabilidade que recai sobre o sujeito passivo quanto à correta interpretação das leis tributárias que vêm sendo editadas periodicamente e de forma confusa e nebulosa, agravadas por regulamentação por decretos, portarias, instruções normativas, circulares, atos interpretativos declaratórios etc. que não obedecem ao princípio da hierarquia vertical das leis" (HARADA, Kiyoshi. **Lançamento tributário.** Indaiatuba: Foco, 2019, p. 32). O autor aponta, como medida paliativa, que o sujeito passivo da obrigação tributária, em caso de dúvida na interpretação ou aplicação da legislação, poderá utilizar o instituto da consulta fiscal com o objetivo de evitar a aplicação de sanções tributárias (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 649).

[244] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 646.

[245] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 649. Kiyoshi Harada acrescenta que tal lançamento também é adotado por "razões de ordem prática, como nos casos de impostos indiretos e instantâneos em que o lançamento direto a cada concreção do fato típico se torna inviável ou impraticável" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 649). No mesmo sentido, Luís Eduardo, ao referir-se ao lançamento por homologação, explica que "as contingências práticas da economia de massa (...) exigem o reconhecimento de que não é possível esperar uma atuação da Administração para cada lançamento individualmente considerado" (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 647).

> contribuições e empréstimo compulsório), quinquipartida (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições).
> Acompanhamos o entendimento de Luciano Amaro e de Ricardo Lobo Torres de que a divisão mais adequada seria a quadripartida, assim disposta: impostos, taxas, contribuições e empréstimo compulsório, conforme dispõem os artigos 145 e 148 da Constituição Federal, interpretando a expressão "contribuições de melhoria" como apenas uma espécie de contribuição, gênero que comportaria todas as demais, vale dizer, as contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico, as de categorias profissionais ou econômicas e as próprias contribuições de melhoria.[246]

Em meio a este quadro de múltiplas classificações, por reputarmos mais adequada ao *Sistema Tributário Nacional* previsto na Constituição Federal, aderimos à classificação, mais abrangente, que enumera cinco espécies para o gênero *tributo*: [1] impostos, [2] taxas, [3] contribuições de melhorias, [4] empréstimo compulsório e [5] contribuições sociais.

A definição de *imposto* encontra-se fixada no próprio Código Tributário: *Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte* (CTN, art. 16). A própria definição deixa claro que se trata de tributo de caráter *não vinculado*,[247] posto que o dever legal de pagar *impostos* não está vinculado a nenhuma *atividade específica do Estado* em relação ao contribuinte,[248] ou seja, "para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado".[249] É por isso que se afirma, em doutrina, "que os impostos são tributos que incidem necessariamente sobre revelações de riqueza do contribuinte",[250] ou seja, essa espécie tributária possui, como fato gerador, "situações relacionadas ao contribuinte, e não ao Estado".[251] Conforme pondera Leandro Paulsen, considerando que o fato gerador deste tributo está relacionado com a riqueza do contribuinte, o valor devido a título de imposto necessariamente deverá ser dimensionado em razão dessa riqueza; dessa forma, na tributação da propriedade, a base de cálculo será o seu valor venal, ao passo que, na tributação da circulação de mercadoria, a base de cálculo

---

[246] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 46.
[247] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 302.
[248] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 157.
[249] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 52.
[250] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 54. Conforme Luís Schoueri, "impostos são espécies tributárias cuja hipótese tributária presta-se a ser índice de capacidade contributiva (justificativa para a imposição), não se vinculando, pois, à atividade estatal; excetuados os casos previstos na Constituição Federal, a receita dos impostos não se afeta a qualquer órgão, fundo ou despesa, servindo, portanto, para cobrir os gastos gerais do ente tributante" (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 215-216).
[251] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 54. "O legislador deve escolher determinadas situações materiais (por exemplo, aquisição de renda) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 52).

será o valor da operação.[252] Como deflui do exposto, os impostos constituem, na definição de Ruy Nogueira, a *viga mestra da arrecadação tributária*,[253] posto que baseados unicamente na capacidade econômica do contribuinte, daí resultando duas características fundamentais: "a de cobrança geral e a de não ser contraprestacional".[254] Com relação aos recursos provenientes dessa espécie tributária, note-se que existe determinação expressa da Carta Republicana (CF, art. 167, inciso IV), que Schoueri refere como sendo "o denominado princípio da não afetação",[255] no sentido de que o produto da arrecadação dos impostos, por ser destinado a "cobrir as despesas gerais do ente tributante",[256] não poderá ser vinculado a nenhum órgão, fundo ou despesa, com exceção das ressalvas feitas pelo próprio texto constitucional,[257] consequentemente, qualquer outra vinculação dessas receitas será inconstitucional.[258] Leandro Paulsen informa que "a destinação dos impostos será feita não por critérios estabelecidos pela lei instituidora do tributo, mas conforme determinar a lei orçamentária anual".[259] Há que se destacar que "os impostos se distinguem entre si pelos respectivos fatos geradores e com base nessa distinção, nos países de organização federativa, como o nosso, são atribuídos às diversas entidades entre as quais se divide o poder político".[260] Com relação à classificação, embora a Constituição Federal "não tenha classificado explicitamente os impostos, tornam-se importantes para a sua

---

[252] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 54.
[253] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 157.
[254] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 157.
[255] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 206. No mesmo sentido: TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 115.
[256] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 206.
[257] As ressalvas do texto constitucional referem-se: [1] à repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159 da CF/88; [2] à destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198 § 2º, 212 e 37, XXII, da CF/88; [3] à prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, da CF/88; bem como [4] ao disposto no art. 167, § 4º, da CF/88 que prevê ser permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.
[258] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 273. O autor aponta, entre exemplos de vinculações declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, "a aplicação de ICMS em áreas indígenas" (em relação à Lei nº 12.690/99 do Estado do Paraná) e "a utilização do percentual do ICMS no financiamento de programas habitacionais" (em relação às Leis nº 6.556/89 e 7.003/90 do Estado de São Paulo) (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 273).
[259] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 54.
[260] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 66.

interpretação as classificações doutrinárias".[261] Entre as diversas propostas apresentadas pela doutrina, três classificações parecem se sobressair pela sua importância. A primeira delas separa os impostos em pessoais e reais. Dessa forma, *imposto pessoal* é aquele que se institui em razão da pessoa[262] ou, como diz Harada, em razão das "qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo".[263] *Imposto real* é aquele instituído em função de uma coisa[264] com "total abstração das condições individuais de cada contribuinte"[265] ou, na linguagem de Lobo Torres, em função "do patrimônio ou de considerações objetivas e econômicas independentes da situação do devedor".[266] A segunda classificação relevante distingue os impostos em diretos e indiretos. *Imposto direto* é aquele em que "não há repercussão econômica do encargo tributário, isto é, aquela pessoa que praticou o fato tipificado na lei suporta o respectivo ônus fiscal";[267] segundo Ruy Nogueira, o imposto direto (do qual o IRPF é um exemplo) possui a "virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva".[268] *Imposto indireto* é aquele que repercute economicamente sobre terceira pessoa, chamada de *contribuinte de fato*.[269] Ruy Nogueira critica o imposto indireto (do qual são exemplos o IPI e o ICMS) afirmando que ele possui o defeito de conectar o ônus tributário a um determinado evento jurídico ou material, ou seja, tal imposto não possui um critério para aferir efetivamente a capacidade econômica do contribuinte, recorrendo a uma gradação teórica e genérica da tributação "por meio do sistema *ad valorem* e em razão de índices de capacidade econômica".[270] A terceira classificação de relevo considera a competência para instituir o

---

[261] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 364.
[262] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 364.
[263] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 336.
[264] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 158.
[265] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 336.
[266] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 364.
[267] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 336.
[268] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 158.
[269] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 365. Conforme explica Kiyoshi Harada, o imposto indireto é aquele em que "o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 336).
[270] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 159. Conforme explica o autor, a consequência prática disso é que "se um indivíduo comprar uma mercadoria,

tributo (critério expressamente adotado pela Constituição Federal), consequentemente os impostos são classificados em *federais*, *estaduais* ou *municipais*.[271]

A definição de *taxa* também se encontra positivada no Código Tributário: *As taxas têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição* (CTN, art. 77).[272] Definição semelhante encontra-se no texto constitucional.[273] Como ressalta da definição, o fato gerador dessa espécie tributária está *vinculado* a uma *atividade específica do Estado* em relação ao contribuinte,[274] portanto, trata-se de um tributo vinculado.[275] Como o dispositivo legal faz referência a "duas atividades estatais, também se torna possível apontar duas subespécies de taxas: as taxas de polícia e as taxas de serviço".[276] A atividade específica estatal, que compõe o critério material do fato gerador, tem que estar diretamente vinculada ao beneficiário dessa atuação estatal (por ser este beneficiário individualizado o *sujeito passivo* obrigado ao pagamento da *taxa*), não podendo estar vinculada à coletividade de uma forma geral.[277] Com relação à taxa com fundamento no poder polícia (também denominada de *taxa de fiscalização*),[278] note-se que o próprio Código Tributário (art. 78) considera como *poder de polícia* a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Da definição legal resulta que o chamado poder de polícia consubstancia "a atividade da administração pública de fiscalização de atos particulares que possuam reflexo

---

seja abastado ou pobre, pagará o mesmo *quantum*" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 159).

[271] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 304.

[272] Conforme Hugo de Brito, a taxa é a espécie tributária "cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia, ou o serviço público, prestado ou posto à disposição do contribuinte" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 438).

[273] Constituição Federal: "Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II- taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição".

[274] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 55.

[275] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 377.

[276] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 184.

[277] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 437-438. No mesmo sentido: CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 275.

[278] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 275 e 276.

na esfera do interesse público".[279] Note-se que o exercício do poder de polícia é considerado regular *quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder* (CTN, art. 78, parágrafo único). E, conforme aponta Schoueri, a taxa de polícia só pode ser cobrada quando for efetivamente exercido o poder de polícia (portanto, diferentemente da taxa de serviço, não existe possibilidade de cobrança da *taxa de polícia* em razão do uso potencial).[280] Com relação à taxa de serviço, note-se que os serviços públicos específicos são aqueles que podem ser *destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas* (CTN, art. 79, inciso II), já os serviços públicos divisíveis são aqueles *suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários* (CTN, art. 79, inciso III).[281] Esses dois conceitos – *específicos* e *divisíveis* – são inseparáveis, posto que um serviço público só poderá ser *divisível* se for *específico*.[282] O art. 79, inciso I, do Código Tributário considera que o serviço público pode ser utilizado pelo contribuinte de forma *efetiva* (quando o contribuinte usufrui do serviço a qualquer título) ou *potencial* (quando, sendo de utilização compulsória, o serviço seja posto à disposição do contribuinte mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento).[283] Portanto, se o serviço público não for de utilização compulsória, a taxa somente poderá ser cobrada mediante utilização efetiva do serviço pelo contribuinte; entretanto, se a utilização do serviço for compulsória, mesmo que não ocorra a efetiva utilização pelo contribuinte, a taxa poderá

---

[279] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 276.

[280] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 188. No mesmo sentido, Leandro Paulsen: "o fato gerador da taxa de polícia é o seu efetivo exercício (art. 77)" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 56).

[281] Conforme Luís Schoueri, o requisito da *especificidade* está relacionado com "a possibilidade de o serviço ser medido em unidades", ao passo que o requisito da *divisibilidade* está relacionado com a possibilidade de imputação do serviço a um determinado contribuinte (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 191).

[282] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 393. No mesmo sentido: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 441. Conforme salienta Marcus Abraham, a divisibilidade e especificidade do serviço público "relaciona-se com o fato de o benefício ser fruído em caráter genérico (*uti universi*) ou individual (*uti singuli*). No serviço público genérico, há um benefício geral para toda a coletividade, não havendo a identificação do destinatário e, por consequência, não possui a necessária individualização em elementos independentes. Já no serviço público específico e divisível – objeto de cobrança por taxa –, é possível identificar o fornecedor e o contribuinte beneficiado, já que o serviço se caracteriza por individualizar-se em unidades autônomas, o que permite sua exclusiva destinação àquela pessoa" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 381).

[283] A expressão *serviço prestado* ou *serviço posto à disposição*, contida no art. 77 do CTN, revela, respectivamente, a utilização *efetiva* ou *potencial* do serviço público pelo contribuinte (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 441).

ser cobrada.[284] Conforme consta expressamente do Código Tributário, as taxas podem ser instituídas e cobradas por todas as entidades políticas que compõem a Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) cada qual no âmbito das suas respectivas atribuições (CTN, art. 77). Entretanto, "o produto da taxa visa a custear a atividade estatal, não podendo ter destinação desvinculada de tal atividade".[285] São exemplos de taxas de polícia: taxa para concessão de alvará de localização e funcionamento; taxa de licença para construir. São exemplos de taxas de serviço: taxa de coleta de lixo ou resíduos; taxa pelo fornecimento de água; taxa de esgoto. Releva destacar que a cobrança da chamada *taxa de iluminação pública* vinha sendo reiteradamente rechaçada pelo Poder Judiciário "tendo em vista que a iluminação pública não é suscetível de utilização separadamente, por parte de cada um dos seus usuários",[286] culminando com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal que, em seguida, editou a Súmula Vinculante nº 41.[287]

A *contribuição de melhoria*, que encontra previsão no texto constitucional (CF, art. 145, III),[288] não foi definida pelo Código Tributário, entretanto, os elementos necessários à sua definição podem ser extraídos do art. 81 do CTN.[289] Antes de conceituá-la, é preciso destacar que se trata de tributo vinculado,[290] pois o seu fato gerador está conectado à atividade específica do Estado diretamente relacionada ao contribuinte;[291] além disso, "esta espécie tributária tem como elemento essencial de seu fato gerador a valorização imobiliária"[292] decorrente da realização de uma obra pública,[293] portanto, a valorização do imóvel é o *critério de medida da melhoria*, pois "o tributo não se legitima pela simples

---

[284] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 162-163.
[285] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 58. No mesmo sentido: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 159.
[286] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 191.
[287] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 381-382. A súmula vinculante nº 41 possui o seguinte teor: "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa."
[288] Constituição Federal: "Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) III- contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas".
[289] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 448.
[290] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 74.
[291] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 68-69.
[292] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 449.
[293] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 404.

realização da obra".[294] Essa espécie tributária tem por limite individual a valorização do imóvel e, por limite geral, o custo total da obra.[295] O DL 195/67, ao dispor sobre a contribuição de melhoria (definindo o seu fato gerador e a respectiva base de cálculo),[296] prevê hipóteses em que esse tributo poderá ser exigido, entre elas, construção e ampliação de parques, pontes, túneis e viadutos, construção de aeroportos, pavimentação, iluminação, proteção contra inundações, arborização, melhoramentos de praças e vias públicas etc;[297] mas, apesar dessa permissão legal, é necessário que o ente político (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) que pretenda realizar a obra pública institua o tributo por meio de lei específica para cada obra, posto que o princípio da legalidade estrita "é incompatível com qualquer cláusula geral de tributação".[298] Sendo importante sublinhar que, se da obra pública não resultar a valorização imobiliária, a contribuição não poderá ser cobrada,[299] aliás, se da obra pública resultar a desvalorização do imóvel, ficará aberta a possibilidade de "pedido de reparação do indivíduo contra o Estado".[300] Por fim, há que se dizer que a contribuição de melhoria constitui espécie tributária "raramente instituída pelos poderes públicos, que preferem financiar suas obras por meio de recursos destinados a seus gastos gerais".[301] Em face de tudo quanto exposto acima, a contribuição de melhoria pode ser definida como "um tributo vinculado, cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública".[302] Hugo de Brito, baseado em um *ideal de justiça* (critério, portanto, extrajurídico), amplia o conceito possível de ser extraído do que se encontra positivado no Código Tributário, sustentando que a contribuição de melhoria é a espécie tributária que tem por fato gerador a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública tendo por finalidade "a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras

---

[294] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 69. No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 73.
[295] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 205.
[296] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 301. Caliendo informa a existência de embate doutrinário em torno do DL 195/67 referente à sua recepção ou não pela CF/88 tendo em vista a sua real natureza jurídica (lei complementar ou não) e também porque o Decreto-Lei se refere aos *imóveis beneficiados* enquanto o Código Tributário faz referência aos *imóveis valorizados* (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 301-302).
[297] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 405-406.
[298] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 60.
[299] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 164.
[300] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 70-71.
[301] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 193.
[302] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 449.

públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis".[303] Este acréscimo conceitual leva em consideração o fato de que as obras públicas são financiadas com recursos também públicos (portanto, coletivos) e, dessa forma, não seria justo que determinados proprietários fossem individualmente beneficiados com a valorização imobiliária decorrente da obra sem que retornassem, ao Tesouro Público, ao menos uma parte dos recursos que foram aplicados no desenvolvimento da obra, consequentemente, a contribuição de melhoria seria um "tributo destinado a evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas".[304] Consideramos tal acréscimo conceitual desnecessário para a definição jurídica da contribuição de melhoria, até porque, conforme o próprio autor reconhece, a existência de um *dever social*, subjacente ao dever de pagar tributo, "não desfigura o dever jurídico";[305] além disso, o próprio autor aponta, em suas considerações iniciais a respeito da contribuição de melhoria, que "a destinação do produto da arrecadação ao custeio da obra pública não é elemento essencial à caracterização da contribuição de melhoria".[306] É o que, inclusive, encontra-se positivado no art. 4º do CTN. Portanto, o acréscimo conceitual proposto, embora justifique a instituição dessa espécie tributária, em nada acrescenta para a compreensão do *dever jurídico* de pagar esse tributo.

O *empréstimo compulsório* (também denominado *empréstimo forçado*)[307] é a espécie tributária que mais controvérsia causou na doutrina. Sua natureza jurídica (tributo ou não) foi objeto de profundos debates.[308] Apesar da polêmica, conforme Alfredo Becker, "o *único* argumento encontrado para negar a natureza tributária ao empréstimo compulsório, fora o de que seu montante é restituído à pessoa que o pagou".[309] Entretanto,

---

[303] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 449-450.
[304] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 449. No mesmo sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 200. CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 295. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio *apud* AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 70.
[305] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 19.
[306] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 448.
[307] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 73-74.
[308] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 217. No mesmo sentido: ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 393. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 67. CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 309-313.
[309] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 420.

com a promulgação da Constituição Federal de 1988,[310] a doutrina majoritária firmou-se no sentido de que o empréstimo compulsório possui natureza jurídica de tributo.[311] Note-se que a sua inserção topográfica no texto constitucional ocorre justamente no capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional (mais precisamente no primeiro capítulo do Título VI referente à tributação e orçamento),[312] o que já denota (ou, pelo menos, fornece fortes indícios) a sua natureza jurídica. Daí decorre, por exemplo, a afirmação de Schoueri de que "ao ler o art. 148 da Constituição Federal, descobre-se que existe uma espécie tributária cuja competência é exclusiva da União e cuja instituição far-se-á por lei complementar".[313] A exigência de que a instituição dessa espécie tributária seja feita mediante lei complementar tem por objetivo dificultar a ocorrência de novos abusos como os que ocorreram no passado.[314] Não obstante, ainda há quem afirme que, ao ângulo da *teoria geral do direito*, o empréstimo compulsório não possui natureza tributária porque não se encaixaria no "conceito universal de tributo como receita, no sentido não apenas financeiro, mas econômico, (...) pois não transfere riqueza do setor privado para o Estado".[315] Contrapondo-se a este argumento, Paulo de Barros sustenta a natureza tributária dos empréstimos compulsórios da seguinte forma:

---

[310] Conforme Lobo Torres, "hoje, em face da regra do art. 148 da CF/88 não subsiste dúvida em torno da natureza tributária do empréstimo forçado" (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 414).

[311] Sustentando a natureza jurídica tributária do empréstimo compulsório: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 65 e 66. PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 60. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 119 e 155. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 50. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 216 e 217. ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 391 e 394. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 344. HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 336. LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 392. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 414. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 420. Em sentido contrário, negando que o empréstimo compulsório seja tributo: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 64 e 68. CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 313.

[312] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 66.

[313] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 216.

[314] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 74. Conforme Leandro Paulsen, "a instituição de empréstimos compulsórios, diferentemente da generalidade dos tributos, depende sempre de lei complementar (art. 148 da CF)" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 60).

[315] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 68. Conforme ressalta o autor em outro trecho de seu livro, "no plano de uma Teoria Geral do Direito o empréstimo compulsório não é tributo. Ele não é uma receita pública, no sentido de ingresso sem correspondente no passivo" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 64). Entretanto, Alfredo Becker objeta que "o fato de o Estado devolver ao

> Nunca será demasiado reafirmar a índole tributária dos empréstimos compulsórios: satisfazem, plenamente, as cláusulas que compõem a redação do art. 3º do Código Tributário Nacional, tido como expressão eloquente daquilo que o próprio sistema jurídico brasileiro entende por 'tributo', de nada importando o *plus* representado pela necessidade de restituição, ínsita ao conceito de 'empréstimo', porque bem sabemos que o nome atribuído à figura ou o destino que se dê ao produto da arrecadação nada acrescem à natureza jurídica do tributo (CTN, art. 4º).[316]

Afirmada a natureza tributária, há que se concluir, por consequência, que o empréstimo compulsório deve "obedecer ao regime jurídico dos tributos".[317] Além disso, ressalta da estrutura dessa espécie tributária que o seu aspecto mais significativo "é o de consistir em uma prestação pecuniária restituível".[318] Exatamente por isso, Leandro Paulsen destaca que uma característica peculiar e exclusiva dessa espécie tributária é a *promessa de restituição* (que deverá ser feita em *moeda*,[319] conforme já decidido pelo plenário do STF no RE 121.336),[320] pois, quando da cobrança desse tributo, também incide norma determinando a restituição do empréstimo[321] e, dessa forma, o contribuinte passa a ter direito subjetivo à devolução, não podendo lei posterior revogar esse direito sem que

---

contribuinte em dinheiro (ou em títulos) o valor do tributo (com ou sem 'juros') não desqualifica a sua natureza jurídica de tributo, porque a *destinação* (indeterminada ou determinada) não altera a sua natureza jurídica que continuará sendo a de tributo. A doutrina dominante demonstra de modo irrefutável que o imposto, com destinação determinada continua sendo imposto. Ora, a devolução do montante do tributo ao contribuinte é uma (entre outras) das destinações *determinadas* àquele tributo e tal fenômeno ocorre também com outros tributos" (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 420).

[316] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 66. Conforme Luciano Amaro, o empréstimo compulsório representa "um ingresso de recursos temporário nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada. Aqui, mais uma vez, deparamo-nos com o qualificativo da compulsoriedade (...). Na locução 'empréstimo compulsório' (...) o adjetivo quer expressar que o nascimento da obrigação de prestar (a título de empréstimo, embora) é determinado (forçado) pela lei, não sendo, pois, fruto da vontade dos sujeitos da relação jurídica" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 73-74). Por isso Alfredo Becker sustenta que "na verdade, a natureza jurídica do 'empréstimo compulsório' é a de um genuíno imposto" (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 420). Daí a posição de alguns autores afirmando que essa espécie tributária constitui um "imposto restituível". Nesse sentido: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 57 e 344.

[317] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 66.

[318] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 412.

[319] Conforme explica Caliendo, "a devolução deve ser exata, ou seja, integral nos valores e idêntica na espécie. Esta deve obedecer aos seguintes critérios: i) restituição na mesma quantidade (devolução integral); e ii) mesma qualidade (devolução idêntica)" (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 314).

[320] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 397.

[321] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 421.

ocorra ofensa ao art. 5º, XXXVI, da CF/88 que tutela o direito adquirido.[322] Note-se que, sem essa *promessa de restituição* essa espécie tributária não se configura,[323] podendo-se, entretanto, cogitar de confisco.[324] Adentrando na configuração constitucional desse tributo, conforme determina expressamente a Carta Republicana, o empréstimo compulsório, de competência exclusiva da União (CF, art. 148, *caput*), só poderá ser instituído em duas hipóteses: [1] para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (CF, art. 148, inciso I); e [2] no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (CF, art. 148, inciso II). Nesta última hipótese (inciso II), é obrigatória a observância do princípio da anterioridade,[325] ao passo que, na primeira hipótese (inciso I), o texto constitucional dispensa a observância desse princípio em razão das "graves proporções dos acontecimentos nele mencionados".[326] Entretanto, nas duas hipóteses, a aplicação dos recursos provenientes do empréstimo compulsório ficará vinculada à despesa que fundamentou a sua instituição (CF, art. 148, parágrafo único). Note-se que tal vinculação configura uma "garantia do contribuinte"[327] que se destina a reforçar a prevenção contra abusos no manejo dessa espécie tributária. Por fim, Luciano Amaro ressalta que, como o fato gerador do empréstimo compulsório não foi especificado pelo texto constitucional, tal espécie tributária poderá ter, ou não, caráter vinculado.[328] Como exemplo desse tributo, Paulo Caliendo aponta o empréstimo compulsório sobre combustíveis (instituído em 1986, portanto, antes da atual ordem constitucional).[329]

---

[322] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 60.
[323] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 60.
[324] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 314.
[325] Conforme Ruy Nogueira, somente na hipótese do inciso II do art. 148 da CF/88 "é que a instituição do empréstimo compulsório não pode ser exigida no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 123).
[326] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 65.
[327] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 68.
[328] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 74. Nesse mesmo sentido, Leandro Paulsen afirma, a título exemplificativo, que poderão ser fatos geradores do empréstimo compulsório "tanto o consumo de energia elétrica ou a propriedade de aeronave ou embarcação, quanto o serviço de dedetização obrigatória que vise minorar ou erradicar a propagação de epidemia" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 60).
[329] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 319.

As *contribuições sociais* também despertaram forte controvérsia na doutrina,[330] entretanto, atualmente, a natureza tributária das contribuições sociais encontra-se "pacificada por sua inclusão no capítulo da Constituição que versa sobre tributos".[331] Tais contribuições constituem a espécie tributária cuja competência para instituição cabe exclusivamente à União, que pode instituí-las com fundamento nos arts. 149 e 195 da CF/88.[332] Apesar de a Carta Política estabelecer a competência exclusiva da União para a instituição de contribuições sociais (CF, art. 149, *caput*), o próprio texto constitucional ressalva a possibilidade de outros entes políticos (Estados, Distrito Federal e Municípios) instituírem tais contribuições, que deverá ser cobrada exclusivamente de seus servidores, para custear, em benefício deles mesmos, o regime previdenciário que lhes é próprio, entretanto, a alíquota da contribuição instituída pelos demais entes federativos não poderá ser inferior à alíquota da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União (CF, art. 149, § 1º). Dos dispositivos constitucionais ressalta que o gênero – contribuição social – abrange três espécies: [1] as *contribuições de intervenção no domínio econômico* (também denominadas contribuições interventivas),[333] [2] as *contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas* (também chamadas de contribuições profissionais[334] ou corporativas)[335] e [3] as *contribuições de seguridade social*. Conforme Luís Schoueri, o que caracteriza essa espécie tributária é a sua afetação,[336] posto que "são

---

[330] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 422. No mesmo sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 221. CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 328-329. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 85-87.

[331] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 221.

[332] Conforme explica Luís Eduardo Schoueri, "a disciplina jurídica das contribuições sociais encontra-se, em termos gerais, no art. 149; para aquelas destinadas à seguridade social, deve-se considerar o seu art. 195", dessa forma, "se o art. 149 se aplica a todas as contribuições sociais, outro dispositivo constitucional tem importância quando a contribuição social é destinada à seguridade social: o art. 195 volta a discipliná-las, definindo possíveis contribuintes (empregador, empresa ou equiparados; trabalhador e outros segurados da previdência social; ganhadores de concursos de prognósticos e importadores)" (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 225 e 227).

[333] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 76.

[334] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 67.

[335] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 76.

[336] Divergindo ligeiramente da posição de Luís Schoueri, Hugo de Brito afirma que as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CICPE) não se caracterizam "pela simples destinação do produto da respectiva arrecadação, mas pela finalidade de sua instituição, que induz a ideia de vinculação direta: a) do órgão do Poder Público incumbido da intervenção no domínio econômico; ou b) da entidade gestora dos interesses da categoria profissional ou econômica", por isso o autor sustenta que as contribuições sociais podem ser conceituadas como "espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 422-423).

elas um instrumento de atuação da União na área social".[337] Portanto, se os recursos arrecadados com as contribuições sociais forem desviados para finalidade diversa daquela que justificou a sua instituição, poderá ser questionada a validade da tributação.[338] Com relação às *contribuições de intervenção no domínio econômico* (CIDE) e às *contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas* (CICPE) há de se notar que, como elas constituem instrumento de atuação da União nessas respectivas áreas,[339] as primeiras (CIDE) fornecerão recursos para que a União possa promover a intervenção no domínio econômico, ao passo que as últimas (CICPE) fornecerão recursos para que a União possa atuar no interesse das respectivas categorias profissionais ou econômicas.[340] Especificamente em relação à CIDE, Leandro Paulsen explica que a União deverá realizar a intervenção "para corrigir distorções ou para promover objetivos, influindo na atuação da iniciativa privada",[341] sendo que a intervenção, necessariamente, deverá ter por finalidade realizar os princípios da ordem econômica enumerados no art. 170 da CF/88.[342] Com relação às contribuições de seguridade social, como o próprio nome indica, elas se destinam ao "financiamento da seguridade social".[343] Note-se que, conforme disposição expressa do art. 194 da CF/88, a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência social e à assistência social. A lei que regula as contribuições de seguridade social é a Lei 8.212/91.[344] Uma última observação fundamental sobre as contribuições sociais há de ser feita: as finalidades que permitem a instituição dessa espécie tributária – que constituem o seu *critério de validação constitucional* – "não podem ser confundidas com o fato gerador da respectiva obrigação tributária, que é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao seu surgimento".[345] Tomem-se, como exemplo, as contribuições do art. 195 da CF/88 "cuja finalidade é o custeio da seguridade social (finalidade que autoriza sua instituição) e cujos

---

[337] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 220.
[338] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 64.
[339] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 422.
[340] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 233.
[341] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 66.
[342] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 67.
[343] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 77.
[344] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 420.
[345] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 64.

fatos geradores são o pagamento de folha de salários e de remuneração a autônomos, a receita, o lucro".[346] Por fim, como exemplo de CICPE, Luís Schoueri aponta as contribuições cobradas pelas "autarquias de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas"[347] (Conselho Regional de Medicina, Conselho Regional de Contabilidade etc), entretanto, conforme salienta o autor, o Superior Tribunal de Justiça, ao negar a natureza tributária das contribuições pagas pelos advogados, assentou que a Ordem dos Advogados do Brasil não se confunde com os demais conselhos de fiscalização profissional; na mesma linha, o Supremo Tribunal Federal (em decisão que parece aderir à posição do STJ) afastou a exigência de contratação de funcionários da OAB mediante concurso público ao argumento de que a Ordem dos Advogados do Brasil não tem por finalidade tutelar os interesses profissionais dos advogados, mas sim tutelar a ordem jurídica nacional, entretanto, conforme sublinha Luís Schoueri "o argumento não convence, já que todos os Conselhos Profissionais tutelam igualmente os interesses da sociedade, sem por isso perderem a natureza de atuação no interesse das respectivas categorias profissionais ou econômicas".[348] Outros exemplos de CICPE são lembradas por Abraham: as contribuições ao Serviço Social do Comércio (Sesc) e as contribuições ao Serviço Social da Indústria (Sesi), que são pagas por aqueles que exercem atividades que, apesar de não serem profissionalizadas nem regulamentadas, são de natureza econômica.[349] Como exemplo de CIDE, pode ser mencionado o Adicional de Tarifa Portuária (instituído pela Lei 7.700/88, atualmente revogada) cujos recursos, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal que lhe reconheceu o caráter de CIDE,[350] eram "aplicados em investimentos e melhoramentos portuários".[351] Outros exemplos de CIDE são: o adicional para renovação da marinha mercante (Lei 10.893/04), a contribuição para o fundo de universalização dos serviços de telecomunicações (Lei 9.998/00) e a contribuição para o desenvolvimento da indústria cinematográfica (Lei 10.454/02).[352]

As espécies fiscais, acima sinteticamente apresentadas, fazem ingressar dinheiro nos cofres públicos. Como o crédito tributário (receita pública ordinária e derivada)

---

[346] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 64-65.
[347] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 234.
[348] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 234-235.
[349] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 413.
[350] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 347.
[351] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 236.
[352] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 407.

representa a principal fonte de financiamento estatal,[353] é natural que o Estado pretenda "cada vez mais sofisticar o seu sistema tributário visando ampliar a arrecadação, seja a partir da criação de novas espécies tributárias ou pela majoração das já existentes".[354]

O interesse estatal em tornar efetiva a obtenção de receitas através da arrecadação dos tributos legalmente instituídos e previstos no orçamento anual[355] (para fazer frente às despesas públicas) desencadeou a edição de leis, de natureza penal, com o objetivo específico de evitar a prática de condutas fraudulentas que impeçam o conhecimento, por parte das autoridades fazendárias, da existência de relação jurídica tributária e, por consequência, da existência de obrigação tributária da qual deriva o crédito tributário.

Em razão da inserção dessas leis penais no ordenamento jurídico, torna-se fundamental analisar o conceito jurídico de fraude – elemento central do crime tributário –, para determinar o seu exato conteúdo. Tal análise será feita mais adiante; por enquanto, ingressaremos na análise da infração tributária e sua consequência jurídica: a sanção fiscal.

1.2.9. Infrações e sanções tributárias

1.2.9.1. Infrações tributárias

As relações jurídico-tributárias de natureza sancionadora (ou punitiva) se instauram com a ocorrência de violação à legislação tributária.[356] Tais relações resultam na aplicação de sanção tributária e geram, consequentemente, "um custo para o Estado, financiado pelos tributos".[357]

---

[353] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 144.

[354] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 40. Entretanto, conforme explica Abraham, "a necessidade crescente de recursos originários da tributação faz emergir, infelizmente, uma mentalidade arrecadatória por parte de agentes do Fisco, e eventuais desconsiderações das garantias do contribuinte pela própria Administração Tributária passam a ser fatos comuns" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 40).

[355] Embora não exista mais a necessidade de o tributo estar previsto no orçamento para que possa ser cobrado, visto que não vigora mais entre nós o princípio da anualidade, releva destacar que a inserção do tributo no orçamento conduz a uma expectativa no Chefe do Poder Executivo em relação aos recursos de que poderá dispor para concretizar o seu plano de governo. Sobre a não vigência do princípio da anualidade (previsto na CF/46, extinto com a EC nº 18/65 e revigorado na CF/67), desde 1969, em razão da EC nº 1, *vide*: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 95.

[356] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 204. No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 538.

[357] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 317.

Conforme determina o art. 97, inciso V, do CTN, *somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas*. Trata-se do princípio da legalidade em relação à previsão de punições, pois, na esfera tributária, a criação de normas sancionatórias também se submete ao princípio da legalidade "sendo necessária lei (...) para prescrever o ilícito e a consequência a ele imputável".[358] Ruy Nogueira destaca que as infrações tributárias estão previstas em uma grande quantidade de leis e que "as suas configurações decorrem mais frequentemente da conjugação de vários dispositivos".[359] Releva destacar que a imposição de sanções tributárias, respeitando as disposições de ordem constitucional, deve ocorrer no bojo de regular processo administrativo no qual seja assegurado o contraditório e a ampla defesa.[360]

As chamadas *infrações tributárias* possuem natureza administrativa[361] e consistem no descumprimento (mediante ação ou omissão)[362] das obrigações previstas na legislação tributária, sendo que caracteriza infração tanto o descumprimento de obrigação tributária principal (dever de pagar o tributo) quanto das obrigações tributárias acessórias (descumprimento dos deveres formais ou instrumentais).[363]

A doutrina costuma classificar as infrações fiscais [1] em razão da sua natureza[364] ou [2] conforme exista, ou não, "referência à participação subjetiva do agente, na descrição hipotética da norma".[365]

Com relação à *natureza*, a infração tributária pode ser classificada em substancial ou formal. Consequentemente, a infração tributária terá natureza substancial quando

---

[358] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 531.
[359] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 193. Conforme Hugo de Brito, "a definição dos ilícitos tributários constante da legislação brasileira, seja federal, estadual ou municipal, é casuística, e por isto mesmo extremamente complexa e inadequada" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 499-500).
[360] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 533-534.
[361] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 499.
[362] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 193.
[363] Paulo de Barros define a infração tributária como sendo "toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais"; em outro trecho de seu livro, o autor afirma que "por infração tributária ou ilícito tributário entende-se todo e qualquer comportamento (omissivo ou comissivo) que represente desatendimento de deveres jurídicos previstos em normas que cuidem da tributação, a ela aplicando-se a correspondente sanção" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 521 e 530).
[364] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 194.
[365] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 522.

ocorrer o descumprimento de "elementos da obrigação principal".[366] Caso a infração fiscal se dirija contra o cumprimento da "forma prescrita, isto é, contra os requisitos de procedimento",[367] ter-se-á infração tributária de natureza formal.[368] Por isso Ruy Nogueira afirma que "as infrações substanciais vão atingir diretamente o *poder de tributar*, enquanto as infrações formais vão atingir diretamente o *poder de regular* e de regulamentar".[369] Conforme determinação do art. 113, § 3º, do CTN, *a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária*. Analisando este dispositivo, Paulo de Barros afirma que, em verdade, não se trata de conversão, posto que, além de inexistir o procedimento de conversão, o que efetivamente ocorre "é o enquadramento de um fato em uma hipótese, segundo os preceitos gerais de uma lei",[370] dessa forma, "o descumprimento da obrigação acessória torna-se antecedente de uma norma que tem por consequente a aplicação de penalidade tributária (multa), esta última atribuída pelo Código com o nome de obrigação principal pelo § 1º do art. 113".[371] Note-se que, conforme destaca Lobo Torres, a *penalidade pecuniária* imposta pela administração não constitui *tributo*, posto que "a rigor não existe a tributação penal, pois o ato ilícito é sancionado pela pena e não pelo tributo".[372]

A classificação que considera a "referência à participação subjetiva do agente, na descrição hipotética da norma",[373] permite que a infração tributária seja classificada em objetiva ou subjetiva. Consequentemente, a infração fiscal terá natureza *objetiva* (sendo

---

[366] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 194. Exemplo de *infração tributária* de natureza *substancial* ocorre quando o comerciante, apesar de obrigado ao recolhimento do ICMS em razão da incidência da norma pela realização concreta da hipótese tributária, "deixa de promover o regular recolhimento da importância correspondente" (ou recolhe um valor menor) nos prazos fixados na respectiva legislação (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 522).

[367] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 194.

[368] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 194. Exemplo de *infração tributária* de natureza *formal* ocorre quando o contribuinte (pessoa física), obrigado a apresentar a DIRPF (Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física), não faz "em tempo oportuno, sua declaração de rendimentos e de bens, fazendo-o quinze dias após o termo final do prazo estabelecido" descumprindo, portanto, o dever instrumental do IRPF (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 522).

[369] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 194.

[370] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 533.

[371] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 533. Conforme explica Luís Schoueri, "nesse sentido, a obrigação tributária ('principal') é gênero que compreende, ao lado dos tributos, as penalidades pecuniárias (art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional)" (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 840).

[372] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 329.

[373] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 522.

chamada por alguns de *infração involuntária*)[374] quando não for preciso indagar a respeito da vontade do infrator,[375] pois, "havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a intenção do agente, dá-se por configurado o ilícito".[376] É o que está escrito no art. 136 do CTN: *Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*[377] Paulo de Barros salienta que, embora o princípio geral, no âmbito das infrações fiscais, "seja o da responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar figuras típicas de infrações subjetivas".[378] Divergindo dessa afirmação, Hugo de Brito afirma que o Código Tributário, em seu art. 136, não prevê a responsabilidade objetiva,[379] mas sim a responsabilidade por culpa presumida,[380] visto

---

[374] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 196.

[375] Na visão de Sacha Calmon, "o ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo, a lei foi lesada. (...) O que não se pode, definitivamente, é querer aplicar ao ilícito fiscal o princípio da responsabilidade subjetiva (dolo e culpa) como regra, ao invés da responsabilidade objetiva" (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 551-552).

[376] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 523. Infração tributária objetiva, segundo Ruy Nogueira, é aquela que ocorre quando o infrator é responsabilizado pela lei mesmo "não tendo culpa nem intenção de as praticar" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 196).

[377] Sacha Calmon, em comentários ao art. 136 do CTN, sob a epígrafe *a tese da objetividade do ilícito fiscal*, afirma que "a infração fiscal é objetiva na enunciação, mas comporta temperamentos, a uma (a) porque lei federal, estadual e municipal podem incluir no tipo infracional o elemento subjetivo. É o que reza o artigo; a duas (b) também porque o próprio CTN, quando do julgamento da infração, manda sejam observados os preceitos dos artigos 108, § 2º (equidade), e 112 (*in dubio pro contribuinte*)" (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 546).

[378] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 523. Paulo Caliendo, em idêntico sentido, afirma ser desnecessária a indagação a respeito do elemento subjetivo (dolo ou culpa) posto que "a responsabilidade objetiva pelo cometimento de infrações tributárias está previsto no art. 136 do CTN (...). Não existe nenhuma consideração pelo elemento subjetivo (dolo ou culpa) do agente. (...) Como consequência, a norma sancionatória preocupa-se simplesmente com a conduta formal do agente, desconsiderando o elemento volitivo" (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 597).

[379] No mesmo sentido, sustentando que "o art. 136 não afirma a responsabilidade tributária *sem culpa* (*stricto sensu*)", Luciano Amaro explica que o dispositivo legal pretende afirmar que "a responsabilidade não depende da *intenção*, o que torna (em princípio) irrelevante a presença de *dolo* (vontade consciente de adotar a conduta ilícita) mas não afasta a discussão da *culpa* (em sentido estrito)". O autor, inclusive, faz referência ao caso apontado por Sacha Calmon, do comerciante que, após escriturar regularmente as suas operações e apurar o valor do tributo devido, preenche a guia de recolhimento fiscal e determina ao seu preposto que vá ao banco no dia do vencimento para efetuar o pagamento, o qual acabou por não se efetivar porque o preposto, no trajeto para o banco, sofreu acidente e foi hospitalizado, sendo que, um agente do Fisco, ao tomar conhecimento do fato, na primeira hora do dia seguinte, autuou o estabelecimento comercial. Conforme pondera Luciano Amaro, em tal hipótese, "*objetivamente*, teria ocorrido a infração, mas o comerciante não poderia ser punido (como, efetivamente, não foi)". Dessa forma, o que o art. 136 do CTN pretende fazer é "*em regra geral*, evitar que o acusado alegue que ignorava a lei, ou desconhecia a exata qualificação jurídica dos fatos, e, portanto, teria praticado a infração de 'boa-fé', sem *intenção* de lesar o interesse do Fisco", portanto, "subjaz à responsabilidade tributária a noção de culpa, pelo menos *stricto sensu*" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 475-476).

[380] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 167. Após informar que parcela expressiva da doutrina enxerga no art. 136 do Código Tributário

que na *responsabilidade objetiva* não é possível questionar a intenção do agente, ao passo que na *responsabilidade por culpa presumida* a responsabilidade não depende da intenção porque não é necessário provar o dolo ou a culpa do infrator, "mas o interessado pode excluir a responsabilidade fazendo a prova de que, além de não ter a intenção de infringir a norma, teve a intenção de obedecer a ela, o que não lhe foi possível fazer por causas superiores à sua vontade".[381] Luiz Flávio Gomes sustenta, inclusive, que o art. 136 do CTN não foi recepcionado[382] pela ordem constitucional instaurada em 1988 por prever hipótese de responsabilidade objetiva (impondo sanção independente de dolo ou culpa) e, por consequência, violar o princípio da presunção de inocência.[383] Em sentido contrário, Paulo

---

hipótese de responsabilidade objetiva, Kiyoshi Harada sustenta que o dispositivo não prevê tal modalidade de responsabilidade, mas sim "a responsabilidade do agente independentemente do dolo, bastando a conduta culposa" posto que "dizer que *independe da intenção do agente* significa que independe da vontade consciente e livre de praticar a conduta antijurídica, ou seja, independe do dolo", daí a conclusão do autor no sentido de que, "se alguém, por simples esquecimento, deixou de pagar tributo no prazo legal, não há que se falar em intenção, que pressupõe a deliberação de não pagar. No caso, teria havido mera negligência, ou seja, a culpa e não o dolo". Além disso, Kiyoshi Harada ressalta que "a responsabilidade objetiva pressupõe um ato voluntário do agente, que opta entre dois possíveis comportamentos: o lícito e o ilícito. Inexistindo a voluntariedade, nada há a ser imputado ao agente", pois, do contrário, "a sanção independeria do prévio conhecimento de determinado fato pelo agente e da prévia e voluntária eleição de seu comportamento diante daquele fato", consequentemente, "a responsabilidade pela infração fiscal só pode ser imputada a quem voluntariamente praticou o ato antijurídico, ou seja, pressupõe a culpa subjetiva (...), por ação ou omissão". Harada cita, inclusive, decisões do Superior Tribunal de Justiça (REsp 68.087, REsp 494.080, REsp 699.700 e REsp 1.148.444) e do Supremo Tribunal Federal (RTJ 33/647, RTJ 37/296 e RTJ 41/55) afastando a responsabilidade objetiva em infrações tributárias (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 639-640). No mesmo sentido, Luís Schoueri faz os seguintes comentários ao art. 136 do CTN: "Ele exclui, por certo, a necessidade de que se constate a presença do elemento doloso para a configuração da responsabilidade. Nada diz quanto à dispensa do elemento culposo. (...) Em síntese: se para o Direito Penal Tributário, a forma culposa é exceção, devendo vir expressamente prevista em lei, na matéria tributária penal a regra é a infração meramente culposa, não se exigindo a presença do dolo, exceto se a lei assim o previr. Não tem cabimento, por outro lado, imposição de penalidade sem que sequer se evidencie a culpa do agente. (...) Inexistindo culpa ou dolo, não surge a pretensão punitiva do Estado, pelo mero fato de que não há o que punir. (...) o Código Tributário Nacional não dispensa o elemento subjetivo (se não dolo, pelo menos culpa) para que se caracterize a infração" (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 859-860).

[381] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 167. Luciano Amaro também rechaça a tese de que, em processo administrativo decorrente de infração fiscal, seja "inadmissível todo tipo de defesa do acusado com base na ausência de culpa" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 476).

[382] Note-se que, de forma mais técnica do que outros autores que afirmam a inconstitucionalidade do art. 136 do CTN, Luiz Flávio Gomes fala em não recepção desse dispositivo legal. O equívoco daqueles que sustentam a inconstitucionalidade do art. 136 do Código Tributário decorre do fato de que tal vício normativo tem como marco temporal a promulgação da Carta Republicana (05/10/1988), portanto, todas as disposições normativas que conflitarem com o texto constitucional serão inválidas em decorrência da *não recepção* ou da *inconstitucionalidade* conforme tenham sido inseridos na ordem jurídica *antes* ou *depois* do ponto de referência que é a data de promulgação da Constituição Federal. Como o Código Tributário Nacional ingressou no ordenamento jurídico em 25/10/1966, o que ocorre é o fenômeno da *não recepção* (note-se que a redação do art. 136 é a mesma desde a publicação do CTN, portanto, tal dispositivo só poderia ser inconstitucional se lei posterior à promulgação da Constituição Federal tivesse lhe dado a sua atual redação, fato que não ocorre).

[383] GOMES, Luiz Flávio. Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Direito penal empresarial.** São Paulo: Dialética, 1995, p. 96. Note-se que, conforme sustentou Ruy Nogueira, "no campo repressivo tributário, *mutatis mutandis*,

de Barros Carvalho afirma que, tratando-se de infração tributária de caráter objetivo, "o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes".[384]

Abstraindo a controvérsia a respeito do art. 136 do CTN e prosseguindo na exposição da classificação doutrinária, a infração tributária será *subjetiva* quando, para sua configuração, a lei exigir "que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa (esta em qualquer de seus graus)".[385] Dessa forma, as *infrações tributárias culposas* são aquelas em que o infrator, embora não tenha intenção de violar a legislação tributária, "agiu ou se omitiu por *negligência, imprudência* ou *imperícia*, sendo portanto culpado".[386] Já as *infrações tributárias dolosas* são aquelas em que o infrator "age deliberadamente contra a lei, com intenção de conseguir o evento ilícito".[387]

Do exposto resta evidente ser polêmica na doutrina a classificação que considera a *referência da norma sancionatória à participação subjetiva do agente*,[388] portanto, melhor seria adotar uma classificação que fizesse referência ao *elemento subjetivo do infrator* apartando as infrações em *culposas* e *dolosas* (e não em objetivas ou subjetivas), embora Sacha Calmon sustente que "o ilícito fiscal, sem ser genuinamente objetivo, não se

---

vigem aqueles mesmos princípios de Direito Penal" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira:** centenário do nascimento. São Paulo: IBDT, 2019, p. 235).

[384] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 525.

[385] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 522.

[386] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 196. O autor cita como exemplo de infração substancial culposa, "o contribuinte, obrigado a pagar um imposto, paga-o erradamente, por erro de cálculo, de interpretação sua etc" e, como exemplo de infração formal culposa, Ruy Nogueira cita a hipótese de um comerciante que, "ao vender um produto sujeito ao ICMS, (...) emite uma nota fiscal de modelo errado" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 196).

[387] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 196.

[388] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 522.

ramifica, contudo, em doloso e culposo".[389] Seja como for, sempre que constatada infração fiscal pela Administração Tributária deverá ser lavrado o respectivo *auto de infração*.[390]

1.2.9.2. Sanções tributárias

As *sanções tributárias* aplicáveis ao ilícito administrativo tributário, "são impostas e julgadas pelas autoridades fiscais administrativas por meio do procedimento de lançamento",[391] por isso se diz que é matéria de Direito Tributário Penal.[392] Quando a infração fiscal também caracterizar crime, não obstante a existência de sanção tributária, a análise da conduta desloca-se do âmbito administrativo para a esfera judicial, ou seja, do direito tributário penal para o direito penal tributário,[393] posto que uma mesma conduta pode acarretar punições nas esferas tributária (sanção administrativa tributária) e penal

---

[389] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 546. Note-se, porém, que Ruy Nogueira, embora rejeite a responsabilidade objetiva (afirmando que a infração tributária pressupõe "a culpabilidade do agente" sendo permitido "ao acusado o direito de provar exclusão de culpa"), classifica as infrações tributárias "em razão do grau de responsabilidade do agente" em (1) infrações objetivas, (2) infrações culposas e (3) infrações dolosas. Conforme o autor, as infrações objetivas "seriam as infrações *involuntárias*, aquelas em que o agente ou responsável, embora não tendo culpa nem intenção de as praticar, no entanto era responsabilizado formalmente pela lei. É uma barbaridade odiosa que o legislador ordinário não deve contemplar" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 195-196).

[390] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 246. No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 526 e 535.

[391] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 193. Conforme Lobo Torres, "o contribuinte pode impugnar, no prazo de 30 dias, o auto de infração ou o lançamento notificado. Instaura-se assim o processo administrativo tributário, de rito contencioso, durante o qual serão realizadas as perícias e as provas necessárias à ampla defesa" (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 335).

[392] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 193.

[393] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 240. Luciano Amaro afirma que "o gosto pela classificação, ou pela especialização, aliado a preocupações didáticas, tem levado a doutrina a falar, a par do direito penal dito 'geral' ou 'direito penal puro', que designaria o 'antigo' direito penal (crimes contra a vida, o patrimônio etc), em direito penal 'econômico', direito penal 'financeiro', direito penal 'eleitoral', assim como se poderia falar em direito penal 'ambiental', 'do trabalho', do 'consumidor', do 'inquilinato' etc. O curioso é que, se se levar a extremos o 'loteamento' do direito penal, nada sobra para o direito penal 'geral', pois os crimes que afetam o patrimônio, a honra, a família, a administração pública etc também teriam de ser partilhados em sub-ramos com adjetivações específicas: direito penal civil, direito penal administrativo etc. (...) Eventuais especificidades da disciplina penal que tutela certos bens jurídicos não lhe dão uma natureza distinta. Por exemplo, a possibilidade, que pode estar presente nas normas sobre crimes tributários, de a punição ser afastada mediante o pagamento do tributo, mesmo depois de descoberto o ilícito criminal (o que, de resto, é acidental, pois depende de opções de política criminal e de política fiscal) não confere aos crimes 'tributários' coloração diferente da dos demais delitos. Há, de igual modo, especificidades em certos setores do direito penal dito 'geral' (no capítulo dos crimes contra a honra, por exemplo), e nem por isso os crimes com essas peculiaridades provocaram cisão do direito penal. Não obstante, é dentro de uma perspectiva didática que se costuma falar em direito penal 'tributário'" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 465-466).

(sanção criminal), existindo, entretanto, "autonomia e independência relativa das esferas. Como a esfera penal é considerada mais gravosa, se nela for negada a materialidade (existência) ou autoria do delito, essa decisão necessariamente repercutirá na seara administrativo-tributária";[394] em sentido inverso, caso se decida que a infração administrativa tributária não ocorreu, também não existirá crime.[395] Luciano Amaro sustenta que, "ontologicamente, não há diferença entre o ilícito civil, administrativo, tributário etc. e o ilícito dito *penal*".[396] As sanções tributárias – que devem observar "critérios como a pessoalidade, a culpabilidade e a proporcionalidade"[397] – têm por fundamento *mediato* o dever geral de cumprimento das leis e, por fundamento *imediato*, a específica "lei que impõe a penalidade associada à que impõe a obrigação contributiva ou de colaboração descumprida".[398] Conforme destaca Luís Schoueri, a sanção tributária, "enquanto consequente legal para a infração, pode ter a natureza de mera reparação, ou de punição".[399] Luciano Amaro informa que a infração tributária pode gerar consequências diversas, pois, se da infração fiscal resultar o não pagamento do tributo (a chamada infração substancial), o Fisco tem o direito de, além de exigir o pagamento do tributo devido, aplicar uma sanção que, em geral, corresponde a um valor proporcional ao

---

[394] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 290.
[395] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 290.
[396] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 463. No mesmo sentido, Hugo de Brito: "Inexiste distinção essencial entre o ilícito civil, ou administrativo, e o ilícito penal. (...) A distinção seria apenas valorativa. (...) A distinção residiria na gravidade da violação da ordem jurídica" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 508). Também Luís Schoueri: "Não existe diferença ontológica entre o ilícito administrativo e o crime: é opção do legislador incluir a conduta numa ou noutra categoria ou, ainda, prever que ambas se deem simultaneamente" (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 840). Igualmente, Luiz Flávio Gomes: "A diferença entre as sanções 'penais' e 'administrativas' são puramente formais. Ontologicamente estampam semelhanças, senão identidade total. A ofensa ao 'bem jurídico tutelado' é a mesma. Uma mesma conduta pode ser 'crime' ou mera 'infração administrativa'. É uma pura questão de 'opção legislativa'. (...) Exatamente porque não existe diferença ontológica entre crime e infração administrativa ou entre sanção penal e sanção administrativa é que irrefutavelmente temos que concluir: todas as garantias do Direito Penal devem valer para as infrações administrativas (...). Princípios como os da legalidade, tipicidade, proibição da retroatividade, da analogia, do 'ne bis in idem', da proporcionalidade, da culpabilidade etc valem integralmente inclusive no âmbito administrativo" (GOMES, Luiz Flávio. Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Direito penal empresarial.** São Paulo: Dialética, 1995, p. 95-96).
[397] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 204.
[398] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 204.
[399] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 839. No mesmo sentido, Ruy Nogueira afirma que "as infrações substanciais são punidas de modo a ser também indenizado o tributo não pago, ao passo que as infrações formais acarretam somente uma punição disciplinar" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 194). Em sentido contrário, Robson Lins afirma que "as multas tributárias são todas elas de caráter sancionatório, não sendo possível as separar em multa sancionatória e multa indenizatória. (...) Entendemos que toda multa

montante do tributo que deixou de ser pago, entretanto, se da infração fiscal resultar apenas o descumprimento de obrigações formais (a chamada infração formal), a consequência é "a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação em pecúnia)".[400]

Dentre as diversas sanções aplicáveis às infrações tributárias, a mais comum é a *pena de multa* (também chamada de *penalidade pecuniária*).[401] A doutrina apresenta várias classificações em relação à *pena de multa*, todavia, "a mais tradicional, inclusive adotada pela legislação, é a que destaca três classes de multa: moratórias, de ofício e isoladas".[402] Abstraindo essa classificação tradicional, analisaremos as espécies mais referidas pela doutrina: [1] multa de ofício, [2] multa isolada, [3] multa agravada, [4] multa qualificada e [5] multa de mora.

Na esfera federal, a *multa de ofício* (também chamada *multa punitiva*)[403] tem seu fundamento no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96[404] sendo que, na visão de Robson Lins, "ao menos em relação aos tributos de competência da União, o fato que dá ensejo à cobrança é o não pagamento do tributo".[405] Lima Junior, divergindo desse entendimento,

---

tem caráter punitivo" (LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 543-545).

[400] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 462. Ampliando essa explicação, Hugo de Brito salienta que "como o descumprimento de certas obrigações acessórias induz a presunção de descumprimento, também, da obrigação principal, em muitas situações o valor de penalidades cominadas para o descumprimento de obrigações acessórias é estabelecido em função da operação a que diz respeito a obrigação acessória descumprida ou do valor do imposto cujo pagamento supostamente não foi feito. (...) As leis tributárias geralmente estabelecem penalidades específicas para o descumprimento de obrigações acessórias, com valores fixos ou com indicações de limites mínimo e máximo, mas sem vinculação com o imposto ou com o valor de qualquer operação tributável. São as chamadas *multas por infrações formais*. Se o contribuinte pode demonstrar que o imposto foi pago, afastando, portanto, aquela presunção de inadimplemento da obrigação principal, é esta a multa cabível" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 499-500).

[401] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 239.

[402] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 241. Paulsen critica essa classificação afirmando que ela não apresenta "rigor suficiente, porquanto utiliza critérios variados e coloca, lado a lado, gênero e espécie", consequentemente, o autor sugere uma classificação baseada [1] no *procedimento* (multa automática; e multa de ofício), [2] no *tipo de infração cometida* (multa pelo não pagamento no prazo; multa pelo não pagamento mediante omissão culposa; multa pelo não pagamento mediante fraude ou sonegação; e multa pelo descumprimento de obrigações acessórias), [3] na *autonomia* (multa dependente; e multa isolada), [4] no *valor* (multa fixa; e multa proporcional) e [5] no *comportamento posterior do agente* (multa aumentada; e multa reduzida). Embora a classificação proposta possua critérios mais específicos e, portanto, mais rígidos, insere uma complexidade classificatória (não presente na classificação tradicionalmente adotada pela doutrina) desnecessária para a compreensão da matéria (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 241).

[403] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 546.

[404] Lei 9.430/96: "Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I- de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

[405] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 546.

afirma que não basta o mero *não pagamento do tributo*, sendo necessário, para a incidência da multa, que também ocorra a *não declaração do tributo (ou declaração inexata)*; dessa forma, sustenta o autor que, no referido dispositivo legal (art. 44, I) "a vírgula que separa a falta de pagamento da falta de declaração tem função de 'e' – conjunção coordenativa aditiva, com a tarefa de adicionar um termo ao outro, transformando a falta de pagamento e a falta de declaração (ou declaração inexata) em uma única conduta".[406] Conforme Paulo de Barros, a expressão *multa de ofício* designa "o procedimento para a constituição do consequente sancionatório: lançamento de ofício",[407] portanto, trata-se de "espécie de sanção aplicada pela Autoridade Administrativa mediante lançamento de ofício ou Auto de Infração ou Imposição de Multa (AIIM)".[408] A multa de ofício, normalmente, possui natureza punitiva (as multas punitivas sempre são impostas *de ofício*), embora ela também possa ser utilizada, algumas vezes, conforme Paulo de Barros, para lançar multa de caráter moratório.[409]

A expressão *multa isolada* significa que a multa "existe de forma autônoma em relação a qualquer tributo devido".[410] Daí afirmar-se que a nomenclatura *isolada* refere-se

---

[406] LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 93. Lima Junior alerta que diversos autores se confundem em relação ao critério material da multa de ofício ao afirmarem que ela se aplicaria a duas hipóteses distintas: [1] falta de pagamento ou [2] falta de declaração ou declaração inexata. O autor, para demonstrar o erro e sustentar sua posição, afirma que no *sistema de multas tributárias* existem "outros textos normativos que trazem isolados nas suas hipóteses justamente os fatos aglutinados no inciso I do art. 44. da Lei 9.430/96", portanto, a mera *falta de pagamento* já está prevista no art. 61, *caput* e § 2º, da Lei 9.430/96 que prevê a aplicação da chamada *multa de mora* bem como que a *não declaração ou declaração inexata* já constitui o critério material da multa prevista no art. 7º da Lei 10.426/02 que sanciona o contribuinte com "dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos impostos não declarados, igualmente limitado em vinte por cento" (LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 93).

[407] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 542. Por isso Robson Lins afirma que "o adjetivo 'de ofício', claramente, faz alusão apenas ao meio pelo qual esse crédito é constituído, que é o lançamento de ofício" (LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 550).

[408] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 542. No mesmo sentido, Leandro Paulsen afirma que "as multas de ofício são aplicadas pela própria autoridade através de auto de infração quando verifique que o contribuinte deixou de pagar tributo, mediante omissão ou fraude"; em outro trecho de seu livro, o autor afirma que as multas de ofício "são aquelas constituídas por lançamento em que a autoridade, verificando infração, aplica a multa, notificando o contribuinte para se defender ou pagar. Normalmente, são aplicadas de ofício as multas mais graves, em casos de omissão ou fraude, ou mesmo as multas isoladas por descumprimento de obrigação acessória" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 241 e 242).

[409] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 542.

[410] LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 279. Abraham explica que, por *multas isoladas*, deve-se entender "aquelas aplicadas isoladamente pelo descumprimento de obrigação acessória (instrumental) ou, ainda, a própria multa moratória isoladamente aplicada quando o tributo foi pago em sua integralidade, mas após seu prazo de vencimento. Recebem este nome pois, neste caso, há o lançamento e

à forma como é realizada a cobrança da multa pelo Fisco, ou seja, de forma não cumulada com outra multa de ofício.[411] Conforme Paulo de Barros, *multa isolada* designa o "procedimento sancionatório que (...) isoladamente exige a multa por algum motivo que a lei determina. (...) Em linha de princípio, entende-se por isolada a multa aplicada mediante cobrança tão só do valor, a título de penalidade".[412] Como exemplos, podem ser citadas a multa isolada prevista no art. 44, inciso II, da Lei 9.430/96[413] que prevê "a aplicação de multa no percentual de 50%, exigida sobre o valor do pagamento mensal que deixa de ser realizado pelo sujeito passivo a título de antecipação do Imposto sobre a Renda",[414] bem como a multa isolada imposta com fundamento no art. 74 da Lei 9.430/96 para a "hipótese de indeferimento do pedido administrativo de ressarcimento ou compensação".[415] Maria Padilha informa que "a 'multa isolada' mais empregada faz referência às penalidades previstas no ordenamento jurídico para o descumprimento de deveres instrumentais pelo

---

cobrança tão somente da multa isolada, diferentemente de quando ocorre o descumprimento da obrigação principal, em que deverá haver conjuntamente tanto o lançamento de ofício da obrigação principal como o da multa" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 292). Leandro Paulsen explica que as multas isoladas "são aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não devido determinado tributo" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 241).

[411] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 551.

[412] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 543. Conforme Maria Padilha, "o caráter 'isolado' atribuído à multa decorre daquelas sanções pecuniárias cuja exigência é desacompanhada da cobrança do valor devido a título de tributo. Cobra-se, isoladamente, a multa (art. 43 da Lei nº 9.430/96). Não pagar tributo, portanto, não pode ser fato jurídico da norma primária sancionatória prescritora de multa isolada. Se assim fosse, a denominação revelar-se-ia inadequada" (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2015, p. 278). Conforme Leandro Paulsen, a multa isolada é "aplicável apenas quando não haja tributo a ser exigido", portanto, sempre que houver tributo a ser exigido, "o Fisco procederá ao lançamento de ofício aplicando a multa do inciso I, mais elevada" (multa de 75%) e, nessa hipótese, em face do *princípio da consunção*, "a multa de 50% fica absorvida pela multa superior aplicada, não havendo que se falar em cumulação de multas" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 243-244). Trata-se da aplicação do *princípio da consunção* às infrações tributárias, pois, conforme salienta Galderise Teles, "a natureza distinta verificada entre a obrigação tributária e o dever instrumental não retira a possibilidade de aplicação da absorção – consunção" (p. 495) tanto que diversos julgados do *Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo* "têm aplicado o princípio da consunção como forma de afastar a multa aplicada sobre os deveres instrumentais, quando os mesmos eventos ocasionaram punição em relação à falta de pagamento do imposto" (p. 502). Conforme Galderise, aplica-se o princípio da consunção porque "o descumprimento de dever instrumental possui status relacional com obrigação tributária servindo de meio necessário para sua caracterização" (p. 505) (TELES, Galderise Fernandes. A aplicação da consunção no processo administrativo tributário. *In:* SOUZA, Priscila de (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 495-505).

[413] Lei 9.430/96: "Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...) II- de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica."

[414] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 551.

[415] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 551.

sujeito passivo".[416] Note-se que, no gênero *multas de ofício*, figura a espécie denominada *multa isolada*,[417] por isso alguns doutrinadores a chamam de *multa de ofício* isolada.[418] Exatamente por isso, Paulo de Barros informa que a *multa isolada* é aplicada de ofício e possui caráter punitivo.[419]

No que toca à classificação das multas em agravada e qualificada, muitos autores, ao tratarem da *multa agravada*, abordam conjuntamente o conceito de *multa qualificada*, como se ambas fossem sinônimas.[420] Nessa linha, Paulo de Barros afirma que a *multa agravada* "é a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação da penalidade em decorrência de dolo, fraude ou simulação na prática do ato jurídico tributário",[421] portanto, a Administração Tributária precisará demonstrar, de forma inequívoca, no bojo do Auto de Infração, o elemento subjetivo materializado no "fato doloso, fraudulento ou simulado".[422] Tendo em vista que o *crédito tributário sancionatório* é constituído por *lançamento de ofício*, Paulo de Barros explica que a multa agravada também constitui hipótese de *multa de ofício*, "geralmente aplicada no percentual de 150%",[423] apontando como hipótese de aplicação dessa multa a divergência entre as informações de valores contidas nos livros fiscais e na DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), pois tal fato

---

[416] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2015, p. 279-280. A autora aponta como exemplo, "as multas aplicadas pelo atraso na entrega da DCTF e as sanções pecuniárias cominadas à pessoa jurídica que, submetida ao regime de apuração do Imposto de Renda pelo lucro real, descumpre o dever instrumental de antecipar os valores mensais por estimativa, bem como aquelas aplicadas à pessoa física que deixou de obedecer à sistemática do carnê-leão, nos moldes do art. 44, inciso II, alíneas 'a' e 'b', da Lei 9.430/96, respectivamente" (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2015, p. 280).

[417] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 242.

[418] Lima Junior, salientando que "a aplicação da multa isolada se dá de ofício", explica que tal espécie punitiva "é multa de ofício, pois igualmente é constituída por procedimento administrativo tendente à sua constituição" (LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 278-279).

[419] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 543. Note-se que Lima Junior, considerando a *aplicação de ofício das multas punitivas*, faz referência à multa de ofício, multa de ofício *qualificada*, multa de ofício *agravada* e multa de ofício *isolada* (LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 87, 167, 238, 276, 278 e 279).

[420] Nesse sentido, Marcus Abraham afirma que "as multas qualificadas ou agravadas são aquelas multas punitivas em que, verificada uma infração mais grave, pune-se a violação da norma com aplicação de um percentual superior ao usual, para salientar o desvalor e gravidade da conduta praticada e exacerbar a penalidade" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 291).

[421] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 544.

[422] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 544.

[423] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 545.

"demonstra na situação concreta o intuito de fraudar a Administração Pública".[424] Entretanto, há quem, em doutrina, trate de forma diferenciada a *multa qualificada* e a *multa agravada*.[425] Conforme sustenta Maria Padilha, "as multas qualificadas e agravadas (...) pressupõem, respectivamente, um qualificativo ou um agravante na situação fática ensejadora da sanção pecuniária".[426] Por reputarmos adequada essa diferenciação – especialmente considerando que o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) também promove tal distinção – exporemos, aqui, os conceitos de forma disjuntiva.

Entre os autores que diferenciam as multas *qualificada* e *agravada*, Lima Junior ressalta que, na *multa qualificada*, "a qualificação recai sobre a multa de ofício".[427] Dessa forma, a multa qualificada, que possui fundamento no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96,[428] implica a duplicação da multa de ofício de 75% para 150% quando restar comprovada, de forma inequívoca,[429] uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 (sonegação, fraude ou conluio).[430] Por isso Maria Padilha afirma que "as multas qualificadas decorrem da aplicação das normas primárias sancionatórias que preveem, em seus antecedentes, infrações subjetivas, derivadas da vontade consciente (dolo) na prática da ilicitude".[431] Consequentemente, para qualificação da multa, "é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, consubstanciado no não pagamento e na não declaração do tributo devido, revestido de ação dolosa, a qual expõe a

---

[424] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 545.

[425] Nesse sentido: PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2015, p. 281. LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 552. LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 167 e 237.

[426] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2015, p. 281.

[427] LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 167.

[428] Lei 9.430/96: "Art. 44. (...) § 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

[429] Conforme Edmar Oliveira, é necessário que o Fisco prove, de forma contundente, a prática de uma das condutas descritas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64, não sendo suficiente "a indicação, pura e simples, do preceito normativo citado, sem a correspondente prova", posto que a ausência de qualificação e individualização da conduta "implica cerceamento do direito de defesa e torna ilegítima a aplicação da multa qualificada" (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira *apud* PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2015, p. 282).

[430] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 552. Relevante destacar o conteúdo da Súmula 14 do CARF: "A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo".

[431] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2015, p. 281. Resta claro, portanto, que a intenção do infrator possui especial relevância para a multa qualificada, consequentemente, para que possa impô-la, a autoridade administrativa deverá provar, de forma inequívoca, o elemento subjetivo visto que este é o pressuposto para a qualificação.

fraude, sonegação ou conluio".[432] Extrapolando esse critério material, é comum que o Fisco aplique a *multa qualificada* quando o infrator descumpre de forma reiterada a legislação tributária, entretanto, "a legislação não qualifica esse critério como legítimo para fins de qualificação da multa".[433] Lima Junior, apontando outra extrapolação do critério material, informa que não são raras as decisões, "em matéria de qualificação da multa de ofício, que sustentam o dolo em finalidade do ato não prevista na fraude ou na sonegação, como a mera economia tributária".[434]

A chamada *multa agravada*, conforme Maria Padilha, é aquela aplicável "quando presente circunstância agravante tipificada em lei, seja diante de infração objetiva ou subjetiva".[435] Lima Junior sustenta que, tratando-se de multa agravada "os comportamentos capazes de fazer nascer a relação jurídica sancionatória vêm descritos no § 2º e incisos do art. 44 da Lei 9.430/96";[436] entretanto, Maria Padilha, constatando um maior espaço para aplicação dessa sanção punitiva, afirma que

> constituem pressupostos de multa agravada o desatendimento à ordem, no prazo delimitado na intimação, para apresentação de documentos (art. 44, § 2º, da Lei 9.430/96), bem como as circunstâncias previstas no art. 68, § 1º, da Lei 4.502/64 e no art. 558 do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010), dentre as quais a reincidência na prática da infração e o fato de o tributo, não lançado ou lançado a menor, referir-se a produto, cuja tributação e classificação fiscal tenham sido objeto de consulta formulada pelo infrator.[437]

---

[432] LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 168. O autor justifica sua posição relembrando que a multa prevista no art. 44, *caput*, inciso I, da Lei 9.430/96 (multa de ofício) tem como critério material para sua aplicação "a 'falta de pagamento **e** a falta de declaração ou declaração inexata de imposto ou contribuição'. Quando este evento ocorre na sua completude, porém na forma contemplada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, a pena prevista será duplicada" (LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 168).

[433] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 553.

[434] LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 178.

[435] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2015, p. 282. Robson Lins, embora diferencie as multas *agravada* e *qualificada*, quando expõe sinteticamente o desenho da *multa agravada*, ao fazer referência à importância do elemento subjetivo e afirmar ser necessária "a demonstração de que o agente agiu com dolo, fraude ou simulação", não deixa muito clara a diferença dessa espécie punitiva com a *multa qualificada* (LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 552).

[436] LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 242-243. Conforme explica o autor, "faz parte do critério material da multa de ofício agravada não declarar e não pagar o tributo devido, segundo o descrito no antecedente da multa de ofício. Porém, para que a alíquota seja aumentada de metade, além do não pagamento e não declaração, necessariamente o contribuinte deve agir de acordo com o contido nos incisos do § 2º" do art. 44 da Lei 9.430/96 (LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 243).

[437] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2015, p. 282-283.

Embora Lima Junior saliente que, na *multa agravada*, "o agravamento recai sobre a multa de ofício",[438] não podemos deixar de ressaltar que, em alguns casos, existe uma espécie de *efeito ricochete*, posto que o agravamento incide sobre a *multa qualificada* que, por sua vez, já incidiu sobre a *multa de ofício*. O próprio Lima Junior reconhece isso ao afirmar que, nas hipóteses previstas no art. 44, § 2º, da Lei 9.430/96,[439] a consequência é "o aumento da alíquota aplicada nos casos de multa de ofício e multa de ofício qualificada",[440] resultando, dessa forma, que, com a soma das alíquotas, o *agravamento da multa de ofício* faz a alíquota ser majorada para 112,5%, ao passo que o *agravamento da multa de ofício qualificada* faz a alíquota subir para 225%.[441] A respeito dessa majoração de alíquotas, Leandro Paulsen sustenta que as multas agravadas em decorrência da "falta de colaboração do contribuinte, quando chamado a esclarecer e a apresentar documentos relacionados à possível infração cometida (...) são bastante discutíveis, tendo em conta o direito a não autoincriminação".[442] Por fim, releva dizer, novamente, que, como o *crédito tributário sancionatório* é constituído por *lançamento de ofício*, a multa agravada também constitui hipótese de *multa de ofício*.[443]

---

[438] LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 237. Conforme explica o autor, o agravamento recai tanto sobre a multa de ofício simples quanto sobre a multa de ofício qualificada (LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 243).

[439] Lei 9.430/96: "Art. 44. (...) § 2º. Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: I- prestar esclarecimentos; II- apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; III- apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei."

[440] LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 243.

[441] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 292.

[442] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 244. No mesmo sentido, Lima Junior aponta a incompatibilidade da aplicação da multa com base no inciso I desse § 2º com o direito de não produzir prova contra si mesmo, portanto, o contribuinte pode se recusar a prestar esclarecimentos que possam incriminá-lo sem que seja possível ser apenado com multa agravada fundada neste inciso I, todavia, tal fato não impede o acesso da fiscalização tributária "a toda documentação necessária para verificação da ocorrência dos fatos jurídicos tributários, bem como à realização de atos de investigação tendentes ao conhecimento das operações que fazem surgir as obrigações tributárias" (LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 252-260). Note-se que o direito de não produzir prova contra si mesmo tem fundamento constitucional e convencional: art. 5º, inciso LXIII, da **Constituição Federal de 1988**, art. 8º, item 2, alínea g, da **Convenção Americana de Direitos Humanos** (*Pacto de San José da Costa Rica*) e art. 14, item 3, alínea g, do **Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos**.

[443] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 545.

A chamada *multa de mora* encontra seu fundamento legal, no âmbito federal (portanto, em relação aos tributos de competência da União), no art. 61 da Lei 9.430/96,[444] sendo fixada em "0,33% por dia de atraso, até chegar a um limite de 20%"[445] que o Supremo Tribunal Federal entende não possuir caráter confiscatório.[446] Como se nota, a multa de mora é aquela aplicável ao contribuinte "pelo simples fato de (...) não ter efetuado o pagamento do tributo no prazo assinalado pela legislação",[447] portanto, ela não possui caráter punitivo,[448] posto que a sua finalidade é "ressarcir o erário pelas perdas advindas da não disponibilidade do recurso oriundo do tributo no prazo adequado".[449] Paulo de Barros Carvalho explica que a multa de mora pode ser aplicada "mediante lançamento de ofício, da mesma forma que as espécies punitivas em sentido estrito. A diferença (...), no âmbito procedimental, está em que as moratórias podem ser lançadas ora *de ofício* pela autoridade ora *por homologação* pelo sujeito infrator".[450]

Além das *penalidades pecuniárias* (*pena de multa*), importa mencionar a existência da *pena de perdimento* que se constitui na sanção aplicável quando ocorrem

---

[444] Lei 9.430/96: "Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de *multa de mora*, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. § 1º. A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º. O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. § 3º. Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

[445] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 291.

[446] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 243. Conforme Leandro Paulsen, "multas excessivamente elevadas, desproporcionais à infração cometida, não são admitidas. O STF permite, inclusive, a invocação da vedação de confisco nesses casos. Assim é que considera descabida a multa superior a 100% do tributo devido" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 245). Entretanto, ao analisar as multas de 75% a 150% aplicáveis na esfera federal, Marcus Abraham informa que é comum a alegação, por parte do Fisco, de que não se pode sustentar a *vedação ao confisco* em relação às *multas* porque a Constituição Federal (art. 150, IV) veda o efeito confiscatório somente em relação aos tributos, não em relação às sanções tributárias, dessa forma, segundo a ótica do Fisco, as penas tributárias "devem apresentar um caráter gravoso, que por vezes supera o próprio valor a ser pago a título de tributo, para cumprir sua função punitiva e repressiva"; entretanto, o próprio Abraham informa que o STF entende ser inconstitucional e confiscatória a norma tributária que prevê multa em percentuais excessivos, como, por exemplo, "a multa fiscal de 300%" prevista no art. 3º da Lei Federal nº 8.846/94, a qual foi suspensa, em sede cautelar, pelo plenário da Suprema Corte na ADI nº 1.075 (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 293-294).

[447] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 553.

[448] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 545.

[449] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 291.

[450] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 542.

"irregularidades graves na importação de bens".[451] Marcus Abraham aponta a existência de outras sanções tributárias como "a apreensão de bens e mercadorias, a cassação ou suspensão de regime especial de tributação e mesmo a restrição a direitos, tal como a cassação de registro especial para fabricantes de cigarros quando reiteradamente inadimplentes".[452]

1.2.10. Elisão e evasão tributárias

1.2.10.1. Terminologia e diferenciação: a ambivalência conceitual

A maioria dos Estados atuais segue o modelo do Estado Fiscal (o chamado Estado Imposto, *Steuerstaat*).[453] Esse modelo é essencialmente caracterizado pelo fato de o Estado ser financiado prioritariamente através de tributos.[454] Conforme explica Schoueri, no Estado Fiscal "não é o Estado que gera sua riqueza, mas o particular é a fonte (originária) de riquezas, cabendo-lhe transferir uma parcela (por derivação) ao Estado".[455] Como se nota, nesse modelo, a ideia do Estado está intimamente ligada à ideia de tributação,[456] posto ser ela que propicia a base material necessária à sobrevivência estatal.[457] Já nos Estados socialistas a ideia de tributação não é essencial para a manutenção estatal,[458] pois,

---

[451] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 239. Conforme explica Leandro Paulsen, a importação deve ser realizada mediante "rito próprio (obtenção da guia de importação, realização do contrato de câmbio etc), pagamento dos respectivos impostos (IPI, II, ICMS, PIS-Importação, Cofins-Importação) e idoneidade da documentação que a subsidia no que diz respeito à origem, autenticidade e compatibilidade da declaração com os bens verdadeiramente internalizados", portanto, a ocorrência de importação irregular tem como consequência a "autuação e apreensão por parte da Inspetoria da Receita Federal, com subsequente aplicação da pena de perdimento" com amparo no DL 37/66 (arts. 104 e 105), no DL 1.455/76 (arts. 23 e 27) e no Decreto 6.759/09 (art. 675 e seguintes). A mesma consequência ocorre com "as mercadorias internalizadas pelas fronteiras terrestres, sem declaração e pagamento dos tributos sobre o que supera a quota isenta" sendo que, neste último caso, se a internalização ocorrer com a utilização de automóvel, a legislação autoriza a aplicação da pena de perdimento em relação ao veículo quando ele for de propriedade do responsável pelo ilícito fiscal, mesmo que "o valor do veículo seja desproporcional ao valor das mercadorias" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 239-240).

[452] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 289.

[453] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 24. Na análise de Lobo Torres, "o Estado Fiscal, projeção financeira do Estado de Direito, conheceu três fases distintas: a do Estado Fiscal Minimalista, a do Estado Social Fiscal e a do Estado Democrático e Social Fiscal" (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 8).

[454] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 24.

[455] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 24.

[456] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 129.

[457] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 17-32.

[458] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume I: Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal). Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 523 e 530.

nesse modelo de organização social, "o Estado vive principalmente dos preços cobrados pelas empresas estatizadas",[459] daí Joseph Isensee afirmar que "o sistema socialista significa o desaparecimento do Estado Fiscal"[460] e Lobo Torres classificar esse modelo como neopatrimonialista.[461]

Considerando que "sem receitas não há Estado"[462] e que a receita tributária constitui "a principal fonte de financiamento no denominado Estado Fiscal",[463] um tema revela-se extremamente sensível: a perda de receitas tributárias (inclusive para evitar que o Estado chegue ao ponto de ter que realizar contingenciamento de despesas).[464] Embora possa parecer uma afirmação óbvia, a ponderação de Leandro Paulsen no sentido de que "a tributação tem como foco a arrecadação de tributos" revela, de forma indireta, a preocupação estatal com toda atividade do contribuinte que, de alguma forma, tenha o efeito de diminuir ou suprimir a arrecadação de tributo.[465] É neste contexto que surgem, entre outras, as expressões *elisão* e *evasão* tributárias; e, apesar de existir "um abismo de

---

[459] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume I: Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal). Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 39.

[460] ISENSEE, Joseph *apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume I: Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal). Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 523.

[461] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 9. Esse rótulo de "neopatrimonialista" decorre do fato de o modelo de Estado Patrimonial ser "aquele no qual o Estado, valendo-se de seus próprios meios, obtém o que necessita para sua subsistência. Ou seja: o Estado, enquanto agente econômico, gera a riqueza que consome. Historicamente, o Estado Patrimonial, que se consolidou no século XVI, tinha por principal característica o patrimonialismo financeiro, *i.e.*, vivia dos recursos patrimoniais ou dominiais do soberano" (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 22-23). No mesmo sentido, Lobo Torres, afirma que a característica principal do Estado Patrimonial "consiste em se basear no patrimonialismo financeiro, ou seja, em viver fundamentalmente das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, só secundariamente se apoiando na receita extrapatrimonial de tributos" (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 7).

[462] CATARINO, João Ricardo *apud* ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 99.

[463] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 44.

[464] Conforme Regis Fernandes, "o problema que ocorre, na prática, situa-se no fato de que: não se realizando a receita não se pode ter a despesa. Daí a possibilidade legal de ocorrer o denominado *contingenciamento*, a saber, deixar de atender à despesa prevista. (...) *Contingenciar* é controlar ou limitar despesas previstas no orçamento para evitar desequilíbrio durante o exercício financeiro" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 497-499).

[465] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 203. Conforme Alaor Bogo, "o tema da evasão e da elisão tributárias vem tomando proporções preocupantes (...). A cada dia, multiplicam-se as modalidades de operações financeiras e comerciais, realizadas especialmente por grandes conglomerados econômicos, as quais têm escapado à investida fiscal-tributária dos Estados. (...) De tal quadro resulta (...) uma diminuição da capacidade arrecadatória dos Estados, os quais enfrentam dificuldades em estancar a elisão e a evasão tributárias" (BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 56). Entretanto, conforme destaca Ives Gandra, a "aguda necessidade do governo federal e, em maior escala, dos governos estaduais e municipais, de gerar receita a qualquer custo", acaba conduzindo ao problema de "que, no Brasil, a necessidade de receita leva o Estado a passar por cima do direito dos contribuintes ou reduzir seu direito de defesa" (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão e o sigilo bancário. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 444-448).

significação"[466] entre elas, não há uniformidade em torno do significado destas expressões no âmbito doutrinário (existem autores que adotam significados em sentido inverso do adotado por outros doutrinadores);[467] não há consenso nem mesmo em relação ao fato de essas palavras serem suficientes para designar todas as formas de perda de receita tributária em razão da conduta do contribuinte (note-se que, alguns autores, também utilizam a expressão *elusão* tributária).[468] Conforme aponta Alaor Bogo, "a doutrina diverge em termos de elisão e de evasão tributárias tanto em relação à nomenclatura quanto ao seu conteúdo",[469] dessa forma, "evasão tributária legítima, evasão ilegítima, evasão lícita e ilícita, elisão tributária, elisão eficaz e ineficaz, elusão tributária, muitas são as expressões encontradas para definir as categorias ora em exame".[470] Disso resulta um ponto crítico na doutrina tributária nacional,[471] pois a linguagem utilizada nesse tema, em razão da sua

---

[466] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de normas de direito tributário**. São Paulo: CD, 2002, p. 219.

[467] BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 155 e 157. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 134; JANCZESKI, Célio Armando. Cláusula antielisiva à luz da interpretação da lei tributária. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 181.

[468] Ao tratarem da distinção entre *elisão* e *evasão*, Ives Gandra e Paulo Lucena informam que "essa distinção conceitual foi provavelmente apresentada, de forma pioneira, por Albert Hensel, na 1ª edição de seu *Steuerrecht*, em 1924" (MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 346). No mesmo sentido, Abraham: "Albert Hensel, em 1924, foi possivelmente o primeiro doutrinador a traçar uma linha divisória entre elisão e a fraude fiscal (no caso, a evasão fiscal)" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 175). Na tradução italiana, a partir da qual a distinção foi vertida para o português e introduzida na doutrina brasileira, assim consta a formulação de Hensel: "Il che distingue l'elusione dell'imposta dalla frode fiscale; in quest'ultimo caso si tratta di un inadempimento (colpevole) della pretesa tributaria già validamente sorta attraverso la realizzazione della fattispecie, mentre nell'elusione si impedisce il sorgere della pretesa tributaria evitando la fattispecie legale" (HENSEL, Albert. **Diritto Tributario.** Trad. Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1956, p. 148-149). Tal distinção, em tradução livre e literal, poderia ser assim enunciada: *O que distingue a elisão do imposto da fraude fiscal; neste último caso se trata de um inadimplemento (culpado) da pretensão tributária já validamente surgida através da realização da descrição abstrata, enquanto na elisão se impede o surgimento da pretensão tributária evitando a descrição abstrata legal.* Entretanto, essa distinção foi pioneiramente traduzida no Brasil (com ligeiras adaptações a partir da versão italiana) por Rubens Gomes da seguinte forma: "o que distingue a elisão da fraude fiscal é que, neste último caso, trata-se de um descumprimento ilícito de obrigação já validamente surgida com a ocorrência do fato gerador, ao passo que na elisão impede-se o surgimento da obrigação tributária evitando a ocorrência do fato gerador" (SOUSA, Rubens Gomes de *apud* CANTO, Gilberto de Ulhôa. Elisão e evasão. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 13 - tema: elisão e evasão fiscal.** São Paulo: Resenha Tributária, 1988, p. 45).

[469] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 186.

[470] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 186. Edmar Oliveira, por exemplo, ao tratar da *elisão fiscal* afirma que "essa expressão tem diversas outras sinônimas, tais como: evasão lícita, elusão fiscal; planejamento tributário, etc" (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de normas de direito tributário**. São Paulo: CD, 2002, p. 217).

[471] Tal fato causa perplexidade quando se tem em linha de consideração que doutrina tributária brasileira, além de abordar os temas de forma muito profunda, expõe os conceitos tributários com precisão cirúrgica. Cite-se, *v.g.*, o estudo desenvolvido em torno da norma jurídica, pois, conforme expõe Paulo Caliendo, "talvez inexista no mundo tamanho destaque a um estudo teorético tão profundo por parte de uma disciplina tão prática. Afinal, em alguns manuais estrangeiros da matéria ela aparece com brutal objetividade.

ampla diversidade,[472] foge aos requisitos da linguagem científica[473] dificultando o estudo e a compreensão da matéria nesse ponto fundamental.[474] Todavia, essas palavras possuem em comum o fato de que estão – todas – relacionadas à perda (lícita ou ilícita) de receitas tributárias pelo Estado.

Encontramos a indicação das hipóteses de incidência, as alíquotas, os contribuintes e as alíquotas mencionadas. Muitas vezes nem um pouco do vivo debate que se estabeleceu no Brasil é vislumbrado" sendo um dos exemplos desse desenvolvimento teórico "a formulação genial de Paulo de Barros Carvalho sobre a estrutura da regra-matriz de incidência tributária. Trata-se, sem dúvida, da mais refinada elaboração teórica, que superou diversas formulações divergentes e se firmou pelo seu caráter analítico e profundo" (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 85 e 515).

[472] Conforme Nishioka, "os doutrinadores têm utilizado, para fenômenos distintos, não raro, a mesma terminologia. Assim, apenas para exemplificar, 'evasão legítima' para designar elisão, por outros entendida como elusão. Ou, nas palavras de Hermes Marcelo Huck, 'o que uns chamam de evasão pura, outros chamam de fraude, o que alguns dizem evasão legal, terceiros denominam elisão, e assim sucessivamente'." (NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades:** os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 23).

[473] Conforme Alfredo Becker, "o rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, *mas é uma exigência fundamental* (...). Construir uma Ciência (...) significa construir uma *linguagem rigorosa*, de tal modo que será 'cientificamente' verdadeira não já qualquer proposição adequada a uma verdade objetiva, mas, antes de tudo, a proposição que estiver expressa com uma terminologia que respeite as regras válidas no âmbito do sistema dentro do qual é emitida aquela proposição. Não se trata de reduzir a Ciência a um puro e simples fato linguístico (...) porém trata-se de reconhecer que aquela mais alta forma de conhecimento objetivo na qual consiste a Ciência, somente se realiza quando a minha observação (que é um fato preceptivo) for expressa com sinais (convencionais) que possam comunicar a minha observação a *outros* sujeitos, com o menor número possível de desentendimentos. Toda e qualquer Ciência inicia-se com a formação de sua própria linguagem científica, isto é, com aquela linguagem que faz de um conhecimento puramente subjetivo (a minha percepção) um conhecimento de máximo grau intersubjetivo (a percepção pelos outros)" (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 42-43). Abstraindo o fato de que o *direito* não constitui uma *Ciência*, mas meramente uma *técnica*, o fato incontestável é que todo *conjunto organizado de conhecimentos* precisa de uma *linguagem* que possa atender aos requisitos da *linguagem científica* (ou da *linguagem técnica*), portanto, parece evidente que a unificação dos significados atribuídos à linguagem – no que toca especificamente à evasão e elisão – é um problema que deve ser resolvido pelos tributaristas. Sobre o direito não constituir uma ciência, mas sim uma técnica, *vide* integralmente o capítulo 3 (intitulado "O fenômeno jurídico contemporâneo") do livro *introdução ao estudo do direito*, no qual Alysson Mascaro afirma que "o direito contemporâneo se assenta numa dupla característica de exploração e dominação: como *técnica* específica de reprodução social e como *ideologia*, ambas correlatas" (p. 27); e, mais especificamente, *vide* o tópico intitulado "A cientificidade do direito", no qual Alysson Mascaro afirma que "o discurso sobre a ciência do direito pode ser construído como uma forma excelente de dominação da ideologia jurídica: parece se fundar em uma construção inteligente, concatenada, fechada em suas próprias premissas, mas desvia o olhar do jurista para algo que o direito não é, ou, ao menos, reduz o direito a apenas uma parcela daquilo que efetivamente ele é" (p. 30); exatamente por isso, o autor afirma que "o direito identifica-se com o capitalismo desde o núcleo basilar deste, a circulação mercantil. Os institutos jurídicos estatais garantem os contratos, a salvaguarda da propriedade privada e a exploração do trabalho pelo capital. O Estado, agindo de acordo com as leis, dá estabilidade e previsibilidade à reprodução capitalista" (p. 28) (MASCARO, Alysson Leandro. **Introdução ao estudo do direito.** 6. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 27, 28 e 30).

[474] Cristiano Carvalho, sob a epígrafe "classificações utilizadas pela doutrina sobre elisão e evasão fiscal", após reportar a sua própria definição, afirma que "quando nos debruçamos sobre o tema, encontramos na doutrina a utilização dos referidos vocábulos de forma que, o leitor desavisado, ou até mesmo o tributarista experiente, poderá incorrer em equívocos (...) podendo confundir a elisão com a evasão, o lícito com o ilícito, o planejamento tributário legal com a fraude e/ou simulação" (CARVALHO, Cristiano. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 74).

Para demonstrar essa ambivalência terminológica, note-se, *v.g.*, que Hugo de Brito, após salientar que *elisão e evasão* são sinônimos, diz que, se for preciso diferenciar, prefere a expressão *evasão tributária* para indicar a conduta lícita do contribuinte e a expressão *elisão tributária* para apontar a conduta ilícita,[475] sendo tal distinção baseada no léxico: a palavra *elisão* é deverbal de elidir cujo significado é eliminar ou suprimir, portanto, somente aquilo que já tem existência (tributo decorrente de relação jurídica já instaurada) pode ser eliminado ou suprimido, consequentemente, o contribuinte que assim age está no campo da ilicitude; já a palavra *evasão* é deverbal de evadir ou fugir e, consequentemente, quem foge, está evitando algo (podendo a fuga, inclusive, ser preventiva), portanto, sua conduta pode estar no campo da licitude.[476]

Em sentido contrário, Ives Gandra atribui à expressão *elisão fiscal* o significado de "procedimento utilizado pelo sujeito passivo da relação tributária, objetivando reduzir o peso da carga tributária, pela escolha, entre diversos dispositivos e alternativas de lei, daqueles que lhe permitem pagar menos tributos",[477] sendo que a expressão *evasão fiscal* "adentra o campo da sonegação ou falta de recolhimento tributário, haja dolo ou culpa, sendo que na sua faceta dolosa, hão de se considerar as formas previstas no Direito pátrio, como de simulação, fraude e sonegação",[478] portanto, na linguagem de Ives Gandra, "a elisão é permitida e a evasão, além de representar infração administrativa, muitas vezes implica delito penal".[479]

Para uniformizar a linguagem e tornar mais claro o objeto de estudo, talvez fosse indicado abandonar o uso de tais expressões e referir-se simplesmente à *economia lícita ou ilícita de tributos* (pois, sob a ótica do contribuinte, tanto a *elisão* quanto a *evasão* propiciam uma redução do valor a ser pago ao Estado em razão dos tributos, portanto, ambas constituem uma economia para o contribuinte, ainda que ilícita). A unificação da linguagem eliminaria muitos problemas,[480] como, *v.g.*, a disputa em torno da nomenclatura

---

[475] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 134.
[476] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 134.
[477] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e evasão fiscal. *In:* **Revista Dialética de Direito Tributário nº 225**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 105.
[478] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e evasão fiscal. *In:* **Revista Dialética de Direito Tributário nº 225**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 105.
[479] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e evasão fiscal. *In:* **Revista Dialética de Direito Tributário nº 225**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 105.
[480] Conforme destaca Paulo Caliendo, "o bom uso da linguagem é essencial para determinar o problema, o objeto e o método de análise. Muitos dos grandes problemas em Direito decorrem do mau uso da linguagem na definição dos termos jurídicos. (...) A palavra bem definida é como uma lâmina bem afiada que corta

a ser atribuída ao parágrafo único do art. 116 do Código Tributário (inserido no CTN pela Lei Complementar 104/2001), posto que alguns doutrinadores a denominam de *Norma Geral Antielisiva* enquanto outros a rotulam de *Norma Geral Antievasão*.[481]

Enquanto essa ambivalência terminológica não for superada, torna-se fundamental indicar o exato significado das expressões utilizadas (elisão ou evasão) com o objetivo de diferenciar as condutas lícitas ou ilícitas do contribuinte que impliquem perda de receitas tributárias para o Estado. Portanto, abstraindo a discrepância doutrinária a respeito do significado das expressões *evasão* e *elisão*, parece mais adequado para os objetivos desta dissertação (embora do ponto de vista lexical não seja o mais correto) utilizar a expressão *evasão tributária* para referir-se à conduta ilícita do contribuinte na economia de tributos e a expressão *elisão tributária* para indicar a conduta lícita, especialmente considerando o fato de que esse parece ser o entendimento majoritário na doutrina,[482] consequentemente, nesta dissertação, tais vocábulos serão empregados com esses significados.

A doutrina tem procurado, com relativo insucesso, estabelecer fórmulas teóricas (critérios) que permitam, de forma *a priori*, diferenciar a conduta do contribuinte em lícita (*elisão*) ou ilícita (*evasão*).[483] O principal desses critérios seria o cronológico,[484] dessa forma, aplicando-se o denominado *teste do momento da ocorrência do fato gerador*,[485] a distinção estaria baseada no fato de a conduta ocorrer antes ou depois do fato gerador, consequentemente, se a conduta fosse realizada anteriormente à ocorrência do fato gerador tratar-se-ia da *elisão* (lícito), ao passo que se a conduta fosse posterior tratar-se-ia de *evasão* (ilícito). Marcelo Huck, reconhecendo a insuficiência do critério,[486] informa que

---

melhor o seu objeto. Afinal, conhecer é organizar a complexidade em um sistema racional" (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 13).

[481] Conforme explica Luciano Amaro, "a expressão *elisão* tem sido *contaminada* pelas discussões sobre a chamada *norma antielisão*, que traduziria um dispositivo geral posto em lei, com o objetivo de dar ao Fisco condições de recusar os efeitos de procedimentos do indivíduo que tenham tido por objetivo a *elisão fiscal*. Se quisermos preservar o termo elisão para procedimentos lícitos, precisamos dar outro nome a essa norma geral, algo como *norma geral antievasão*" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 261).

[482] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 190 e 192. No mesmo sentido: CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 27-28.

[483] Conforme Luciano Amaro, "diversas abordagens exegéticas procuram estabelecer critérios que possam, em face dos vários caminhos que a prática sugere, segregar os lícitos e os ilícitos, ou melhor, os que são eficazes para evitar ou reduzir a incidência tributária, e os que não o são" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 260).

[484] "Para a maioria dos doutrinadores, a principal distinção entre ambas deve ser feita sob o aspecto temporal" (GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 76).

[485] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 456.

[486] Marcelo Huck, apesar de reconhecer a insuficiência, considera útil a utilização do critério cronológico e informa que "admitindo a mesma distinção temporal entre os conceitos, são lembrados autores estrangeiros,

"alguns tributaristas chegam a considerar ser esta a única distinção entre elas, seu único critério distintivo",[487] daí a conclusão desse setor da doutrina de que "o fator tempo marca a fronteira do lícito e do ilícito".[488] Esse critério temporal não é aceitável, pois existem condutas praticadas antes da ocorrência do fato gerador que figuram no campo da *ilicitude*,[489] assim como existem condutas praticadas depois da ocorrência do fato gerador que estão no âmbito da *licitude*.[490] Exemplo de conduta ilícita praticada antes da ocorrência

---

tais como Albert Hensel, George T. Altman e Narciso Amorós, dentre outros, concluindo este último que a elisão é não entrar na relação fiscal, enquanto a evasão consiste em dela sair, após ter entrado" (HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão:** rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 29-30).

[487] HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão:** rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 28. Conforme Leonardo Aguirra, "Rubens Gomes de Sousa foi o precursor, no Brasil, na utilização do critério cronológico, a fim de distinguir a economia lícita de tributos (...) e atos evasivos (para o autor '*fraude fiscal*'). (...) o referido Professor afirma que 'o único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos (...) foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador (...)'." (ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos:** limites ao planejamento tributário. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 33). Entre os que adotam o critério cronológico como única forma de diferenciação: CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 14. COSTA, José Ivandir da Silva. **Planejamento tributário:** uma abordagem jurídico-fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016, p. 50. RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário:** questões relevantes. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 141. Também adotam o critério cronológico, embora não de forma exclusiva: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de normas de direito tributário**. São Paulo: CD, 2002, p. 220. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 157. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 237. GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 79. CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 459. HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão:** rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 29-30. Criticando a adoção do critério cronológico: BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 195. ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 177.

[488] HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão:** rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 28. Aponte-se, a título de exemplo, a posição da tributarista Lídia Lopes: "O critério cientificamente aceitável para diferenciar a elisão (lícita) da evasão (ilícita) é o temporal" (RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário:** questões relevantes. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 141).

[489] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 177.

[490] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 196. Conforme explica Cesar Guimarães, "a elisão tributária pode ter lugar mesmo depois de ocorrido o fato jurídico-tributário (ou seja, mesmo depois de existente o dever tributário). Nesse caso, a elisão tributária não terá por objeto impedir a ocorrência do fato jurídico-tributário (afetando o surgimento da relação jurídica tributária) mas suprimir ou reduzir o objeto da prestação tributária, atingindo o modo de cumprimento do dever tributário. Essa conduta não se confunde com situação de evasão tributária. Não há a adoção de instrumentos ilícitos (documentos ou declarações falsas, por exemplo). (...) É o caso, por exemplo, (...) que o sujeito passivo se enquadre nas condições para a obtenção de parcelamento de tributos" (PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 195). No mesmo sentido, Cristiano Carvalho explica que "mesmo após a ocorrência do fato gerador, o contribuinte pode obter vantagens do ponto de vista econômico, através, por exemplo, da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) que elide a incidência de penalidades sobre a obrigação principal. Da mesma forma, pode recorrer a parcelamentos previstos pela legislação tributária pertinente" (CARVALHO, Cristiano. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 58).

do fato gerador seria a emissão, feita pelo comerciante, de nota fiscal contendo valor inferior ao que efetivamente foi praticado na operação de compra e venda de mercadoria (a chamada *nota calçada*),[491] reduzindo, dessa forma, o valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS),[492] portanto, como se percebe, neste exemplo, "a fraude, consistente na adulteração do documento fiscal, dá-se antes da ocorrência do fato jurídico tributário, considerando-se, por exemplo, no caso do ICMS, a saída da mercadoria do estabelecimento comercial como critério temporal da hipótese de incidência".[493] Exemplo de conduta lícita praticada após a ocorrência do fato gerador, seria a "elisão praticada após a ocorrência do fato jurídico tributário, como no caso de o contribuinte colocar-se em uma situação que lhe permita a obtenção de parcelamento de seus débitos tributários, adequando-se às exigências legais".[494]

Existem outras tentativas de diferenciação,[495] *a priori*, entre *elisão* e *evasão*, estabelecendo como norte, *v.g.*, o critério causal (*teste da causa do negócio jurídico*), o critério econômico (*teste do substrato econômico – sentido*) e o critério sistemático (teste da presença de manipulação artificiosa da estrutura negocial).[496] Não obstante a existência

---

[491] A chamada *nota calçada* – cujo nome deriva do uso de um *calço plástico* debaixo da nota a ser preenchida para o consumidor logo após a venda de mercadoria – ocorre quando "o comerciante preenche um valor na nota que entregará ao consumidor final, enquanto no seu talonário, a ser disponibilizado para o Fisco, o valor preenchido é outro, mais baixo, a fim de pagar menos ICMS", nesta situação "é evidente que a atitude visa à sonegação de tributo, pois se está ocultando do Estado a real operação mercantil ocorrida, suporte fático-jurídico para incidência do imposto respectivo" (CARVALHO, Cristiano. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 66).

[492] Este não é o único exemplo, pois Alaor Bogo cita a "adulteração das embalagens de produtos importados, no que tange à indicação da quantidade ou qualidade, ou a apresentação de declaração de importação com dados errôneos, objetivando a redução do valor dos bens importados ou sua indevida classificação fiscal, com a consequente redução dos tributos incidentes sobre o comércio exterior. Nesse caso, embora os efeitos tributários dessa conduta somente ocorram com a entrada da mercadoria em território nacional, a conduta fraudulenta foi efetivada antes da ocorrência do fato jurídico tributário – considerado, por exemplo, no imposto de importação, a entrada da mercadoria em território nacional, por meio da repartição aduaneira competente" (BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 196).

[493] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 196. Para compreender este exemplo é preciso atentar para o fato de que "um contrato de compra e venda de mercadorias, por si mesmo, não gera o dever de pagar ICMS" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 376), pois, conforme esclarece Leandro Paulsen, "*operações* são negócios jurídicos; *circulação* é transferência de titularidade, e não apenas movimentação física; *mercadorias* são bens objeto de comércio. (...) No ICMS sobre circulação de mercadorias, o *fato gerador* considera-se ocorrido no momento 'da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte', nos termos do art. 12 da Lei Complementar n. 87/96" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 386-399).

[494] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 196.

[495] Miguel Gutierrez explica que, "segundo o jurista italiano Piero Villani (...) a evasão e a elisão 'difeririam com base no fato de que apenas na evasão o contribuinte se põe em confronto com a norma legal de modo direto'." (GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 77).

[496] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 456-457.

de vários critérios pretendendo estabelecer uma distinção entre *economia lícita de tributos* (elisão) e *economia ilícita* (evasão), parece irrefutável a afirmação de Luciano Amaro de que para "saber se, em determinada situação, ocorreu evasão ou elisão depende, em suma, do exame das circunstâncias do caso".[497]

Talvez, o único critério que realmente permita estabelecer, com relativa segurança, uma distinção entre *elisão* e *evasão* seria aquele baseado na licitude ou ilicitude dos meios empregados pelo contribuinte;[498] consequentemente, segundo esse critério reitor, "a distinção básica entre elisão e evasão reside nos meios adotados para fugir ao peso (...) da carga tributária (...), sendo tais meios legais ou ilegais, no que se conforma a elisão ou a evasão fiscal".[499]

Por consequência do exposto, pode-se afirmar que a expressão *evasão tributária* abrange as "práticas ilícitas, tais como a simulação, o dolo e a fraude de um modo geral, ou seja, os atos ou negócios ilícitos, civis ou penal-tributários",[500] ao passo que a expressão *elisão tributária* (em cujo âmbito insere-se o *planejamento tributário*) designa a

> conduta lícita, praticada pelo contribuinte com o objetivo de impedir a realização do fato jurídico tributário ou reduzir a carga tributária sobre determinada operação comercial ou financeira, praticando outro ato ou negócio jurídico, normalmente atípico ou não usual, que não se subsume à hipótese de incidência tributária, mas que atinge resultado econômico e/ou jurídico idêntico ou semelhante àquele do ato ou negócio típico que estaria submetido à norma de incidência tributária.[501]

O planejamento tributário, considerando a sua relevância (especialmente em face da postura estatal refratária que resulta, por vezes, em indevida captura pela norma penal), abordaremos em tópico separado.

No que toca à economia ilícita de tributos (*evasão tributária*), importa distinguir – segundo a lição da doutrina tributária – os conceitos de simulação, dolo e fraude. Entretanto, antes de promover essa distinção conceitual, releva destacar que a análise da *conduta ilícita* (= conduta evasiva) apresenta menos dificuldades do que a análise da *conduta lícita* (= conduta elisiva), pois

---

[497] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 267.
[498] Conforme Luciano Amaro, "o divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão parte realmente da consideração elementar de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios *ilícitos* para fugir ao pagamento de tributo, e, no segundo caso, trilharia caminhos *lícitos*" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 265).
[499] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e evasão fiscal. *In:* **Revista Dialética de Direito Tributário nº 225**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 104.
[500] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 190.

> A doutrina majoritária é assente no sentido de que a administração tributária, diante de ato ou negócio jurídico praticado com dolo, simulação ou fraude de um modo geral, pode, com fundamento no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional, desconsiderar o ato ou negócio jurídico simulado, doloso ou fraudulento, afastando o vício jurídico praticado pelo contribuinte e, se necessário, requalificando o ato ou negócio jurídico na categoria jurídica que deveria ter sido enquadrado caso não tivesse ocorrido o vício, subsumindo-o, assim, à regra matriz de incidência de determinado tributo, com o lançamento devido, se for o caso.
> (...)
> Em tais situações, pode e deve a administração tributária, em regular processo administrativo, demonstrar a existência do vício e, com base no art. 149, VII, do CTN, efetuar o lançamento do tributo devido, desconsiderando o ato viciado e/ou considerando aquele efetivamente realizado e encoberto pelo dolo, pela fraude ou pela simulação.[502]

Outro ponto que merece referência antes de iniciarmos a análise dos conceitos de *dolo, fraude e simulação* – evidenciando a dificuldade ao debruçar-se sobre o assunto –, é o fato de que, uma expressiva parcela dos *manuais de direito tributário* não analisa o conteúdo desses conceitos, apenas refere, laconicamente, que ocorre um determinado efeito jurídico-tributário nas *hipóteses de dolo, fraude e simulação*; tal omissão dificulta a exata compreensão desses conceitos, propiciando um espaço fértil para que equívocos conceituais sejam cometidos, especialmente pelos aplicadores do direito.

1.2.10.2. Dolo

Ingressando nas definições, importa destacar a observação de Lima Junior de que "em que pese o dolo aparecer em diversos ramos do direito, a noção genérica permanece a mesma em todo o sistema; a alteração ocorre em relação às consequências geradas pela presença do instituto em cada área",[503] motivo pelo qual os tributaristas, abstraindo as peculiaridades de cada ramo, devem "intercambiar avanços doutrinários e jurisprudenciais com áreas em que a figura do dolo surge de forma mais intensa e capilarizada, caso do direito penal, por aparecerem mais maduros e consolidados os estudos sobre o tema".[504] Consequentemente, podemos definir dolo utilizando o conceito de Luiz Regis Prado:

> Entende-se por dolo a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso (*tipo objetivo*). Dolo, como resolução delitiva, é 'saber e querer a

---

[501] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 190.
[502] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 197-206. Código Tributário Nacional: "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII- quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação".
[503] LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 170.
[504] LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 170.

> realização do tipo objetivo de um delito'. (...) Nesses termos, age dolosamente o agente que *conhece* e *quer* a realização dos elementos da situação fática ou objetiva, sejam descritivos, sejam normativos, que integram o tipo legal de delito. O dolo é, de certo modo, a 'imagem reflexa subjetiva do tipo objetivo' da situação fática representada normativamente.[505]

Para o manejo no âmbito tributário, o conceito de dolo gestado pela doutrina civil – embora possua "conteúdo semântico diverso e mais abrangente"[506] – também se mostra relevante, devendo, como já pontuado acima, ser intercambiado pelos tributaristas. Para os civilistas, "o dolo consiste em manobras ou maquinações efetuadas com o propósito de obter uma declaração de vontade que não seria emitida se o declarante não fosse enganado"[507] e, tendo em vista que o dolo atinge diretamente o consentimento, constitui um vício que conduz à anulabilidade do negócio jurídico.[508] Na clássica lição de Pontes de Miranda, dolo "é o ato, positivo, ou negativo, com que, conscientemente, se induz, se

---

[505] PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte geral (volume 1).** 12. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 404-405. Conforme Zaffaroni e Pierangeli, "o dolo é o querer do resultado típico, a *vontade realizadora do tipo objetivo.* O nosso código fala em dolo no seguinte sentido: 'quando o agente quis o resultado' (art. 18, I). (...) *Todo querer pressupõe um conhecer.* Acontece o mesmo com o dolo, pois é um querer. O conhecimento que este 'querer' pressupõe é o dos elementos do tipo objetivo no caso concreto: o dolo de homicídio (art. 121) é o querer matar um homem, que pressupõe que se saiba que o objeto da conduta é um homem, que a arma causará o resultado (previsão da causalidade); (...). Assim, se quisermos aperfeiçoar um pouco mais a definição do dolo, que formulamos há pouco, e que se extrai da lei, é conveniente conceituá-lo como *a vontade realizadora do tipo objetivo, guiada pelo conhecimento dos elementos deste no caso concreto. (...)* O *reconhecimento de que o dolo é uma vontade individualizada em um tipo, obriga-nos a reconhecer em sua estrutura os dois aspectos em que consiste: o do conhecimento pressuposto ao querer e o próprio querer (que não pode existir sem conhecimento). Isto dá lugar aos dois aspectos que o dolo compreende:* a) o aspecto de conhecimento ou *aspecto cognoscitivo do dolo*; e b) o aspecto do querer ou *aspecto volitivo do dolo*" (ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 433-434). Nesse mesmo sentido, Junqueira e Vanzolini apontam que o dolo "é a categoria dogmática referente à *consciência* e *vontade* de realizar os elementos descritivos no tipo objetivo e que devem estar presentes para que o tipo subjetivo se considere satisfeito"; consequentemente, o dolo é formado por "um *elemento intelectivo, cognitivo ou intelectual*, composto da consciência (representação) que ilumina o fato concreto constitutivo de determinado tipo penal" e pela "vontade dirigida à realização dos elementos do tipo, ou a vontade de realização da conduta a despeito da representação, tendo-se como certa ou provável a realização concomitante dos elementos do tipo" (JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 303-306).

[506] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 201.

[507] TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil interpretado conforme a Constituição da República (volume I: parte geral e obrigações).** 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 282.

[508] TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil interpretado conforme a Constituição da República (volume I: parte geral e obrigações).** 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 282. No âmbito do direito civil, a anulabilidade de ato ou negócio jurídico em decorrência de *dolo* depende de decisão judicial, na esfera do direito tributário não existe essa exigência, entretanto, requer a regular instauração de processo administrativo no qual seja assegurada a ampla defesa (BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 203-206). Conforme dispõe o art. 145 do atual Código Civil, "são os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa".

mantém, ou se confirma outrem em representação errônea",[509] daí a afirmação do tributarista Paulo Ayres Barreto no sentido de que

> para fins da lei civil, dolo é o "enganar, consciente" que pode provir da deformação dos fatos, de referências incompletas ou mesmo do silêncio consciente quando haja dever de informar, se os usos comuns assim o indicam, ou, ainda, nas hipóteses em que o silêncio importaria afirmação ou negação.[510]

Disso tudo deflui que o dolo é um conceito que está intimamente ligado à análise das infrações tributárias tendo enorme relevância para a aplicação das respectivas sanções (em especial para a aplicação das multas agravada e qualificada),[511] pois, "como a carga axiológica subjacente a cada modalidade de ilícito é diferenciada, distintas são as modalidades de sanções".[512]

Entretanto, ainda não se pode colocar um ponto final na abordagem desse conceito. Note-se que a Lei 9.430/96 (que dispõe sobre a legislação tributária federal), ao disciplinar no art. 44 as *multas de lançamento de ofício*, determina a aplicação de *multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição* nas hipóteses de [1] falta de pagamento ou recolhimento, [2] de falta de declaração ou [3] de declaração inexata, sendo que essa multa será duplicada (passando, portanto, para 150%) nos casos previstos nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei 4.502/64, "independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis". Trata-se da chamada *multa qualificada*. Conforme ressalta Marco Aurélio Greco, nas três hipóteses em que ocorre a duplicação da multa (sonegação, fraude e conluio)[513] o dolo constitui elemento essencial da infração tributária,[514] pois "não há sonegação, fraude ou conluio sem que a conduta dos

---

[509] MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado: parte geral (tomo IV).** 2. ed., Campinas: Bookseller, 2001, p. 389. Na síntese de Bernardes de Mello, o dolo se caracteriza pela "intenção de iludir alguém, induzindo-o, mantendo-o ou confirmando-o em representação errônea sobre a realidade" (MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico:** plano da validade. 8. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 103).

[510] BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 145.

[511] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 552. No mesmo sentido: JOBIM, Eduardo de Sampaio Leite. **Interpretação e relação de conceitos, institutos e formas do direito privado com normas do direito tributário.** Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 106.

[512] DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário.** 2. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 565.

[513] Os conceitos de *sonegação*, *fraude* e *conluio* possuem significado peculiar no âmbito do direito tributário (*vide*, sobre o tema, o item 1.2.10.3 desta dissertação).

[514] Conforme Greco, a duplicação da multa "só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for o dolo pois é elemento essencial para definir os três tipos contemplados nos artigos 71, 72 e 73 mencionados" (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 270).

agentes seja dolosa",[515] consequentemente, torna-se imperativo que o dolo seja provado (jamais presumido).[516] Daí a afirmação de Marco Aurélio Greco de que "a lei deixa claro que a duplicação da multa só terá fundamento se o Fisco atender a um duplo ônus da prova: ônus de provar a conduta infracional nos termos do inciso I do caput; ônus de provar a existência de conduta dolosa"[517] caracterizando sonegação, fraude ou conluio. Portanto, a duplicação da multa prevista na Lei 9.430/96 (art. 44, *caput* e inciso I, c/c § 1º), na síntese de Marco Aurélio Greco, "supõe a ocorrência inequívoca de dolo no seu mais puro sentido penal".[518]

Sinteticamente, pode-se dizer que, no direito tributário, "o *dolo* se caracteriza pela [consciência e] vontade direcionada à prática do ato (ilícito)".[519]

1.2.10.3. Fraude

Antes mesmo de adentrar no conteúdo do conceito, é preciso deixar claro, desde já, que o conceito de [1] *fraude tributária* que aqui será analisado (denominada por Marco Aurélio Greco de *fraude contra o Fisco*;[520] e, por Lobo Torres, de *fraude contra a lei* ou *contra legem*)[521] não se confunde com o conceito de [2] *fraude à lei*.[522] Essa diferenciação

---

[515] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 272. Conforme Eduardo Jobim, o dolo "sempre é englobado pelo conceito de fraude e simulação. (...) O dolo no direito tributário tem conotação ampla" (JOBIM, Eduardo de Sampaio Leite. **Interpretação e relação de conceitos, institutos e formas do direito privado com normas do direito tributário.** Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 105-106).

[516] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 525. Paulo de Barros Carvalho, ao tratar das infrações tributárias subjetivas (aquelas que exigem dolo ou culpa para a sua configuração), explica que "nos autos de infração, o agente não poderá limitar-se a circunscrever os caracteres fácticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposo da conduta do administrado. Isto não basta. Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fáctica" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 526). No mesmo sentido, Marco Aurélio Greco: "Ora, dolo não se presume, prova-se e de forma convincente" (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 272).

[517] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 272.

[518] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 270.

[519] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 489. José Eduardo Soares, em seu *Dicionário de direito tributário*, apresenta para o verbete *dolo* a seguinte definição: "DOLO. Intenção da pessoa privada de concretização de ato comissivo, ou na sua omissão, implicador do descumprimento da obrigação tributária principal ou acessória" (MELO, José Eduardo Soares de. **Dicionário de direito tributário:** material e processual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 130).

[520] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 263 e 271.

[521] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 128 e 138.

[522] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 263, 264 e 271. No mesmo sentido: TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal.

será retomada mais adiante tendo em vista que, neste momento da dissertação, parece mais oportuno, primeiro, traçar as linhas gerais do conceito da *fraude tributária* (que é a fraude que efetivamente possui relevância para fins penais: a *fraude contra o Fisco* ou *fraude contra a lei*). Importa sublinhar que, apesar da extraordinária importância desse conceito – tanto na esfera do direito tributário (por ser apta a fazer incidir sanções tributárias) quanto no âmbito do direito penal (por ser idônea a produzir consequências criminais) – é comum constatar que penalistas e tributaristas tropeçam na análise desse conceito.

Inicialmente, destaque-se que o conceito de fraude tributária (aqui analisada sob a denominação de *fraude contra a lei* ou *fraude contra o fisco*) constitui categoria genérica que abrange inúmeras condutas.[523]

Paulo de Barros informa que no âmbito da legislação tributária existe definição positivando o conceito de fraude,[524] sendo que tal definição encontra-se na Lei 4.502/64, *in litteris*:

> 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Uma rápida interpretação desse dispositivo legal pode conduzir o intérprete à falsa conclusão de que deverá incluir, na esfera de sua abrangência, diversas condutas praticadas por contribuintes que, em verdade, nada têm de fraudulentas.[525] Inicialmente, note-se que o texto legal, quando faz referência a "impedir ou retardar (...) a ocorrência do fato gerador" deve ser compreendido como fazendo referência à "conduta ilícita, artificiosa, maliciosa, capaz de encobrir, mascarar um fato previsto na hipótese de incidência que efetivamente ocorreu". Marco Aurélio Greco parece refinar um pouco mais essa noção ao dizer, quando analisa o verbo *impedir* constante do texto legal, que o elemento essencial para configurar a hipótese prevista no início do art. 72 (*impedir*) "é o fato gerador estar em processo formativo com atos já realizados que conduzam à sua ocorrência, cuja implementação não se dará por força de conduta direta e dolosa do agente, no sentido de bloquear a

---

2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 10, 127, 128 e 129. BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 202.

[523] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 201.

[524] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 523. No mesmo sentido: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 197-198.

[525] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 201-202.

continuidade do *iter* formativo".[526] Esse mesmo raciocínio se aplica *mutatis mutandis*, ao verbo *retardar* previsto no mesmo dispositivo, posto que, conforme Marco Aurélio Greco, "só se retarda a ocorrência de algo que deveria ocorrer porque já foram deflagrados os atos que levam ao seu surgimento".[527] Portanto, a parte inicial do art. 72 da Lei 4.502/64 só tem aplicabilidade quando se tratar de "fato gerador que já se encontra em processo formativo e que iria se realizar não fossem as condutas de impedir ou retardar realizadas pelo agente",[528] posto que essas condutas se desenvolvem nesse contexto "e provêem *ab externo* do processo de formação do fato gerador, interferindo no que já estava em curso".[529] Com relação à parte final do art. 72, referente aos verbos *excluir* ou *modificar*, o dispositivo legal "está claramente prevendo condutas que se realizam *depois da ocorrência do fato gerador*, pois só é possível excluir ou modificar 'características' de algo que já exista".[530] Daí a inevitável conclusão de que a fraude constitui "conduta ilícita, e, por vezes, configura inclusive um injusto penal".[531]

Tendo por base o *conceito legal* estabelecido no art. 72 da Lei 4.502/64, Paulo de Barros assevera que, por fraude – que constitui hipótese de infração tributária subjetiva – deve-se entender a conduta caracterizada pelo esforço intencional "no sentido de retardar ou impedir o acontecimento tributário",[532] mas que também abrange a conduta marcada pelo esforço intencional no sentido de "modificar ou excluir os traços peculiares à identificação daquele evento, tudo dirigido ao escopo de não pagar a quantia devida a título de imposto, de pagá-lo com redução, ou de diferir, no tempo, a prestação pecuniária".[533] Entretanto, conforme destaca Paulo de Barros, para a configuração da fraude, "o agente deve atuar de maneira dolosa",[534] sendo que, a constatação pelo Fisco da prática dessas condutas conduz à aplicação de sanção tributária mais grave (multa qualificada) tendo em vista "o repúdio com que são tratadas as figuras nas quais o infrator age com intenção de se locupletar indevidamente, em prejuízo do Erário".[535]

---

[526] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 275.
[527] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 275.
[528] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 275.
[529] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 275.
[530] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 275.
[531] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 202.
[532] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 524.
[533] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 524.
[534] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 524.
[535] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 524.

Retomando o tema da classificação das infrações tributárias, Paulo de Barros, após mencionar que as infrações tributárias podem ser classificadas pelo fato de a hipótese legal que prevê a infração tributária fazer ou não "referência à participação subjetiva do agente na descrição hipotética da norma"[536] (resultando, assim, na diferenciação entre infrações objetivas e subjetivas),[537]-[538] afirma que, embora no âmbito das infrações tributárias a responsabilidade objetiva seja o princípio geral, a legislação tributária pode prever hipóteses de responsabilidade subjetiva (ou seja, hipóteses em que o elemento subjetivo – dolo ou culpa – possui relevância para a caracterização da infração fiscal, as chamadas *infrações subjetivas*),[539] consequentemente, Paulo de Barros aponta que figuram, entre as hipóteses de infrações subjetivas, não apenas a fraude, a sonegação[540] e o conluio,[541] mas

---

[536] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 522.

[537] Conforme Paulo de Barros: "O discrime entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço à larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexo entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente. É justamente por tais argumentos que as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas. (...) O dolo e a culpa não se presumem, provam-se" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 525-526).

[538] Conforme Paulo de Barros: "Infração subjetiva é aquela para cuja configuração exige a lei que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa (esta em qualquer de seus graus). Caso de infração subjetiva é o comportamento do contribuinte do imposto sobre a renda que, ao prestar sua declaração de rendimentos, omite, propositadamente, algumas receitas, com o objetivo de recolher quantia menor do que a devida. As infrações objetivas, de outra parte, são aquelas em que não é preciso apurar-se a vontade do infrator. Havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a intenção do agente, dá-se por configurado o ilícito. Situação típica é a do não pagamento de determinada quantia, a título de imposto predial e territorial urbano, nos prazos fixados na notificação de lançamento. Sendo irrelevante o ânimo do devedor, não realizado o recolhimento até o limite final do prazo, incorrerá ele em juros de mora e multa de mora" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 522-523).

[539] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 523.

[540] A definição de *sonegação* também foi positivada pelo legislador tributário (Lei 4.502/64): "Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II- das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente." Paulo de Barros, comentando esse dispositivo legal, afirma que "a delimitação do conceito, tal qual expresso no Direito positivo, dá ênfase ao acontecimento do fato jurídico tributário, encarecendo que o infrator haverá de proceder dolosamente, dirigindo sua vontade à materialização do fato infringente, impedindo que os agentes da Fazenda Pública tomem conhecimento ou retardem a identificação de sua ocorrência. (...) Observa-se que a *sonegação* pressupõe a ocorrência factual, ao passo que a *fraude* se opera em momentos que antecedem a efetivação do evento tributário" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São

também todas aquelas em que o dolo ou a culpa (nas modalidades de negligência, imprudência ou imperícia) sejam eleitos como requisitos necessários para a configuração do tipo legal da infração tributária.[542] Daí deriva a seguinte afirmação de Paulo de Barros:

> O quadro das infrações subjetivas não se exaure nos ilícitos que têm no dolo um elemento imprescindível da sua compostura típica. Sempre que o legislador introduzir a culpa, na modalidade da negligência, da imprudência ou da imperícia, dentro da descrição normativa da infração tributária, estaremos perante um fato infringente de caráter subjetivo.[543]

Como decorrência lógica dessa configuração típica da infração tributária, Paulo de Barros destaca que a simples ausência de recolhimento do valor do tributo "não é elemento suficiente para caracterizar infração subjetiva";[544] dessa forma, nos casos, por exemplo, de fraude ou de simulação, a infração tributária subjetiva só restará caracterizada se o dolo for efetivamente comprovado.[545] Nesse sentido, inclusive, o autor aponta o entendimento do *Primeiro Conselho de Contribuintes* do Ministério da Fazenda que, por unanimidade, desqualificou a *multa de lançamento de ofício qualificada* no Acórdão 104-19.931 (Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Relator Conselheiro Nelson

---

Paulo: Saraiva, 2019, p. 523-524). Ruy Nogueira salienta que "a sonegação somente pode ocorrer em relação a fato gerador *já realizado*. O que na verdade é 'sonegado', escondido, é o conhecimento ao fisco da realização do fato gerador, da sua natureza ou das suas circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte. Somente depois de realizado o fato gerador é que pode nascer objetivamente a obrigação e ser subjetivamente atribuída a alguém. Não pode cometer sonegação quem não chegue a realizar o fato gerador, porque somente com ele nasce a obrigação" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 197).

[541] A definição de *conluio* também está positivada, no âmbito tributário, na Lei 4.502/64: "Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72." Portanto: o *conluio* constitui o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. Paulo de Barros, comentando esse dispositivo, salienta que "não seria preciso referir ajuste doloso, uma vez que a sonegação e a fraude já encerram a intenção deliberada de obter o resultado ou de assumir o risco de produzi-lo. Em todo caso, para que haja conluio, necessária se faz a presença de dois ou mais agentes, com personalidades jurídicas distintas – pessoas físicas ou jurídicas, que concertam praticar a sonegação e a fraude, em benefício de uma, de algumas, ou de todas" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 524). Em outro trecho de seu livro, Paulo de Barros diz que "conluio é ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, visando aos efeitos da fraude ou da sonegação. O dolo está na sua essência" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 511). Caio Mário da Silva Pereira explica que *fraude* é "a manobra engendrada com o fito de prejudicar terceiro; e tanto se insere no negócio unilateral (caso em que macula o negócio ainda que dela não participe outra pessoa), como se imiscui no negócio bilateral (caso em que a maquinação é concertada entre as partes)" (PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil (volume I).** 27. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 450).

[542] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 523.

[543] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 524.

[544] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 526.

[545] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 526.

Mallmann, Processo Administrativo 10166.017971/2002-20, Acórdão 104-19.931, j. 16/04/04, DOU 01/02/05), cuja ementa segue abaixo transcrita:

> SANÇÃO TRIBUTÁRIA – MULTA QUALIFICADA – JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – CONTA BANCÁRIA NÃO CONTABILIZADA – Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A falta de registro na contabilidade de valores constantes nos extratos bancários (créditos/débitos) oriundos de conta bancária pertencente à empresa fiscalizada e movimentada por esta, caracteriza *falta simples* de presunção de omissão de rendimentos e/ou pagamentos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do inciso II do art. 992, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.

Paulo de Barros, ao comentar a ementa da decisão transcrita em seu livro, afirma que, em verdade, a hipótese posta a julgamento pelo órgão administrativo constitui "falta simples, de caráter objetivo: inexiste, em tais hipóteses – simulação, fraude ou dolo –, sendo inaplicável a multa qualificada ou qualquer preceito legal que tenha por pressuposto alguma atitude dolosa por parte do contribuinte".[546]

A consulta à íntegra do julgado citado Paulo de Barros revelou que, no corpo do acórdão,[547] o Conselheiro-Relator, ao desqualificar a multa tributária imposta, fez consignar em seu voto – acolhido por unanimidade – que a multa qualificada, "atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade lançadora, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude";[548] por consequência, considerando que a fraude não pode ser presumida, "devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de

---

[546] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 525. Em outro trecho de seu livro, Paulo de Barros transcreve decisão da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, proferida nos autos do Processo Administrativo nº 10865.002036/2002-81 (acórdão 102-47.181), que aqui também se aplica: "Destarte, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou então que fique configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo, isso porque a fraude e a simulação não podem ser presumidas mas devem sim ser comprovadas através de elementos contundentes apuráveis, inclusive através do devido processo legal. Entendem-se por 'prova' os meios de demonstrar a existência de um fato jurídico ou de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos" (*apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 529).

[547] Para acessar a íntegra do acórdão, consultar o *site* do Ministério da Fazenda no seguinte endereço: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>.

[548] Voto do Conselheiro Nelson Mallmann no Processo 10166.017971/2002-20 (BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo 10166.017971/2002-20, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, **Acórdão 104-19.931**, j. 16/04/2004, DOU 01/02/05, unânime).

fraude".[549] Além disso, o Conselheiro-Relator do processo administrativo, cujo voto tinha por pano de fundo o Imposto de Renda,[550] teve o cuidado de assentar em sua fundamentação que, em princípio, não caracteriza o evidente intuito de fraude: [1] a mera omissão de receitas ou de rendimentos, [2] a falta de registro de um pagamento na contabilidade, [3] a mera declaração inexata de rendimentos ou receitas, [4] a classificação incorreta de rendimentos ou receitas na Declaração de Ajuste Anual, [5] a não inclusão de algum bem, valor ou direito na Declaração de bens ou Direitos, [6] a manutenção de contas bancárias em nome da empresa à margem da escrituração, sem a devida comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações (créditos na conta bancária) ou sem a identificação dos beneficiários ou a causa dos pagamentos realizados (débitos na conta bancária), dentro dos limites e condições fixados no art. 42 da Lei 9.430/96.[551] Tais situações, conforme o voto do Conselheiro-Relator, podem caracterizar a omissão de rendimentos (sob a forma de *presunção*), mas não são aptas a comprovar o evidente intuito

---

[549] Voto do Conselheiro Nelson Mallmann no Processo 10166.017971/2002-20 (BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo 10166.017971/2002-20, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, **Acórdão 104-19.931**, j. 16/04/2004, DOU 01/02/05, unânime).

[550] O Decreto 1.041/94 instituiu o chamado *Regulamento do Imposto de Renda* e, no capítulo referente às *multas de lançamento de ofício*, previu, no inciso II do art. 992, a expressão *evidente intuito de fraude*. Eis o dispositivo: "Art. 992. Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício: (...) II- de trezentos por cento, nos casos de ***evidente intuito de fraude***, definidos nos ***arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964***, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis." Por ocasião do julgamento administrativo citado por Paulo de Barros Carvalho, o *Regulamento do Imposto de Renda* que estava em vigência era o instituído pelo Decreto 3.000/99 (que revogou o Decreto 1.041/94), entretanto, no julgamento, a ementa do acórdão faz referência à aplicação do revogado Decreto 1.041/94 porque, *in casu*, tratava-se de auto de infração lavrado em 11/02/2002 "relativo aos fatos geradores ocorridos no ano de 1997". O Decreto 3.000/99, ao prever a aplicação de multas tributárias, também mencionava expressamente o *evidente intuito de fraude* (art. 957, inciso II). Eis a redação do Decreto: "Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto: (...) II- de cento e cinquenta por cento, nos casos de ***evidente intuito de fraude***, definido nos ***arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964***, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis." Atualmente, com a edição do novo *Regulamento do Imposto de Renda* (Decreto 9.580/2018), o Decreto 3.000/99 também se encontra revogado. Note-se que a expressão ***evidente intuito de fraude*** (que constava dos Decretos anteriores) não foi repetida pelo atual *Regulamento* que, no capítulo referente às multas de ofício, assim determina: "Art. 998. Nas hipóteses de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...) § 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado ***nas hipóteses previstas nos art. 71 ao art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964***, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis." Entretanto, apesar da revogação dos Decretos anteriores e da não repetição textual da expressão ***evidente intuito de fraude*** pelo atual *Regulamento do Imposto de Renda* (e mesmo considerando que a expressão ***evidente intuito de fraude*** também foi suprimida na redação atual do art. 44, inciso II, da Lei 9.430/96), os fundamentos do voto do Conselheiro-Relator continuam integralmente aplicáveis. A expressão, embora desnecessária a previsão para ter aplicação, ainda sobrevive no art. 4º, inciso II, da Lei 8.218/91, que dispõe sobre impostos e contribuições federais. Por fim, note-se que a expressão encontra-se prevista na Súmula 14 do CARF: "A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do ***evidente intuito de fraude*** do sujeito passivo".

[551] Lei 9.430/96: "Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações."

de fraude, consequentemente, não permitem a aplicação da multa de ofício qualificada. Conforme salientou a autoridade judicante, o Fisco age de forma incorreta quando aplica multa qualificada a tais situações, posto que elas, por si sós, não comprovam o evidente intuito de fraude (portanto, não caracterizam tal infração). Por consequência, o descumprimento da legislação tributária, mesmo quando resulte na "diminuição de pagamento de tributo",[552] não permite que se presuma o intuito de fraudar, sendo imperativo que exista prova de que "o sujeito empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro, quer por forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta".[553] Se a atuação fiscalizadora da administração tributária estivesse correta ao aplicar a multa qualificada a tais situações (baseadas unicamente na ocorrência do fato *de per si*), então não existiria "hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias".[554] Conforme salientou o relator, para demonstrar o *evidente intuito de fraude* "a prova (...) deve ser material",[555] pois "não basta que a atividade seja ilícita para se aplicar a multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude".[556] Portanto, no caso concreto posto a julgamento, o equívoco do Fisco acabou por equiparar uma *simples infração fiscal* ("de presunção legal de omissão de rendimentos e/ou pagamentos a beneficiários não identificados em razão dos créditos e débitos que transitaram em conta corrente em nome do contribuinte, facilmente detectável pela fiscalização")[557] àquelas *infrações mais graves* (nas quais o contribuinte sabe que está praticando uma infração fiscal que caracteriza crime e a deseja, portanto, atua com dolo) das quais são exemplos [1] a adulteração de comprovantes, [2] a adulteração de notas fiscais [3] a movimentação de conta bancária em nome fictício, [4] a movimentação

---

[552] Voto do Conselheiro Nelson Mallmann no Processo 10166.017971/2002-20 (BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo 10166.017971/2002-20, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, **Acórdão 104-19.931**, j. 16/04/2004, DOU 01/02/05, unânime).

[553] Voto do Conselheiro Nelson Mallmann no Processo 10166.017971/2002-20 (BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo 10166.017971/2002-20, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, **Acórdão 104-19.931**, j. 16/04/2004, DOU 01/02/05, unânime).

[554] Voto do Conselheiro Nelson Mallmann no Processo 10166.017971/2002-20 (BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo 10166.017971/2002-20, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, **Acórdão 104-19.931**, j. 16/04/2004, DOU 01/02/05, unânime).

[555] Voto do Conselheiro Nelson Mallmann no Processo 10166.017971/2002-20 (BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo 10166.017971/2002-20, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, **Acórdão 104-19.931**, j. 16/04/2004, DOU 01/02/05, unânime).

[556] Voto do Conselheiro Nelson Mallmann no Processo 10166.017971/2002-20 (BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo 10166.017971/2002-20, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, **Acórdão 104-19.931**, j. 16/04/2004, DOU 01/02/05, unânime).

[557] Voto do Conselheiro Nelson Mallmann no Processo 10166.017971/2002-20 (BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo 10166.017971/2002-20, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, **Acórdão 104-19.931**, j. 16/04/2004, DOU 01/02/05, unânime).

bancária em nome de terceiro, [5] a movimentação bancária em nome de pessoa falecida, [6] a falsificação documental, [7] o documento a título gracioso, [8] a falsidade ideológica, [9] a nota fiscal calçada, [10] as notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), [11] as notas fiscais paralelas, etc. O voto ressalta que o equívoco do Fisco resulta em um "transtorno irreparável ao contribuinte",[558] pois, sempre que é aplicada a multa qualificada, promove-se a *representação fiscal para fins penais* "partindo do pressuposto que a conduta praticada pelo contribuinte tipifica, em tese, um ilícito penal previsto na Lei nº 8.137".[559] Daí a indagação do Conselheiro-Relator:

> **Por que não se pode reconhecer** na simples **omissão de rendimentos/receitas**, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada, tratar-se de rendimentos/receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a **imposição de multa qualificada?** Por uma resposta muito simples. É porque existe a **presunção de omissão de rendimentos**, por isso, é evidente a **tributação**, mas não existe a prova da **evidente intenção de sonegar ou fraudar**. O motivo da **falta de tributação** é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.[560] [sem grifos no original]

Estabelecidos os contornos da fraude fiscal no horizonte do direito tributário, cabe agora retomar a diferenciação apontada no início deste tópico.

Sob a epígrafe "o termo 'fraude' engloba figuras distintas", Marco Aurélio Greco explica ser fundamental enfrentar a *polissemia* da palavra fraude, especialmente considerando que, no âmbito do direito tributário, "a palavra fraude pode assumir dois distintos significados",[561] fato que levou os tributaristas a distinguir esses diferentes sentidos mediante adjetivações, como fez, por exemplo, Ricardo Lobo Torres ao enunciar: "O que não se pode é confundir a fraude penal ou fraude *contra legem*, que é forma de evasão e constitui crime, com a fraude à lei (*frau legis*) que é forma de elisão abusiva".[562] O fato de a *frau legis* constituir, ou não, elisão abusiva é um assunto que deixaremos para o

---

[558] Voto do Conselheiro Nelson Mallmann no Processo 10166.017971/2002-20 (BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo 10166.017971/2002-20, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, **Acórdão 104-19.931**, j. 16/04/2004, DOU 01/02/05, unânime).

[559] Voto do Conselheiro Nelson Mallmann no Processo 10166.017971/2002-20 (BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo 10166.017971/2002-20, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, **Acórdão 104-19.931**, j. 16/04/2004, DOU 01/02/05, unânime).

[560] Voto do Conselheiro Nelson Mallmann no Processo 10166.017971/2002-20 (BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo 10166.017971/2002-20, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, **Acórdão 104-19.931**, j. 16/04/2004, DOU 01/02/05, unânime).

[561] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 257.

[562] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 128. No mesmo sentido: BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 202. GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 263.

momento da análise do planejamento tributário, por enquanto, o que importa é destacar, como faz Lobo Torres, que, "para os tributaristas brasileiros sempre foi clara a distinção entre fraude contra a lei (= evasão) e fraude à lei (= elisão abusiva)".[563] Discordamos apenas com o fato de a assertiva apontar para o conjunto dos tributaristas, fato que não corresponde à realidade, pois existem inúmeros casos (tanto entre acadêmicos quanto entre aplicadores do direito tributário) de confusão entre esses conceitos. Mas, abstraindo essa discordância, o principal é captar que existe uma diferença conceitual entre *frau legis* (também denominada *fraude à lei*) e *fraude contra legem* (que, muitas vezes, é referida pelos doutrinadores sob as nomenclaturas de *fraude tributária*, *fraude fiscal*, *fraude penal*, *defraudação* ou, simplesmente, *fraude*).

Conforme diz Marco Aurélio Greco, em direito tributário, um dos significados que a palavra *fraude* assume é justamente o de *frau legis* (fraude à lei),[564] que "corresponde à hipótese em que alguém busca, no próprio ordenamento, uma norma na qual enquadre seu comportamento, para o fim de, assim fazendo, contornar a aplicabilidade de uma norma imperativa";[565] ou, de forma mais sintética, pode-se dizer que alguém procura "uma norma de cobertura para, com isto, contornar norma que prevê certa consequência indesejada pelo agente".[566]

O outro significado que esse termo jurídico polissêmico assume é justamente o que vem sendo descrito, desde o início, neste tópico sob a rubrica *fraude*, ou seja, a fraude tributária propriamente dita (ou "fraude em sentido estrito ou de feição penal"):[567] trata-se da chamada fraude *contra legem* (este é o único sentido da palavra fraude apta a configurar fraude penal). Conforme explica Marco Aurélio Greco, na fraude *contra legem* (ou fraude contra o Fisco) "a conduta agride diretamente uma norma que assegura um direito ou crédito do Fisco – existente ou em curso de formação – de modo a escondê-lo ou impedir seu surgimento".[568] Daí a afirmação de Marciano Seabra de Godoi no sentido de que "a fraude ou defraudação tributária implica necessariamente violação grave e frontal de deveres tributários principais e acessórios, como falsificar documentos, livros fiscais, fazer caixa dois etc",[569] bem como a sua conclusão de que "a fraude tributária ou defraudação

---

[563] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 129.
[564] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 257.
[565] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 258.
[566] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 258.
[567] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 271.
[568] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 263.
[569] GODOI, Marciano Seabra de. A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *In:* **Revista Dialética de Direito Tributário nº 68**, São Paulo: Dialética, 2001, p. 115.

são típicos fenômenos de evasão de tributos através quase sempre de comportamentos criminosos".[570]

Dessa polissemia resulta a grave tarefa (capaz de produzir consequências penais) de, diante da legislação tributária, identificar qual desses significados foi utilizado em um determinado dispositivo.[571] Mais precisamente, indaga-se: qual o significado da palavra *fraude* no art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, no art. 72 da Lei 4.502/64 ou na hipótese de multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96 (com a redação dada pela Lei 11.488/2007)? Esta é uma pergunta fundamental, tanto para tributaristas quanto para penalistas, especialmente quando se tem em linha de consideração que – equivocadamente – "há uma tendência de assemelhar as hipóteses de fraude à lei tributária às hipóteses de fraude previstas, por exemplo, nos arts. 149, VII e 150, § 4º do CTN que pedem uma reação mais forte do ordenamento".[572]

Com relação ao art. 149, VII, do CTN, Greco afirma que "a noção de 'fraude' que lá está incorporada é a noção de fraude penal",[573] posto que, à época em que o Código Tributário foi elaborado "não era concebível existir (...) fraude à lei em matéria tributária porque só se raciocinava de uma perspectiva formal, aliada à tipicidade fechada e à legalidade estrita".[574] Considerando que o Código Tributário foi sancionado em 1966, resulta imperativa a conclusão de que no art. 72 da Lei 4.502/64 a palavra *fraude* também é emprega no sentido de *fraude penal*, pelos mesmos motivos aqui apontados.[575] Por fim, em relação à multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, Greco esclarece que "a hipótese de fraude à lei não está abrangida pelo pressuposto de incidência da duplicação da multa (para torná-la de 150%)",[576] visto que "fraude à lei não é fraude penal".[577]

Sublinhe-se, pela importância, que uma conclusão fundamental sobre o tema é a de que a chamada fraude à lei (*frau legis*) não é idônea para caracterizar a fraude penal. O tema será retomado por ocasião da análise do planejamento tributário.

---

[570] GODOI, Marciano Seabra de. A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *In:* **Revista Dialética de Direito Tributário nº 68**, São Paulo: Dialética, 2001, p. 115.
[571] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 258.
[572] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 264-265.
[573] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 258.
[574] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 258.
[575] Também entendendo que o art. 72 da Lei 4.502/64 configura hipótese em que a palavra *fraude* é empregada no sentido penal (ou seja, *fraude contra legem*): TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 10 e 128.
[576] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 264.
[577] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 259. Em outro trecho de seu livro, Greco reafirma que "a fraude à lei (...) não é hipótese de incidência penal! Portanto, o § 1º do artigo 44 não se aplica às hipóteses de fraude civil ou fraude à lei, incidindo apenas nas hipóteses

Por fim, conforme ressalta Lobo Torres, o "Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem firme e rica jurisprudência em torno das características e dos elementos que podem emoldurar a fraude fiscal".[578] Note-se que, desde 2009, com a edição da Lei 11.941/09, os três *Conselhos de Contribuintes* integrados à estrutura administrativa do Ministério da Fazenda foram unificados e passaram a compor um único órgão, conhecido pela sigla CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais); sendo que, no site do Ministério da Fazenda encontra-se registrado que os *Conselhos de Contribuintes* "deram uma contribuição histórica na solução dos litígios na esfera administrativa, responsáveis pelo desenvolvimento de valores importantes como ampla defesa e segurança jurídica no âmbito tributário e aduaneiro, garantidos por decisões técnicas e imparciais".[579]

Como exemplos da jurisprudência dos *Conselhos de Contribuintes* sobre a necessidade de comprovação do dolo bem como sobre condutas que configuram, ou não, hipóteses de fraude tributária, podem ser citadas as decisões que desqualificaram a multa tributária imposta (pela inexistência de fraude) ficando assentado tratar-se de falta simples de *omissão de rendimentos* (apoiando-se também a ausência de prova do *evidente intuito de fraude*) passível de ensejar apenas a aplicação da multa de ofício de 75% (portanto, multa não exasperada) nos casos de: [1] ausência de declaração na DIRPF dos rendimentos recebidos de pessoa jurídica;[580] [2] declaração de ajuste anual inexata (não comprovação da veracidade dos dados lançados na DIRPF) ou ausência dessa declaração;[581] [3] ausência de esclarecimentos pelo contribuinte a respeito de sua DIRPF ou mesmo o montante dos valores tributáveis omitidos na DIRPF;[582] [4] deixar de incluir na DIRPF, como rendimentos tributáveis, os valores que foram creditados na conta corrente do contribuinte.[583] Além disso, também foi assentado não ser cabível a imposição de multa qualificada (devendo ser aplicada a regra geral: multa de 75%) nos casos de dedução de despesa médica ou despesa com instrução não comprovadas, pois, neste caso (ausente a

---

que configurarem fraude ao Fisco ou configurarem sonegação fiscal no sentido penal" (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 271).

[578] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 129.

[579] BRASIL. Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Qual a origem do CARF?** Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/perguntas-frequentes>, acessado em 02/02/2020.

[580] BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo Administrativo 13609.000595/2002-76, **Acórdão 104-19.454**, j. 13/08/03.

[581] BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Sexta Câmara, Processo Administrativo 10980.016913/99-91, **Acórdão 106-12.858**, j. 23/08/02.

[582] BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo Administrativo 10820.001251/2002-81, **Acórdão 104-19.055**, j. 05/11/02.

[583] BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo Administrativo 10945.006643/99-37, **Acórdão 104-18.640**, j. 19/03/02.

prova de evidente intuito de fraude), trata-se de falta simples de *redução indevida do IRPF*.[584] A jurisprudência desses mesmos *Conselhos*, por outro lado, chancelou a aplicação da multa tributária qualificada, afirmando existir o *evidente intuito de fraude*, nas seguintes condutas: [1] utilização, pela empresa, de documentos ideologicamente falsos (notas fiscais frias) para comprovar custos e/ou despesas;[585]-[586] [2] não-contabilização de valores que ingressaram na empresa concomitante com a movimentação de conta bancária em nome fictício (ou em nome de terceiro);[587] [3] utilização, pela empresa, da chamada "nota calçada" (nota com divergência de valores em suas vias);[588] [4] prática reiterada de remessa ao exterior de rendimentos tributáveis falsamente declarados sob a rubrica de rendimentos isentos;[589] [5] utilização de notas fiscais de empresas inexistentes ou baixadas;[590] [6] utilização, pela empresa, de notas fiscais graciosas para forjar custos ou despesas inexistentes;[591] [7] majoração fictícia dos custos da empresa com o objetivo de reduzir o lucro tributável.[592]

A singela leitura das ementas dos julgados administrativos, acima citados, já deixa antever a amplitude de situações fáticas concretas que desaguam em indevidas criminalizações decorrente da equivocada aplicação da *multa de lançamento de ofício qualificada*, posto que, com a aplicação dessa multa, necessariamente, será feita a *representação fiscal para fins penais*. Em alguns dos casos acima apontados, o contribuinte autuado – mediante interposição de diversos recursos administrativos – conseguiu reverter os efeitos tributários aplicados à sua conduta; todavia, outros contribuintes, até mesmo por desconhecimento do indevido enquadramento de suas condutas (ou por questões diversas, como a impossibilidade de contratar advogados qualificados para promoverem a sua defesa perante os órgãos administrativos que julgam

---

[584] BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo Administrativo 13609.000595/2002-76, **Acórdão 104-19.454**, j. 13/08/03.
[585] BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo Administrativo 13808.000601/96-11, **Acórdão 104-19.534**, j. 10/09/03.
[586] BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo Administrativo 13808.000601/96-11, **Acórdão 104-19.534**, j. 10/09/03.
[587] BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Terceira Câmara, Processo Administrativo 11007.000305/90-34, **Acórdão 103-12.178**, j. 29/04/92.
[588] BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Terceira Câmara, Processo Administrativo 10660.000763/94-49, **Acórdão 103-18.952**, j. 15/10/97.
[589] BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo Administrativo 13884.004869/2001-66, **Acórdão 104-19.267**, j. 19/03/03.
[590] BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Processo Administrativo 10640.001819/97-81, **Acórdão 101-92.613**, j. 17/03/99.
[591] BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo Administrativo 11020.001669/90-27, **Acórdão 104-14.960**, j. 16/05/97.
[592] BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Processo Administrativo 16327.000039/2001-73, **Acórdão 101-93.919**, j. 22/08/02.

os recursos interpostos por contribuintes), simplesmente suportam o peso da equivocada *representação fiscal para fins penais* que, no âmbito da justiça criminal, somente poderá ser reparada por parte das autoridades encarregadas da persecução penal (ou pela atuação diligente do advogado que promoverá a defesa na esfera criminal) se estas, ao manejarem suas capacidades intelectuais, irrigarem os seus conhecimentos com uma adequada compreensão do conceito de fraude (e sua necessária exigência nos tipos penais previstos na Lei 8.137/90), pois, somente assim, será possível promover uma correta interpretação dos tipos penais capaz de excluir a conduta denunciada pelo Fisco do campo de abrangência da Lei 8.137/90 (posto que as esferas de responsabilidade tributária e criminal são independentes).

Salta aos olhos que os julgados acima transcritos demonstram, com força brutal, o equívoco da posição de José Baltazar ao sustentar a subsunção ao art. 1º, I, da Lei 8.137/90 da conduta do contribuinte que simplesmente deixa de lançar rendimentos em sua Declaração de Imposto de Renda[593] (note-se que, aqui, também podemos incluir, *v.g.*, aquele contribuinte que, em sua Declaração de Imposto de Renda, lança dedução de despesa médica que não consegue comprovar quando convocado pelo Fisco no procedimento fiscalizatório conhecido como *malha fina*).

1.2.10.4. Simulação

Importa, antes de analisar a simulação, diferenciar os seguintes conceitos: fato, fato jurídico, ato jurídico e negócio jurídico.

Caio Mário da Silva Pereira, após salientar que o direito possui a sua origem no fato, explica que "o fato é o elemento gerador da relação jurídica mesmo quando se apresenta tão singelo que mal se perceba".[594]

Fato é tudo o que ocorre no mundo concreto,[595] englobando desde o acontecimento mais simples (*v.g.*, respirar) até os fenômenos mais complexos (*v.g.*, sol iluminando o

[593] José Baltazar, ao analisar o inciso I do art. 1º da Lei 8.137/90, afirma que "omitir informação é não declarar, constituindo-se em crime omissivo. Como exemplo, pode ser citado o caso do contribuinte que, embora tenha renda tributável, não entrega a declaração de rendimentos, suprimindo o imposto de renda, mediante omissão de informação (...). Cuida-se de fraude caracterizada pelo silêncio contraposto à exigência legal de declarar a ocorrência do fato gerador" (BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 815). O equívoco dessa interpretação será retomado no capítulo 3 dessa dissertação.

[594] PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil (volume I).** 27. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 383.

planeta terra; as tempestades solares que geram o fenômeno batizado por Galileu Galilei de *aurora boreal*). Nem todo fato possui força jurígena;[596] entretanto, alguns fatos, por não se enquadrarem na categoria de fatos meramente naturais e, especialmente, por terem aptidão para serem regulados pelo direito, são transformados em fatos jurídicos.[597]

Fato jurídico "é todo fato que gera repercussões no plano do Direito",[598] como, por exemplo, o nascimento de uma pessoa. Os fatos jurídicos podem ser apartados em dois grandes grupos: [1] fatos jurídicos em sentido estrito (*stricto sensu*) e [2] atos jurídicos.

Os *fatos jurídicos em sentido estrito* são aqueles que "ocorrem independentemente de ação humana ou por ação humana de vontade irrelevante".[599] Entre os *fatos jurídicos desvinculados da ação humana* (os denominados fatos jurídicos naturais) figuram, *v.g.*, o surgimento de frutos em uma árvore ou o nascimento de um cavalo em uma fazenda. Embora eles decorram da ação da natureza, produzem consequências jurídicas. Entre os *fatos jurídicos decorrentes da ação humana de vontade irrelevante* (Pontes de Miranda os denomina de atos-fatos jurídicos)[600] figura, *v.g.*, o achado do tesouro (CC, art. 1.264),[601] posto que, quem encontra o tesouro, adquire a propriedade do bem independentemente da

---

[595] DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. **Curso didático de direito civil.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2014, p. 102.
[596] PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil (volume I).** 27. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 383.
[597] DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. **Curso didático de direito civil.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2014, p. 102.
[598] DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. **Curso didático de direito civil.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2014, p. 102. "Quando o fato percute no campo do direito, qualquer que seja a sua origem, é que toma o conteúdo e a denominação de *fato jurídico*" (PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil (volume I).** 27. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 383).
[599] DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. **Curso didático de direito civil.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2014, p. 103.
[600] MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado: parte geral (tomo II).** 2. ed., Campinas: Bookseller, 2000, p. 222 e 421-435.
[601] O achado do tesouro está previsto no *Capítulo III* ("Da Aquisição da Propriedade Móvel") do *Título III* ("Da Propriedade") do *Livro III* ("Do Direito das Coisas") do *Código Civil* ("art. 1.264. O depósito antigo de coisas preciosas, oculto e de cujo dono não haja memória, será dividido por igual entre o proprietário do prédio e o que achar o tesouro casualmente"). Conforme explicam Tepedino, Barboza e Moraes, "diz-se tesouro o depósito antigo e oculto de coisa móvel preciosa, cujo dono se desconheça. Somente coisas móveis se incluem na categoria de tesouro porque só estas podem ser escondidas. (...) Além disso, só coisas preciosas se identificam como tesouro. (...) A despeito da controvérsia acerca da natureza jurídica do tesouro, considerado, por alguns autores, como espécie de ocupação (...) , e por outros, hipótese de acessão (...), ou, ainda, de invenção (...), situa-se dentre as *formas de aquisição da propriedade móvel*" (TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil interpretado conforme a Constituição da República (volume III: direito da empresa e direito das coisas).** 2. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 571-572).

sua vontade.[602] Embora em tais fatos exista ação humana, o ordenamento jurídico dá ênfase apenas ao *fato* (é dele que decorre o efeito jurídico), não à *vontade* da pessoa.[603]

Os *atos jurídicos* são os fatos jurídicos decorrentes da ação humana de vontade relevante.[604] A doutrina costuma classificá-los em [1] *atos jurídicos ilícitos* e [2] *atos jurídicos lícitos*, sendo que, estes últimos, subdividem-se em [a] *atos jurídicos voluntários* e [b] *negócios jurídicos*.

Os *atos jurídicos ilícitos* defluem de previsão contida no art. 186 do Código Civil: "Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito." Entretanto, a doutrina aponta impropriedades técnicas nesse dispositivo. A primeira delas refere-se ao fato de o texto legal não fazer referência à imperícia; mas, apesar da omissão, "a doutrina é unânime em acrescentá-la ao rol".[605] A outra impropriedade é que, em verdade, o art. 186 faz referência ao *ato contrário ao direito* (que é espécie do gênero *ato ilícito*), pois, conforme Donizetti e Quintella, somente quando o *ato contrário ao direito* é praticado por agente imputável é que ele recebe a denominação de *ato ilícito*, *in litteris*:

> Ato contrário a direito é todo ato violador de norma jurídica. Se o sujeito do ato for imputável, ou seja, se gozar de capacidade de praticar ato ilícito, que, para o Direito Civil, é a mesma para praticar o ato lícito (capacidade de fato), o ato contrário a direito receberá a denominação específica de ato ilícito.[606]

Os *atos jurídicos lícitos* "são todos os fatos jurídicos que ocorrem por atuação da vontade relevante, cuja prática não é proibida pelo direito",[607] sendo suas espécies [1] o ato jurídico voluntário e [2] o negócio jurídico.

Os *atos jurídicos voluntários* (também chamados *atos jurídicos em sentido estrito*) são aqueles atos praticados em decorrência da vontade relevante, mas que produz apenas os efeitos já determinados pela lei; a pessoa é livre para decidir se quer ou não praticar o *ato* (daí a designação de *voluntário*), mas, se decidir praticá-lo, não há poder de disposição

---

[602] DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. **Curso didático de direito civil.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2014, p. 104.
[603] DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. **Curso didático de direito civil.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2014, p. 103.
[604] DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. **Curso didático de direito civil.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2014, p. 104.
[605] DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. **Curso didático de direito civil.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2014, p. 171.
[606] DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. **Curso didático de direito civil.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2014, p. 170.
[607] DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. **Curso didático de direito civil.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2014, p. 106.

sobre os efeitos do ato praticado, que serão – única e exclusivamente – aqueles efeitos já determinados pela lei.[608] A fixação de domicílio e o casamento constituem exemplos de atos jurídicos voluntários.

Os *negócios jurídicos* são aqueles atos que também são praticados em decorrência da vontade relevante, entretanto, no que toca aos seus efeitos, "a lei reserva um espaço (...) amplo dentro do qual a vontade pode atuar".[609] Assim, ao realizar um negócio jurídico, "embora possa a lei regular a prática do negócio, bem como alguns de seus efeitos, o sujeito tem uma margem (...) para dispor sobre eles".[610] Os contratos, em suas mais variadas espécies (compra e venda, locação, comodato, mútuo, prestação de serviços, etc), são exemplos de negócios jurídicos.

Sintetizados os conceitos necessários à compreensão da simulação, é preciso advertir que, muitas vezes, a doutrina, ao analisar o conteúdo do conceito de simulação, faz referência ao *ato jurídico em sentido amplo* (ou, simplesmente, ao *ato jurídico*), como categoria conceitual que engloba os atos jurídicos voluntários (denominados por alguns de *ato jurídico em sentido estrito*) e os negócios jurídicos.[611]

No que toca especificamente ao conceito de *simulação*, Lobo Torres explica que "a teoria da simulação do direito civil é a mesma que informa o direito tributário, até mesmo em razão do princípio da unicidade do direito",[612] além disso, o autor informa que os tributaristas brasileiros, assim como ocorre em diversos países, sempre estiverem em consonância com os teóricos do direito civil na análise da simulação, recepcionando, portanto, os conceitos desenvolvidos pelos civilistas em torno do tema.[613]

Fábio Ulhoa assim enuncia a simulação em linhas gerais:

> A simulação consiste na prática de negócio jurídico aparente, isto é, que não corresponde à intenção da parte ou das partes, com o objetivo de prejudicar terceiros. Em geral, tem lugar

---

[608] DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. **Curso didático de direito civil.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2014, p. 107.
[609] DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. **Curso didático de direito civil.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2014, p. 107.
[610] DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. **Curso didático de direito civil.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2014, p. 107.
[611] Essa nomenclatura é utilizada, por exemplo, por Maria Helena Diniz: "**Ato jurídico em sentido amplo.** O ato jurídico em sentido amplo abrange o ato jurídico em sentido estrito e o negócio jurídico. **Atos jurídicos em sentido estrito.** Os atos jurídicos em sentido estrito geram consequências jurídicas previstas em lei e não pelas partes interessadas, não havendo, como ocorre nos negócios jurídicos, regulamentação da autonomia privada, que cria norma para regular interesses das partes (p. ex.: contratos, adoção, testamento etc.)" (DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado.** 17. ed., São Paulo: Saraiva, 2014, p. 248).
[612] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 124.
[613] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 124.

> em negócios bilaterais ou plurilaterais, mas não é impossível uma só parte declarar certa intenção para alcançar resultados diferentes em prejuízo alheio. Se Antônio institui fundação com o objetivo de explorar disfarçadamente uma atividade econômica, opera-se simulação de negócio jurídico unilateral.[614]

Os civilistas, mesmo sob a vigência do Código Civil de 1916, sempre diferenciaram duas categorias de simulação: a absoluta e a relativa.[615] Tal diferenciação é feita, inclusive, pela doutrina estrangeira, como mostra a lição de Roberto de Ruggiero e Fulvio Maroi:

> La *simulazione* è cosa diversa: anche qui vi è una difformità cosciente e voluta della dichiarazione dalla volontà, ma essa è concertata fra le parti che pongono in essere il negozio, ovvero, per i negozi unilaterali ricettizi, fra il dichiarante e il destinatario (...). Può essere *assoluta* se la dichiarazione è diretta a far apparire come esistente un negozio, mentre nessun negozio è voluto (si dice che il negozio *colorem habet, substantiam vero nullam*); è *relativa* quando un negozio è realmente voluto, ma esso è diverso da quello dichiarato (si dice che il negozio *colorem habet, substantiam vero alteram*); sia che la diversità riguardi la natura giuridica dell'atto (una vendita nasconde una donazione), sia che riguardi alcuno dei soggetti (dichiaro di donare a Caio per celare una donazione a Mevio), o qualche altro

---

[614] COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil (volume 1: parte geral).** 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 367. Em outro trecho de seu livro, Fábio Ulhoa afirma que "simulado é o negócio jurídico que aparenta ter sido praticado para produzir os efeitos declarados, mas que oculta intenção diversa de ambas as partes e prejudica terceiros não participantes" (COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil (volume 1: parte geral).** 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 368). No mesmo sentido, Washington de Barros aponta que a simulação tem como característica o "intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então, oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido" (MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil (volume 1: parte geral).** 42. ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 263). Maria Helena Diniz, após apontar que a simulação constitui um vício social, explica que "simulação é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Procura-se com a simulação iludir alguém por meio de uma falsa aparência que encobre a verdadeira feição do negócio jurídico" (DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro (volume 1: teoria geral do direito civil).** 36. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 538-539). Caio Mário da Silva Pereira explica o motivo pelo qual a simulação constitui um *vício social* e não um vício do consentimento: "Não há na simulação um vício do consentimento porque o querer do agente tem em mira, efetivamente, o resultado que a declaração procura realizar ou conseguir. Mas há um vício grave no ato, positivado na desconformidade entre a declaração de vontade e a ordem legal, em relação ao resultado daquela ou em razão da técnica de sua realização. Consiste a simulação em celebrar-se um ato, que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente devia produzir. Como em todo negócio jurídico, há aqui uma declaração de vontade, mas enganosa" (PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil (volume I).** 27. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 533).

[615] Sob a vigência do Código Civil de 1916, Pontes de Miranda já afirmava, em 1954, que "a simulação é *absoluta* quando não se quis outro ato jurídico nem aquele que se simula. *Relativa*, quando se simula ato jurídico para se dissimular, ou simplesmente dissimulando-se outro ato jurídico. *Quae non sunt, simulo, quae sunt, ea dissimulantur.* Mostra-se o não-ser; e esconde-se o ser" (MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado: parte geral (tomo IV).** Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 375). No mesmo sentido, sob a vigência do Código Civil revogado: PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil (volume I).** 12. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 367-368. MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil (volume 1: parte geral).** 33. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 209-210. DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 1997, p. 122. Sob a vigência do Código Civil de 2002, a distinção permanece idêntica: COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil (volume 1: parte geral).** 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 369. DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado.** 17. ed., São Paulo: Saraiva, 2014, p. 237-238; TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil interpretado conforme a Constituição da República (volume I: parte geral e obrigações).** 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 317-318; PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil (volume I).** 27. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 533-534. MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil (volume 1: parte geral).** 42. ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 265-266.

> elemento (così ad es. il prezzo nella vendita: dichiaro di vendere por 100 mentre vendo per 500); in questi casi, accanto al negozio vero, occultato, *dissimulato* – che suol racchiudersi comunemente in una controdichiarazione: es. art. 164 – si pone quello apparente, *simulato*.[616]

A simulação absoluta ocorre quando "além do negócio jurídico simulado não existe nenhum outro que se procurou dissimular";[617] por isso se diz que, na simulação absoluta, ocorre a realização de um negócio jurídico de conteúdo vazio, "configurando uma mera aparência, um negócio por assim dizer de fachada, isto é, destinado a não produzir qualquer efeito jurídico".[618]-[619]

A simulação relativa (também chamada de *dissimulação*)[620] ocorre quando o negócio jurídico simulado "foi praticado com o objetivo de dissimular outro negócio",[621] por isso se diz em doutrina que essa espécie de simulação "contém dois atos jurídicos, quais sejam: o *negócio simulado* que esconde ou camufla *outro negócio*, que é o dissimulado, a verdadeira intenção das partes".[622]-[623] Maria Helena Diniz salienta que, na

---

[616] RUGGIERO, Roberto de; MAROI, Fulvio. **Istituzioni di diritto privato (volume primo).** 8. ed., Milano: Giuseppe Principato, 1953, p. 108-109. Tradução do autor: "A simulação é coisa diversa: aqui também há uma discordância consciente e desejada da declaração de vontade, mas esta é ajustada entre as partes que realizam o negócio, ou, para os negócios unilaterais receptivos, entre o declarante e o destinatário (...). Pode ser *absoluta* se a declaração se destina a fazer aparecer como existente um negócio, enquanto nenhum negócio é desejado (se diz que o negócio *colorem habet, substantiam vero nullam*); é *relativa* quando um negócio é realmente desejado, mas este é diferente daquele declarado (se diz que o negócio *colorem habet, substantiam vero alteram*); se a diferença diz respeito à natureza jurídica do ato (uma venda oculta uma doação), se diz respeito a algum dos sujeitos (declaro doar a Caio para esconder uma doação a Mevio), ou algum outro elemento (como, por exemplo, o preço na venda: declaro vender por 100 enquanto vendo por 500); nesses casos, ao lado do negócio verdadeiro, ocultado, *dissimulato* – que comumente é encerrado em uma contradeclaração: ex. art. 164 – se coloca aquele aparente, *simulato*."

[617] COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil (volume 1: parte geral).** 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 369.

[618] TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil interpretado conforme a Constituição da República (volume I: parte geral e obrigações).** 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 317.

[619] Conforme Caio Mário da Silva Pereira, a simulação "será absoluta quando o negócio encerra confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira, realizando-se para não ter qualquer eficácia. Diz-se aqui absoluta, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado. O agente aparentemente quer, mas na realidade não quer; a declaração de vontade deveria produzir um resultado, mas o agente não pretende resultado algum" (PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil (volume I).** 27. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 533).

[620] PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil (volume I).** 27. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 533-534. DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado.** 17. ed., São Paulo: Saraiva, 2014, p. 238; TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil interpretado conforme a Constituição da República (volume I: parte geral e obrigações).** 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 317.

[621] COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil (volume 1: parte geral).** 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 369.

[622] TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil interpretado conforme a Constituição da República (volume I: parte geral e obrigações).** 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 317-318.

[623] Conforme Caio Mário da Silva Pereira, a simulação é relativa "quando o negócio tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (*e.g.*, uma compra e venda para dissimular uma doação), ou quando aparenta

simulação relativa "apresentam-se dois contratos: um real (dissimulado) e outro aparente (simulado). Os contratantes visam ocultar de terceiros o contrato real, que é o querido por eles".[624]

Maria Helena Diniz aparta as espécies afirmando que a *simulação absoluta* "provoca falsa crença num estado não real, quer enganar sobre a existência de uma situação não verdadeira (...). Procura, portanto, aparentar o que não existe";[625] ao passo que a *simulação relativa* (ou dissimulação) "oculta ao conhecimento de outrem uma situação existente, pretendendo, portanto, incutir no espírito de alguém a inexistência de uma situação real".[626] Pela diferença existente entre as duas modalidades, "alguns autores chamam à simulação absoluta *simulação nua* e à simulação relativa *simulação vestida*",[627] entretanto, no âmbito do direito tributário, em ambos os casos a intenção é lesar o Fisco.[628]

Um exemplo de *simulação absoluta* que ocorre com relativa frequência é a venda simulada de patrimônio feita por um dos cônjuges com o objetivo de prejudicar o outro (ou a venda simulada de um imóvel para retomar o bem dos locatários).[629] Maria Helena Diniz apresenta outro exemplo, mais complexo, mas que tem o mesmo objetivo do exemplo que acabamos de apontar: trata-se da "emissão de títulos de crédito em favor de amigo e posterior dação em pagamento de bens, solvendo aqueles títulos, que não representam

---

conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem (*e.g.*, a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a quem este, na verdade, tencionava desde logo transferi-la). E é relativa em tais hipóteses, porque à declaração de vontade deve seguir-se um resultado, efetivamente querido pelo agente, porém diferente do que é o resultado normal do negócio jurídico. O agente faz a emissão de vontade, e quer que produza efeitos; mas é uma declaração enganosa, porque a consequência jurídica em mira é diversa daquela que seria a regularmente consequente ao ato" (PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil (volume I).** 27. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 534).

[624] DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado.** 17. ed., São Paulo: Saraiva, 2014, p. 238.

[625] DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro (volume 1: teoria geral do direito civil).** 36. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 539.

[626] DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro (volume 1: teoria geral do direito civil).** 36. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 539. Note-se que, conforme salienta Seabra de Godoi, a própria "língua portuguesa parece designar realidades diferentes com os termos 'simular' e 'dissimular'. (...) 'Simular é fingir o que não é; dissimular é encobrir o que é.' (...)" (GODOI, Marciano Seabra de. A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *In:* **Revista Dialética de Direito Tributário nº 68**, São Paulo: Dialética, 2001, p. 110.

[627] XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 54.

[628] Conforme Alberto Xavier, "a *simulação fiscal* é aquela que ocorre quando a finalidade consiste em prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na operação" (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 53).

[629] TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil interpretado conforme a Constituição da República (volume I: parte geral e obrigações).** 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 317.

qualquer negócio, feita pelo marido antes da separação (...) para lesar a mulher na partilha de bens".[630]

Um exemplo comum de *simulação relativa* (dissimulação) ocorre na compra e venda de um imóvel em que o comprador e o vendedor fazem constar na escritura pública um valor abaixo do que efetivamente foi ajustado entre eles;[631] e, por consequência dessa simulação, é reduzido, de forma artificial, o valor referente ao imposto que seria devido pela transmissão da propriedade imóvel (ITBI) ou pelo ganho de capital (IRPF), restando o Município e a União Federal como prejudicadas. Outro exemplo é a doação do cônjuge adúltero, em benefício da amante, formalmente revestida de compra e venda, posto que, nesse caso, "um negócio (doação) foi dissimulado por outro (compra e venda)".[632]

Para a caracterização da simulação (tanto absoluta quanto relativa) três requisitos devem estar presentes: "i) a divergência intencional entre vontade e declaração, ou melhor, entre o negócio aparente e os efeitos buscados; ii) um acordo simulatório entre os declarantes; e iii) o intuito de enganar terceiros".[633]

Conforme Fábio Ulhoa, nas duas espécies – simulação absoluta e relativa – sempre existe prejuízo para terceiro que não participou do negócio jurídico simulado.[634]

---

[630] DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado.** 17. ed., São Paulo: Saraiva, 2014, p. 237. Alberto Xavier aponta outros exemplos de simulação absoluta: "a obtenção de empréstimo aparente para aumentar artificialmente o passivo; a dação em pagamento com bens próprios para cumprir dívida fictícia; a celebração de hipoteca aparente em prejuízo de credores quirografários; a constituição de usufruto aparente" (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 54).

[631] Nesse sentido: COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil (volume 1: parte geral).** 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 369. TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil interpretado conforme a Constituição da República (volume I: parte geral e obrigações).** 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 317; DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro (volume 1: teoria geral do direito civil).** 36. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 539.

[632] COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil (volume 1: parte geral).** 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 369. Alberto Xavier aponta outros exemplos de simulação relativa (dissimulação): "a doação disfarçada de empréstimo, com concomitante renúncia do credor; (...) o empréstimo para ocultar remuneração de serviços; (...) o depósito para ocultar o mútuo; (...) a venda para ocultar dação em pagamento; (...) a locação sem aluguel para ocultar doação; (...) o depósito com obrigação de entrega a terceiro para ocultar doação" (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 54).

[633] TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil interpretado conforme a Constituição da República (volume I: parte geral e obrigações).** 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 316-317. No mesmo sentido: XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 53. Conforme Abraham, "encontra-se na sua essência o seu objetivo final: enganar terceiros (no caso, o Fisco)" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 184).

[634] A análise de Fábio Ulhoa, de forma correta, inclui o prejuízo para terceiros como requisito da simulação: "Na simulação, há sempre prejuízo a terceiros. Não existe simulação sem que a parte ou as partes do negócio jurídico tenham a intenção de prejudicar direito de não participante do negócio e este reste realmente prejudicado. (...) Na verdade, se a simulação não prejudica terceiros, não existe como tal (...). Assim, se certo documento particular é antedatado apenas porque as partes pretendem formalizar negócio jurídico oral cujo cumprimento estava em curso ou já se dera, não há nenhuma simulação. Do mesmo modo, se uma pessoa precisa viajar, mas deve assinar documento particular com data futura, por razões de conveniência das partes,

Tepedino, Barboza e Moraes, ao tratarem das hipóteses de simulação, explicam que ela pode ocorrer em relação "i) à interposição fictícia de pessoa que no ato simulado é a favorecida no negócio; ii) ao próprio conteúdo do negócio, podendo dizer respeito ao seu valor ou à sua natureza; e iii) à introdução de termos inverídicos nos documentos".[635]

Comprovada a simulação (em qualquer de suas modalidades), as autoridades fiscais podem aplicar os efeitos tributários que decorrem do negócio jurídico efetivamente realizado pelas partes, ignorando os efeitos (ou ampliando os efeitos) que decorreriam do negócio jurídico simulado;[636] dessa forma, no caso *comprovado* de a compra e venda de bem imóvel ter o preço consignado na escritura pública em valor inferior ao que foi verdadeiramente pactuado entre as partes, o Fisco municipal poderá utilizar como base de cálculo para o lançamento do ITBI o real valor ajustado no negócio jurídico (assim como o Fisco federal poderá utilizar o valor real da compra e venda do imóvel para apurar o ganho de capital); da mesma forma, se "as partes simularam uma doação quando, na verdade, houve compra e venda, o Fisco tem o direito de, apurando que ocorreu pagamento de preço, de modo disfarçado, dar ao caso o tratamento tributário de compra e venda".[637]

---

não havendo nenhum prejuízo a terceiros, também não se configura a simulação" (COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil (volume 1: parte geral).** 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 368-369).

[635] TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil interpretado conforme a Constituição da República (volume I: parte geral e obrigações).** 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 318. Maria Helena Diniz, ao tratar das modalidades de simulação relativa, esclarece que ela pode ser: [1] *simulação subjetiva* (ou *ad personam*) "se a parte contratante não tira proveito do negócio, por ser o sujeito aparente. O negócio não é efetuado pelas próprias partes, mas por pessoa interposta ficticiamente" (é o caso, *v.g.*, do ascendente que pretende transferir um bem imóvel para o seu descendente e o faz por intermédio de terceira pessoa com a qual simula contrato de compra e venda para que então seja feita a transferência realmente pretendida); e [2] *simulação objetiva* se estiver relacionada "à natureza do negócio pretendido, ao objeto ou a um de seus elementos contratuais; se o negócio contiver declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira" (é o caso, *v.g.*, da escritura de compra e venda de um imóvel na qual o preço declarado é inferior ao efetivamente pactuado com o objetivo de enganar o Fisco e diminuir o valor do tributo) (DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado.** 17. ed., São Paulo: Saraiva, 2014, p. 238).

[636] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 266. Em interessante julgado administrativo, o Primeiro Conselho de Contribuintes desqualificou a multa qualificada anteriormente imposta pela fiscalização tributária. Em seu voto – acolhido por unanimidade –, o Conselheiro-Relator Sebastião Rodrigues Cabral afirmou ser "devido o Crédito Tributário correspondente às Receitas não oferecidas à tributação", mas assentou que "a penalidade aplicável, no entanto, por ausente o elemento tipificador da fraude, da simulação, do conluio ou da própria sonegação, deve ser reduzida para o percentual de 50% (cinquenta por cento)". Veja-se a ementa do julgado: "MULTA DE OFÍCIO DE 150% – EXISTÊNCIA DE NOTA FISCAL/FATURA – CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL INADEQUADA – AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO – A simulação pressupõe a intenção do sujeito passivo de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Assim, uma vez emitida a competente documentação fiscal e feita a contabilização, ainda que em conta imprópria (*Exigível* ao invés de *Receita*), não há que falar-se em simulação, mas apenas *falta de tributação*, sujeitando-se o contribuinte apenas à *multa básica*" (BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Processo Administrativo 11080.010279/92-50, Relator Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, **Acórdão 101-91.558**, j. 19/11/97, unânime).

[637] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 266. Humberto Ávila cita exemplo de dissimulação no sentido inverso, ou seja, uma compra e venda encobrindo uma

Por fim, é importante lembrar que a legislação tributária não define o que se entende por simulação (nem quando ela ocorre), apenas estabelece efeitos jurídicos para ela na esfera fiscal, consequentemente, "o direito tributário empresta integralmente, para sua definição, a disciplina prevista para a categoria jurídica no direito privado".[638] Atualmente, a matéria encontra-se disciplinada pelo Código Civil (Lei 10.406, de 2002), cujo art. 167, § 1º,[639] prevê as mesmas hipóteses de simulação que estavam previstas nos incisos do art. 102 da Codificação anterior (Lei 3.071, de 1916).[640]

Em que pese esses conceitos serem sedimentados na doutrina civilista, "a simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior frequência, costuma ser confundida com a elisão".[641]

1.2.11. Planejamento tributário e temas conexos

1.2.11.1. Planejamento tributário

Relacionada ao tema *perda de receitas estatais* (sob a ótica do Fisco) ou economia de tributos (sob a ótica do contribuinte), surge a expressão *planejamento tributário*.

Embora não exista uniformidade na nomenclatura adotada pela doutrina, entendemos ser mais correto, inclusive para atender às exigências da linguagem científica, afirmar que *planejamento tributário* e *elisão tributária* são expressões equivalentes.[642]

---

doação: "o contribuinte quer fazer uma doação, mas para não pagar o imposto sobre doação ele faz a venda de um automóvel de cem mil reais por um centavo" (ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. *In:* GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 76-77).

[638] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 199.

[639] Código Civil: "Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º. Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I- aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II- contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III- os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados."

[640] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 199.

[641] MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 349.

[642] CASTRO, Aldemario Araujo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único, do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 375. Existe dissonância na doutrina; cite-se, por todos, Caliendo: "A elisão é a conduta do sujeito passivo em planejar seus negócios privados de modo produzir o menor impacto fiscal. A elisão é conduta do sujeito passivo, ele que pratica a ação, não se confundindo com aqueles que próximos prestam assessoria, consultoria ou orientação fiscal. A elisão não se confunde com o planejamento tributário. O planejamento tributário é o conjunto de atos ordenados do contribuinte na organização de seus negócios com o propósito de prever os efeitos tributários de seus negócios jurídicos. O

Planejamento tributário (ou elisão tributária) designa o conjunto de técnicas empregadas (ou desenvolvidas), normalmente pelos tributaristas,[643] que, tendo como ponto de partida a correta compreensão do funcionamento do sistema tributário nacional, tem por objetivo aliviar, de forma lícita,[644] a carga tributária suportada por um determinado contribuinte.[645]

Consequentemente, aquele que elabora o *plano estratégico de economia lícita de tributos* deverá pavimentar uma trilha tributária que lhe permita (1) evitar concretizar hipóteses de incidências tributárias, (2) ou, sendo inevitável a realização da hipótese de incidência, realizá-la de forma tal que os aspectos quantitativos do fato gerador (base de cálculo e alíquota) sejam menores; (3) ou, não sendo possível contornar a hipótese de incidência nem diminuir os seus aspectos quantitativos, que permita um alargamento no

---

planejamento tributário é a conduta fática que compõe o conceito de elisão, mas esta não se confunde nem se esgota na noção de planejar" (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 458). Entendemos não necessária e, sobretudo, não relevante (além de aumentar a confusão conceitual já existente em torno do assunto) a distinção entre *concretizar o plano* e *elaborar o plano*, pois tudo se projeta na mesma direção: diminuição dos encargos tributários (nesse sentido, afirma Marco Greco que "planejamento e elisão são conceitos que se reportam à mesma realidade": GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 95). Além disso, referida distinção implica reconhecer que o contribuinte nunca estaria apto a realizar o planejamento fiscal.

[643] Embora o planejamento tributário não precise ser feito apenas por tributaristas (podendo, portanto, ser feito diretamente pelos contribuintes), é notório que o direito tributário constitui um ramo do ordenamento jurídico de dificílima compreensão, visto que a complexidade das normas que disciplinam a exigência de um determinado tributo (bem como a extensão da legislação aplicável aos diversos tributos) exige um alto grau de especialização para compreender corretamente o exato efeito tributário de cada ato, fato, situação ou conduta que se desenrola no plano da vida concreta. Daí ser temerário o planejamento fiscal, especialmente o empresarial, por quem não possua uma sólida e específica formação em direito tributário que lhe permita realizar aquilo que Hugo de Brito denomina de *engenharia tributária*, ou seja, "a aptidão para escolha das formas jurídicas mais adequadas ao exercício da atividade econômica com o menor ônus tributário" (MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2019, p. 74).

[644] CASTRO, Aldemario Araujo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único, do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 375.

[645] "Expressa-se, assim, o comportamento elisivo na prática de atos ou negócios jurídicos que são fundamentalmente motivados pelos efeitos tributários (mais benéficos) dela decorrentes" (MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 15). Conforme Leandro Paulsen, "o planejamento tributário é o estabelecimento de estratégias para a realização de atos e negócios ou mesmo de toda uma atividade profissional ou empresarial com vista ao menor pagamento de tributos" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 212). Conforme Abraham, "o planejamento tributário é o conjunto de atos realizados pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, que podem ser de natureza econômica, contábil, jurídica ou meramente operacional, para reduzir de maneira lícita e legítima, total ou parcialmente, o pagamento de tributos. (...) No plano jurídico nacional, podemos identificar algumas espécies de planejamento fiscal, originárias basicamente das seguintes estruturas: a) operações e atividades do contribuinte; b) uso de procedimentos administrativos ou judiciais; c) interpretação normativa" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 171-173).

prazo para o cumprimento da obrigação tributária (diferimento no tempo).[646] Como se vê, "o traço característico da elisão é a licitude, a escolha de formas ou caminhos consonantes com o direito objetivando evitar, diminuir ou postergar a tributação".[647]

O direito ao *planejamento tributário* (ou à *elisão tributária*) constitui *direito público subjetivo do contribuinte*[648] que deriva do catálogo de direitos fundamentais previstos na Constituição Federal,[649] mais especificamente do art. 5º, *caput* (que prevê, de forma genérica, o direito à liberdade, à segurança e à propriedade),[650] bem como de seu

---

[646] CASTRO, Aldemario Araujo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único, do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 375.

[647] CASTRO, Aldemario Araujo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único, do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 375.

[648] MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 81 e 86. No mesmo sentido: "Elisão tributária consiste no direito subjetivo assegurado ao contribuinte" (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 256). "A elisão é a manifestação de um direito público subjetivo, que é um direito assegurado constitucionalmente de liberdade de situações que não estão previstas nas situações legais tributárias, nas quais o Estado tributante não pode ingressar" (RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário:** questões relevantes. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 58). Conforme salienta Abraham, "o contribuinte pessoa jurídica detém maiores condições, alternativas e interesse para realizar um planejamento fiscal do que um contribuinte pessoa física (...). Numa sucinta classificação, podemos identificar algumas das formas em que o planejamento fiscal pode ocorrer: a) *oblíqua*: pela interposição de uma outra pessoa ou outra relação jurídica entre o efetivo contribuinte ou entre o negócio objetivado (por exemplo: contrato e negócio jurídico indireto); b) *omissiva*: abstenção da realização da operação normalmente realizada por força de algum fator tributário (por exemplo: deixar de importar mercadorias excessivamente gravadas pelos tributos regulatórios); c) *induzida*: quando a própria lei favorece a escolha de um determinado regime de tributação (por exemplo: compra de mercadorias através da Zona Franca de Manaus); d) *optativa*: eleição da fórmula mais econômica dentre as disponíveis no ordenamento (por exemplo: adoção da tributação pelo lucro real ou presumido; declaração de rendimentos pelo modelo simplificado); e) *interpretativa*: identificação de *loopholes* (lacunas) no sistema tributário (por exemplo: identificação de algum tipo de serviço, não previsto na lista de serviços de ISS, que possa ser enquadrado e qualificado na atividade realizada do contribuinte); f) *contenciosa*: utilização de meios administrativos ou judiciais para afastar a tributação indesejada, seja porque efetivamente indevida, seja porque exista alternativa na legislação (por exemplo: uso de mandados de segurança; pedidos de parcelamentos ou regimes especiais etc)" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 173-174).

[649] O direito ao planejamento tributário deriva *diretamente* do rol de Direitos e Garantias Fundamentais previsto na Constituição Federal, mas não exclusivamente dele, posto que também encontra amparo, direto ou indireto, em outros dispositivos constitucionais (*v.g.*, *indiretamente*, no art. 150, inciso I, que prevê o princípio da estrita legalidade, e inciso IV, que veda a utilização de tributo para fins de confisco) bem como em diversos dispositivos da legislação infraconstitucional (*v.g.*, de forma *indireta*, na proibição de analogia prevista no art. 108, § 1º, do CTN). Nesse sentido: CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 120. GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 114. Paulo Ayres apresenta outro amparo constitucional para a liberdade de planejamento, decorrente dos fundamentos da República (CF, art. 1º, IV) e da ordem econômica (CF, art. 170, *caput*) afirmando que "a livre iniciativa consubstancia princípio cujo sentido é amplo, alcançando a liberdade de empresa, de investimento, de organização e de contratação. No âmbito do Direito Tributário, o contribuinte tem o direito subjetivo de gerir suas atividades e negócios, buscando menor onerosidade tributária, desde que atue de forma lícita" (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 252).

[650] Não se está, aqui, fazendo uma apologia da propriedade privada, nem se está renunciando à convicção pessoal do desastre para a humanidade que a apropriação individual representa (tão bem denunciada por Karl Marx, cuja obra, no Brasil, encontra continuidade em autores como Alysson Mascaro, Márcio Bilharinho e

inciso II ("ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei)[651] e de seu inciso XII ("é garantido o direito de propriedade").[652] Portanto, pode-se afirmar, com acerto, que o *direito ao planejamento tributário* constitui "uma técnica de antecipação dos efeitos das normas tributárias, que se opera no âmbito interno da liberdade e intimidade dos contribuintes",[653] constituindo-se em "um direito de conteúdo negativo, isto é, um direito a uma omissão por parte do Estado nessa esfera definida como de não-ingerência estatal na tributação",[654] ou, por outras palavras, que se traduz na "pretensão de que o Estado não interfira numa esfera definida pela lei como de não-ingerência estatal no fenômeno da tributação".[655]

Consequentemente, não se pode rotular como sendo um caso de *infração tributária* "a hipótese conhecida como de *economia de imposto* (...) (que os norte-americanos chamam de *tax planning* e os alemães de *Steuereinsparung*, em que o contribuinte escolhe legalmente as situações menos onerosas)".[656]

Nessa linha argumentativa, o importante a se verificar na conduta do contribuinte – com o objetivo de identificar a existência ou não de uma infração fiscal – é se ele, ao concretizar o seu plano tributário,[657] apenas realizou o *manejo competente das normas*

Jorge Grespan, entre tantos outros nomes de relevo), entretanto, considerando que a Constituição Federal institui juridicamente o capitalismo e que assenta o direito de propriedade com um direito fundamental, então este passa a ser um conceito com o qual se pode trabalhar ao ângulo da *crítica interna ao direito*. Note-se que, conforme explica Seabra de Godoi, "em contextos constitucionais em que, sob o modo capitalista de produção e apropriação de riquezas, vigoram a livre iniciativa e a economia de mercado, não chega a ser objeto de real controvérsia a existência do direito de pessoas físicas e jurídicas buscarem reduzir, por meio do planejamento de suas ações econômicas e financeiras, suas obrigações tributárias (VOGEL, 1997; PISTONE, 1995)" (GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 194, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 2012, p. 119).

[651] RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário:** questões relevantes. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 62.

[652] Conforme Diva Malerbi, "a elisão tributária refere-se, pois, a um certo tipo de situações criadas pelo contexto do direito tributário positivo que, por não estar compreendido dentro do catálogo legal das situações tributáveis existentes, pertence, assim, àquela área de proteção jurídica do particular (relacionada com sua liberdade negocial e, precipuamente, com a sua propriedade), constitucionalmente assegurada, na qual o Estado tributante não pode ingressar". (MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 75).

[653] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 191.

[654] MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 81.

[655] MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 81.

[656] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 200.

[657] Conforme Heleno Torres, "ao Fisco não cabe controlar o planejamento tributário, mas sim, a concretização dos atos condicionados pelas informações veiculadas pelo planejamento, de tal sorte que somente após a efetivação dos atos planejados é que os Estados poderão tomar medidas corretivas" (TORRES, Heleno Taveira *apud* BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 191-192).

tributárias,[658] "ou se ocultou (disfarçou, mascarou) o *fato* (*gerador*) efetivamente ocorrido, mediante o emprego de certos instrumentos formais que não retratem os fatos reais".[659] Disse decorre que, no plano da vida concreta, para os fins pretendidos com o planejamento tributário (economia lícita de tributos), não é necessário que os fatos se desenrolem naturalmente, de acordo com uma suposta "ordem natural das coisas",[660] sendo legítima "a *eleição propositada* de formas *jurídicas* (lícitas, obviamente) que resultem ou possam resultar em menor incidência tributária".[661]

Dessa forma, será lícita a conduta do contribuinte de idade avançada que, pretendendo desonerar seus futuros herdeiros, concretize o plano tributário (que leve em consideração o fato de que a lei tributa a transmissão *causa mortis* de bens imóveis, mas não a de bens móveis) de integralizar o capital social de sociedade com bens imóveis, posto que, assim, por ocasião da sucessão, aos seus herdeiros serão transmitidos os "direitos de sócio (não tributáveis), em vez dos imóveis (que seriam tributáveis)".[662]

Se o Estado pretender evitar que a transmissão da propriedade aos herdeiros seja feita na forma alternativa não tributada acima especificada, é necessário que legisle tributando a forma alternativa,[663] entretanto, deverá "fazê-lo de modo expresso, sem deixar para o intérprete a tarefa (ilegal) de estender o tributo para situações não previstas".[664]

---

[658] Conforme Edmar Oliveira, "a elisão fiscal é uma questão hermenêutica por excelência" (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de normas de direito tributário**. São Paulo: CD, 2002, p. 217).

[659] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 267.

[660] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 267.

[661] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 267.

[662] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 267.

[663] Conforme Harada, o planejamento tributário "mediante utilização de institutos ou categorias jurídicas reguladas pelo ordenamento jurídico" percorrendo um "caminho não juridicizado pelo Direito Tributário, configura ato legítimo, legal e constitucional", sendo conduta lícita e legítima "a busca pelo contribuinte de alternativas menos onerosas em termos tributários. Da mesma forma, é legítima a ação do fisco tendente a deflagrar o processo legislativo para suprir as lacunas da lei, barrando o caminho antes utilizado pelo contribuinte. O importante é que, qualquer que seja a técnica de planejamento utilizada, a ação ou a omissão do contribuinte se atenha aos limites legais e anteceda à ocorrência do fato gerador do tributo. A desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte só se legitima quando presentes a sonegação, a fraude ou o conluio definidos, respectivamente, nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 461). Conforme Leandro Paulsen, "o art. 149, inciso VII, do CTN autoriza o lançamento de ofício 'quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação'. Aqui estamos em face da deliberada intenção do contribuinte de enganar o Fisco" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 213).

[664] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 268. Conforme salienta Luciano Amaro, "a prática legislativa em nosso país (inclusive no plano constitucional) tem endossado essa exegese. Quando a Constituição prevê a competência dos Estados para tributar a transmissão *causa mortis*, confere-lhes também competência para gravar as doações, impedindo com isso que, mediante doação com cláusula de usufruto, se evite o imposto na transmissão *causa mortis*. Também a lei ordinária, quando quer obstar que, por fórmulas jurídicas alternativas, se evada o tributo, explicita os diferentes

Portanto, enquanto não existir uma nova lei específica instituindo a tributação, o comportamento do contribuinte não se amoldará à hipótese de incidência e a sua conduta, obrigatoriamente, terá que ser reconhecida como lícita pelo Fisco, posto que "não foi violada nenhuma regra jurídica ou eficácia jurídica",[665] e, dessa forma, "a estrutura dos atos e contratos deve ser respeitada pelo intérprete da lei tributária",[666] pois, do contrário, ou seja, "se o intérprete abstrai a estrutura jurídica para se fixar na realidade econômica, *quem pratica ato ilícito é o intérprete* (e não o contribuinte [...]), pois não existe regra jurídica autorizando tal abstração".[667] Daí a conclusão de Luciano Amaro no sentido de que

> não cabe ao intérprete ou ao aplicador da lei ignorar a forma ou a estrutura jurídica utilizada e substituí-la por outra, fiscalmente mais onerosa, a pretexto de que ambas levam ao mesmo resultado econômico e, por isso, igual deve ser o tratamento tributário, desprezando a circunstância de a estrutura jurídica utilizada não ter previsão na norma de incidência.[668]

Releva destacar que o problema aqui colocado, decorrente das *lacunas no direito*, não pode ser resolvido, para fins de incidência tributária, pelo aplicador do direito.[669]

Entretanto, alguns doutrinadores, de forma equivocada e tendo por *pano de fundo* uma indisfarçável *questão moral* (portanto, baseados em um fundamento extrajurídico), começaram a objetar que "a compreensão e o enfrentamento das questões relativas aos limites do planejamento tributário exigem a ponderação do livre exercício de atividade econômica e da liberdade em geral, de um lado, com a *capacidade contributiva* e a *solidariedade social*, de outro",[670] propugnando a análise "da legitimidade das opções

---

negócios jurídicos hábeis a realizar o fato gerador" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 268).

[665] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 146.

[666] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 146.

[667] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 146. Conforme aponta Diva Malerbi (em lição que se aplica também, *mutatis mutandis*, à atividade administrativa desempenha pelo Fisco), "em matéria de tributos, não pode haver qualquer margem de liberdade ou discricionariedade na atividade jurisdicional" (MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 80).

[668] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 269.

[669] Luciano Amaro, apoiado na lição de Alberto Xavier, afirma que "o legislador dispõe, no nosso direito, de diferentes mecanismos para evitar as formas de planejamento tributário. Partindo da distinção entre tipos *estruturais* e tipos *funcionais*, anota que, se o legislador se vale dos primeiros, é fácil escapar ao tributo, mediante a utilização de uma forma jurídica que não esteja catalogada na hipótese de incidência, mas, quando a lei refere tipos *funcionais*, em que a lei defina o resultado econômico da situação e não sua forma jurídica, o espaço para a economia fiscal diminui. O autor dá como exemplo de *tipo funcional* a definição de fato gerador do imposto de renda dada pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, que fala em 'aquisição de disponibilidade de renda', sem especificar a forma ou formas jurídicas pelas quais alguém pode adquirir renda" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 268-269).

[670] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 212.

realizadas sob a perspectiva específica do direito tributário"[671] e as contrastando com "o dever fundamental de pagar tributos e os princípios próprios da tributação, o que envolve não apenas a segurança jurídica, mas também a capacidade contributiva e a isonomia",[672] posto que, segundo esses autores, existiriam "muitas medidas de planejamento tributário, algumas bastante corriqueiras e regulares, outras desbordando para a sonegação".[673]

Nesse sentido, Paulo Caliendo sustenta que a importância da *ética* e da *justiça fiscal* tem sido objeto de relevantes estudos acadêmicos, "especialmente graças aos esforços de Ricardo Lobo Torres e Klaus Tipke".[674] Baseado nesses estudos, Caliendo estabelece as seguintes conclusões:

> i) o direito tributário tem por fim a consagração de um rol de valores essenciais; ii) a justiça fiscal é elemento constitutivo do direito tributário; e iii) as condutas dos contribuintes (moralidade tributária) é um fenômeno importante para assegurar a justa repartição de encargos à manutenção de uma sociedade democrática.[675]

---

[671] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 213. Torna-se importante destacar que, conforme Luciano Amaro, "não configura prática ilegítima aquilo que se costuma denominar *planejamento tributário*. Ives Gandra da Silva Martins, além de endossar a licitude do planejamento tributário, procura justificá-lo, numa visão axiológica, como uma reação do indivíduo diante da excessiva carga tributária e da 'injustiça intrínseca' que esta acarreta" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 268).

[672] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 213.

[673] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 214. O autor aponta como exemplos lícitos de planejamento tributário [1] a contratação, pelas empresas, "dos serviços de que necessitam sempre com pessoas jurídicas, escapando, com isso, do ônus decorrente da contribuição previdenciária que incide sobre o pagamento de remuneração às pessoas físicas (profissionais autônomos e mesmo empregados)"; [2] o contribuinte pessoa física que constitui pessoa jurídica "com o único e exclusivo intuito de submeterem suas atividades profissionais a carga tributária inferior à suportada pelas pessoas físicas" e, como exemplos ilícitos, aponta [1] a constituição de sociedade de fachada "sem nenhum intuito associativo, em que um dos sócios presta pessoal e diretamente serviços personalíssimos, restando os demais meramente figurativos e sem nenhuma participação, com o que se revela uma sociedade aparente ou fictícia, o que é questionado pelo Fisco"; [2] o fato de determinadas empresas fragmentarem a sua atividade "distribuindo-as entre diversas empresas com faturamento menor, passíveis de se enquadrarem no Simples. Quando tal ocorra de modo simulado, sem que haja efetiva autonomia de cada empresa, teremos um abuso da forma jurídica, ensejando sua desconsideração, com a cobrança dos tributos efetivamente devidos acrescidos de juros e de multas pesadas, além do que estarão os diretores sujeitos à responsabilização criminal por sonegação e até mesmo, conforme as circunstâncias, por crime de falso em razão do potencial lesivo que extrapole a sonegação, espraiando-se por outras esferas, como as comerciais e trabalhistas" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 214-215).

[674] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 455.

[675] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 455. Entretanto, conforme ressalta Ana Paula Dourado ao analisar a legislação de Portugal, "se um negócio jurídico puder ser concluído por duas ou mais formas com resultados económicos equivalentes, o agente económico racional adotará aquele negócio jurídico que tenha um resultado fiscalmente menos oneroso. Do ponto de vista constitucional, o planeamento fiscal enquadra-se nas liberdades de iniciativa económica e da empresa (...). Por isso se tem entendido que o planeamento fiscal não só é lícito como não deve implicar requalificação ou qualquer outra reação por parte das entidades que aplicam a lei fiscal (administração fiscal e tribunais). (...) Desenvolvimentos recentes, no quadro da globalização e da expansão das multinacionais, têm gerado uma discussão sobre se o planeamento é compatível com a 'moralidade fiscal'. A moralidade fiscal não é porém um princípio jurídico e não pode ser utilizada como princípio interpretativo da lei fiscal. A moralidade fiscal

Ocorre que a afirmação de uma suposta *imoralidade tributária*[676] no planejamento fiscal não condiz nem mesmo com o pensamento do próprio Tipke, pois, apesar de se imputar ao jurista alemão "o malfeito de preconizar a interpretação analógica",[677] é lição expressa de Tipke que

> No es contraria a la ley la actuación de quien no realiza el hecho imponible y evita así el nacimiento de la obligación tributaria. Toda persona puede organizar su actividad con vistas al menor pago de impuestos posible. La elusión fiscal consciente y planificada es una modalidad legal de resistencia fiscal. No es inmoral. Esto se reconoce probablemente en todos los Estados de Derecho que respetan la libertad.
> A estos efectos es irrelevante si el contribuyente no realiza el hecho imponible mediante su conducta fáctica (por ejemplo, no trabaja para no obtener renta, o no fuma) o si encuentra con ayuda de su asesor una configuración jurídica que permite eludir o reducir el impuesto. D. Schneider no sólo no considera inmorales estas operaciones, sino que las juzga 'éticamente necesarias' como medida formativa para el legislador. Nos alegraríamos extraordinariamente si el método de enseñanza y educación propugnado por D. Schneider resultara eficaz. No obstante, el legislador no ha mostrado hasta ahora capacidad de aprender y formarse. Al contrario, las leyes se complican progresivamente mediante las reformas y añadidos para privar de sustrato jurídico a quienes realizan conductas elusivas legales pero no deseadas por el legislador (...).[678]

---

pode ser discutida pela Filosofia do Direito (...) e debatida numa ótica de política fiscal e das melhores técnicas legislativas: tipicidade fechada ou tipicidade aberta, (...) ou, em geral, quais as soluções que devem ser adotadas pelo legislador para reduzir as oportunidades de planeamento fiscal" (DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal.** 4. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2019, p. 292-293).

[676] Além disso, conforme destaca Alfredo Becker, "a finalidade do Direito não é moralizar o homem; e o juiz e os tribunais apenas constatam se houve (ou se não houve) a incidência da regra jurídica, e se os indivíduos respeitaram ou desobedeceram a *eficácia jurídica*, os efeitos jurídicos decorrentes da incidência da regra jurídica sobre a hipótese de incidência ('fato gerador'). Por conseguinte, os juízes e tribunais não têm o poder de condenar determinada utilização do Direito sob o fundamento de que ela é imoral; somente poderão condenar se dito uso moral ou imoral for *ilegal* (ilícito)" (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 158).

[677] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 163.

[678] TIPKE, Klaus *apud* COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 206. Tradução do autor: "Não é contrária à lei a atuação de quem não realiza o fato imponível e evita assim o nascimento da obrigação tributária. Toda pessoa pode organizar sua atividade com vistas ao menor pagamento de impostos possível. A elisão fiscal consciente e planificada é uma modalidade legal de resistência fiscal. Não é imoral. Isso se reconhece provavelmente em todos os Estados de Direito que respeitam a liberdade. Para esses efeitos é irrelevante se o contribuinte não realiza o fato imponível mediante sua conduta fática (por exemplo, não trabalha para não obter renda, ou não fuma) ou se encontra com ajuda de seu assessor uma configuração jurídica que permite elidir ou reduzir o imposto. D. Schneider não só não considera imorais essas operações, senão que as julga "eticamente necessárias" como medida formativa para o legislador. Nos alegraríamos extraordinariamente se o método de ensino e educação propugnado por D. Schneider fosse eficaz. Não obstante, o legislador não mostrou até agora capacidade de aprender e formar-se. Ao contrário, as leis se complicam progressivamente mediante reformas e acréscimos para privar de substrato jurídico aqueles que realizam condutas elisivas legais mas não desejadas pelo legislador (...)." Até mesmo o Poder Judiciário já reconheceu, em decisão proferida em 1987, pelo extinto Tribunal Federal de Recursos (Apelação Cível nº 115.478/RS), que "não há dúvida que a chamada 'elisão fiscal', como alguns assim denominam, é lícita e não incide em censura jurídica. O contribuinte pode adequar o seu procedimento a modelo que lhe diminua, ou mesmo afaste por completo, a

Note-se o acerto da lição de Tipke, pois, conforme destaca Sacha Calmon, o legislador (leia-se o *Estado*), e somente ele, é o único responsável "pela lei e pela qualidade da lei",[679] sendo, portanto, também de sua exclusiva responsabilidade, a existência de lacunas e imperfeições na lei,[680] que só podem ser corrigidas pelo próprio legislador, mediante edição de nova lei,[681] nunca pela atuação do agente fiscal[682] (ou do magistrado)[683] na tarefa de interpretar e aplicar a lei defeituosa ou lacunosa.

---

carga tributária. Isto é lícito fazer" (TFR, Apelação Cível nº 115.478/RS *apud* ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de normas de direito tributário**. São Paulo: CD, 2002, p. 221).

[679] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 164.

[680] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 164. Ana Paula Dourado, sob a epígrafe *lacunas legais intencionais e não intencionais*, explica que as lacunas legais intencionais constituem uma "opção de política legislativa" que revelam "a ausência de neutralidade fiscal devido à prossecução de finalidades extrafiscais" posto que "as lacunas intencionais implicam um tratamento diferenciado" e, como exemplo de lacuna legal intencional, Ana Dourado indica a "tributação do património imobiliário por contraposição à não tributação de património mobiliário", ou seja, benefícios fiscais indiretos concedidos, *v.g.*, "a certo tipo de sujeitos, atividades ou investimentos". E, com relação às lacunas legais não intencionais, Ana Dourado explica que elas são inevitáveis porque "estão relacionadas com a imperfeição da linguagem jurídica". Conforme aponta a doutrinadora lusitana, são essas lacunas que estão na base do "fenómeno designado de elisão fiscal", todavia, em seu entendimento, tal fenômeno pode ser "minimizado por técnicas legislativas que evitem ou pelo menos reduzam as lacunas, e para tal são recomendadas as técnicas que descrevam o objeto do imposto com abertura do *Tatbestand* ou tipo legal (...) e que evitem a enumeração taxativa" (DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal.** 4. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2019, p. 294-295). Complementando esse pensamento, Miguel Gutierrez afirma que "a forma mais eficaz e segura de evitar a prática da elisão fiscal é justamente por meio da modificação da legislação, visando aperfeiçoá-la para combater o surgimento de novas práticas elisivas por parte dos contribuintes" (GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 229). No mesmo sentido, Paulo Ayres afirma que "é por intermédio de alterações legislativas específicas que se coíbe eficazmente a evasão tributária. Inexistindo previsão normativa, abre-se espaço à elisão tributária, que haverá de ser admitida" (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 258). Entretanto, conforme ressalta Barreto de Carvalho, "o campo que abrange os atos ou negócios jurídicos extra-típicos não constitui um *espaço vazio*. Simplesmente foi uma opção do legislador constituinte não se tributarem os atos praticados neste âmbito. A atuação do particular fica livre de qualquer imposição tributária estatal, chamada de campo de não-incidência tributária, que não pode ser confundido com lacunas do sistema" (CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 136).

[681] Conforme esclarece Miguel Gutierrez, "no direito tributário, a liberdade de praticar o planejamento tributário só pode ser restringida por meio da lei, jamais em virtude da intervenção do órgão aplicador do direito (art. 150, I, CF). Ou seja, a liberdade de economizar tributos só pode ser condicionada pela lei. No nosso sistema constitucional vige o princípio da autonomia privada. Os particulares gozam da capacidade de firmar acordos de vontade e praticar atos unilaterais de vontade conforme os seus interesses, somente estando submetidos ao princípio da legalidade. (...) Daí decorre a liberdade do contribuinte praticar o planejamento tributário" (GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 115).

[682] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 164.

[683] Conforme Miguel Gutierrez, "inexistindo lei limitando a liberdade de planejar, não pode esta liberdade ser limitada por mero exercício de interpretação do aplicador do direito" (GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 128).

Também se invoca, para frear ilicitamente o planejamento tributário, o princípio da capacidade contributiva,[684] todavia, esse princípio, além de não possuir eficácia positiva,[685] "não tem força bastante para abalar os direitos e garantias fundamentais, notadamente os princípios da legalidade, da tipicidade e o direito à liberdade de contratar".[686] Além disso, se o princípio da capacidade contributiva servisse para tal fim, ele estaria funcionando não como um limite ao "poder (do Estado) de tributar",[687] mas como um limitador do "poder (do contribuinte) de auto-organizar-se".[688]

Para viabilizar a violação à legalidade,[689] alguns doutrinadores também sustentam que o pagamento do tributo decorre de um dever de solidariedade social,[690] posto que a

---

[684] Conforme observa Paulo Ayres, "toda a teoria desenvolvida por Marco Aurélio Greco sobre os limites do planejamento tributário tem como ponto fulcral o princípio da capacidade contributiva. É possível identificar, na sua criativa e densa proposição de cunho teórico, a superefícácia de uma perspectiva (positiva) do princípio da capacidade contributiva e a subeficácia dos demais princípios e regras que servem de contenção à atuação dos entes tributantes" (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 90-91).

[685] O princípio da capacidade contributiva afirma que "cada indivíduo deve contribuir para as despesas da coletividade, em razão de sua força econômica. Esse princípio significa a possibilidade de suportar o ônus tributário" (CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 153). Consequentemente, um ideal de justiça distributiva permeia o conteúdo do princípio da capacidade contributiva, visto que a "distribuição igualitária do ônus permitiria a concretização da justiça distributiva, balizada pela ideia de igualdade" (ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A norma antielisão revisitada: artigo 116, parágrafo único, CTN. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 113). Entretanto, como bem observa Barreto de Carvalho, "o princípio da capacidade contributiva não tem eficácia positiva, como sustenta Marco Aurélio Greco, mas desempenha função negativa ou proibitiva", visto que a capacidade contributiva constitui "uma vedação ao Poder Legislativo para tributar de forma discriminada, arbitrária ou não razoável contribuintes em situações equivalentes", não se podendo nela compreender a expressão de "um comando para o legislador tributar cidadãos em situações equivalentes, em face de sua capacidade contributiva", pois, conforme crítica irretocável lançada por Barreto de Carvalho, "se fosse compreendido que capacidade contributiva tem eficácia positiva, o princípio da tipicidade estaria quebrado por inteiro. O fato típico seria suficiente para a tributação, porém não seria mais necessário, porquanto os fatos extra-típicos reveladores de condutas economicamente equivalentes seriam igualmente tributados, em face do princípio da capacidade contributiva. Essa construção doutrinária encerra contradição lógica. Se a premissa é de que a capacidade contributiva tem eficácia positiva, então todas as manifestações idênticas àquela prevista no fato típico deverão ser atingidas pela norma tributante. A eficácia positiva revela-se quando o particular pratica um ato com o fim exclusivo de não pagar ou pagar menos tributo. A capacidade contributiva descaracteriza-se por não mais desempenhar sua função objetiva e igualitária, inserindo um critério subjetivo de desigualdade e discriminação" (CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 160-161). No mesmo sentido: XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 134-135.

[686] CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 160.

[687] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 264.

[688] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 264. No mesmo sentido: XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 121-122.

[689] A violação à legalidade conduz necessariamente à violação da segurança jurídica, posto que "o princípio da legalidade é um instrumento de realização da segurança jurídica. Qualquer amesquinhamento daquele implica sacrificar este. A segurança jurídica é valor fundamental a ser preservado no Estado Democrático de Direito" (CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 150).

finalidade principal do Direito Tributário é a de fornecer ao Estado os recursos necessários para a realização de seus objetivos, entretanto, conforme pontua Hugo de Brito, esse segmento da doutrina confunde a *relação social* com a *relação jurídica*,[691] assim como também confunde "a finalidade do tributo com a finalidade do Direito Tributário".[692] Embora o tributo seja "um instrumento da solidariedade social"[693] isto não significa que a *relação tributária* seja meramente uma *relação social*, pois, "estruturado o Estado, instituída a ordem jurídica e com esta delimitado o poder de tributar, o dever de pagar tributo já não será simplesmente um dever de solidariedade social",[694] consequentemente, o *dever de pagar tributo* entra em relação de subordinação com a *existência de uma lei* que deverá definir a exata dimensão desse dever tributário, não podendo o Estado exigir livremente esse dever tributário "invocando apenas o dever de solidariedade",[695] pois, no Estado de Direito, tanto o contribuinte quanto o Estado submetem-se às prescrições legais. Em síntese: a existência de um *dever social de solidariedade*, subjacente ao dever de pagar o tributo, "não desfigura o dever jurídico".[696]

Além disso, se o planejamento tributário pudesse ser considerado como uma *atividade imoral ou ilícita*,[697] então nenhum ente federativo poderia dele fazer uso,

---

[690] Conforme Miguel Gutierrez, alguns "doutrinadores defendem que o planejamento tributário, quando realizado de maneira abusiva, fere o princípio da capacidade contributiva e abala o conceito de isonomia tributária (...). Marco Aurélio Greco, por exemplo, afirma que o Estado tem o direito de desqualificar e requalificar um negócio jurídico privado, quando for demonstrado, de maneira inequívoca, que este foi realizado de maneira abusiva, com o único intuito de conduzir a um menor pagamento de imposto. Justifica este entendimento na alteração da concepção do fenômeno tributário, que deve ser visto não como uma simples agressão ao patrimônio individual, mas como um instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (...) Portanto, na análise do planejamento tributário (...) deverão ser tomados em conta (...) também os valores igualdade, solidariedade e justiça" (GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 126-127).

[691] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 18. Em outro estudo, o autor salienta que "quem vivencia a relação tributária sabe muito bem que ela, embora teoricamente seja uma relação jurídica, na prática é hoje muito mais uma relação de poder, na medida em que os direitos fundamentais do contribuinte são pública e flagrantemente desrespeitados pelas autoridades fazendárias" (MACHADO, Hugo de Brito. **Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte.** Disponível na Seção de Estudos Doutrinários em <http://www.hugomachado.adv.br/>, acessado em 14/02/2020).

[692] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 18.

[693] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 18.

[694] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 18.

[695] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 19.

[696] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 19.

[697] Conforme Sacha Calmon, "a atividade lícita do contribuinte visando economizar impostos não pode ser considerada ilícita através de artifícios legais" (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 163).

entretanto, embora o plano fiscal normalmente seja elaborado no âmbito privado, "recentemente, (...) o poder público passou a adotar medidas de planejamento tributário",[698] exemplo disso

> é o caso dos Municípios que criaram entidades sem fins lucrativos dotadas de personalidade jurídica própria para atuarem nas áreas da assistência, da saúde e da educação, atraindo, assim, a imunidade às contribuições de seguridade social de que gozam as entidades beneficentes de assistência social, nos termos do art. 195, § 7º, da CF. Note-se que o Município propriamente, enquanto ente político, goza apenas da imunidade a impostos, assegurada pelo art. 150, VI, *a*, da CF, enquanto as entidades beneficentes de assistência social gozam tanto da imunidade a impostos prevista no art. 150, VI, *c*, como da imunidade às contribuições de seguridade.[699]

Então surge a pergunta: caberia o ajuizamento, por algum empresário que se sentisse prejudicado, de ação ordinária alegando, além da concorrência desleal e da violação indireta à ordem jurídica, também o abuso das formas jurídicas bem como a ausência de motivos extrafiscais para a conduta, com o fim de obrigar o Município a prestar tal atividade diretamente e, dessa forma, onerar tributariamente o ente municipal? A resposta deve ser negativa. E por quê? Porque "o planejamento tributário é perfeitamente adequado ao sistema tributário brasileiro (...) não sendo aceitáveis atitudes do Fisco em obstaculizá-lo ou proibi-lo por ferirem o princípio da segurança jurídica".[700]

Como se percebe, o particular – assim com o Poder Público, no exemplo acima – não está obrigado a realizar o fato gerador,[701] podendo evitá-lo,[702] licitamente, através de caminhos alternativos proporcionados pelo próprio *direito* instituído pelo *Estado*. E, quando o contribuinte, licitamente,[703] realiza escolhas consideradas menos onerosas sob o ponto de vista fiscal, o emprego da analogia pelo aplicador do direito (juiz ou autoridade fiscal) para configurar uma hipótese de incidência tributária não prevista em lei revela uma *conduta contrária ao direito*, portanto, transborda para a *ilegalidade*; esta é a compreensão

---

[698] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 215.
[699] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 215.
[700] CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 151.
[701] GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 116. CARVALHO, Cristiano. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 64.
[702] Conforme Miguel Gutierrez, "o contribuinte é livre para optar pela realização ou não do fato gerador da obrigação tributária. A lei, ao prever as hipóteses de incidência tributária, automaticamente deixa o caminho livre para o contribuinte optar por realizar atos ou negócios jurídicos nela não previstos" (GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 116).

que traduz "a força máxima da legalidade".[704] Dessa forma, se o aplicador do direito, nesse caso, exige tributo, em verdade, trata-se de confisco,[705] pois, conforme Ruy Nogueira, "tanto é confisco tributário a absorção, pelo tributo, da totalidade do valor da situação ou do bem tributado, como qualquer parcela que exceda à medida fixada legalmente".[706] Note-se que o próprio Albert Hensel (considerado o *pai do direito tributário* e o primeiro a sistematizá-lo em um manual: *Steuerrecht*, 1924), com muita clareza, já afirmava que

> Nell'elusione dell'imposta si tratta non della trasgressione di leggi imperative, che per lo più negli altri campi della vita giuridica conducono all'elusione della legge. Nessuna legge d'imposta proibisce di raggiungere resultati economici in sè possibili per una via diversa da quella prevista dal legislatore. (...) Neppure una violazione di una legge imperativa si verifica, in generale, nell'elusione dell'imposta. Il comando – tu devi pagare delle imposte – è sempre condizionato dalla frase: se tu realizzi la fattispecie legale (non: se tu miri ad un determinato effetto economico!).[707]

É nesse contexto de embate entre fisco e contribuinte que surge, alavancada pelo planejamento tributário agressivo, a expressão *elusão tributária* e, por consequência, são absorvidas teorias gestadas no direito alienígena (*teoria da interpretação econômica*)[708] e no âmbito do direito privado (*v.g.*, teoria da fraude à lei, teoria do abuso de direito e teoria do abuso das formas jurídicas), com o claro objetivo de atingir o planejamento tributário para estancar a perda de receitas tributárias, desaguando na inserção, no ordenamento jurídico brasileiro, da controvertida *cláusula geral antielisão* (CTN, art. 116, parágrafo

---

[703] Luciano Amaro afirma a inexistência de ilicitude "na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, ainda que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 265).

[704] CARVALHO, Cristiano. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 64.

[705] Conforme explica Miguel Gutierrez, "o tributo decorre de lei, editada com fundamento na Constituição, e somente é devido caso o indivíduo pratique a situação descrita na lei como hipótese de incidência tributária. Logo, a exigência de tributo não decorrente de lei equivale ao confisco" (GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 116).

[706] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 126.

[707] HENSEL, Albert. **Diritto Tributario.** Trad. Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1956, p. 148. Tradução do autor: "No contorno do imposto não se trata da transgressão de leis imperativas, que principalmente nos outros campos da vida jurídica conduzem ao contorno [burla] da lei. Nenhuma lei tributária proíbe a obtenção de resultados econômicos, que são possíveis por si, por uma via diferente daquela prevista pelo legislador. (...) Nem mesmo uma violação de uma lei imperativa se verifica, em geral, na elisão fiscal. O comando – você deve pagar os impostos – é sempre condicionado pela frase: se você realiza a hipótese abstrata legal (não: se você visa um determinado efeito econômico!)."

[708] Luís Schoueri, ao analisar a evolução do pensamento da consideração econômica no Direito Comparado, abordando o Código Tributário Alemão de 1919, explica que "para o planejamento tributário, a inserção da consideração econômica foi decisiva: o preceito de que ninguém é obrigado a estruturar seus negócios de um modo tributariamente mais oneroso tinha o pressuposto de que a lei tributária se vincularia a negócios jurídicos; com a consideração econômica, reconhecia-se que a lei poderia vincular-se a circunstâncias econômicas e, portanto, a presença destas, independentemente do negócio contemplado pelo contribuinte, é que daria surgimento à tributação, impedindo, portanto, a economia tributária decorrente da mera escolha de

único). Essa confusão normativa, criada pela inserção desse dispositivo no Código Tributário Nacional (através da Lei Complementar nº 104/2001), causou tanta perplexidade na doutrina especializada que suscitou, inclusive, o seguinte questionamento: "o planejamento tributário morreu? Em outras palavras, a adoção da norma geral antielisiva elimina a possibilidade de planejamento tributário no Brasil?"[709] Assim como o autor da indagação, entendemos que não, inclusive por ineficiência técnica do legislador na implementação dessa previsão normativa.[710]

Por fim, saliente-se que nem mesmo o chamado *planejamento tributário agressivo* (aqui entendido como a prática de determinados contribuintes que, valendo-se de uma hermenêutica arrojada, levam ao limite do possível o entendimento sintático e semântico da norma tributária)[711] pode ser considerado como *conduta ilícita* do contribuinte, porque "as normas tributárias não podem ser interpretadas apenas sob o ponto de vista fiscal".[712]

1.2.11.2. Crise no sistema: a *interpretação econômica* no direito tributário

---

estruturas não previstas" (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 750).

[709] CASTRO, Aldemario Araujo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único, do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 375.

[710] Além disso, conforme ressalta Humberto Ávila, "o legislador infraconstitucional não poderá simplesmente acabar com o planejamento tributário que não envolva simulação nem dissimulação, porque isso atingiria o núcleo de um direito fundamental, e esse núcleo não pode ser objeto de restrição" (ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. *In:* GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 71).

[711] O significado da expressão *planejamento tributário agressivo* pode variar conforme o ordenamento jurídico que se considera. A lusitana Ana Paula Dourado informa que "o ordenamento português foi dos primeiros ordenamentos a introduzir o conceito de planeamento fiscal agressivo, ao exigir a comunicação às autoridades fiscais de esquemas que consistam em tais planeamentos por parte de entidades que os recomendem ou por parte dos beneficiários desses esquemas" sendo entendido o conceito de *planejamento tributário agressivo*, no âmbito da União Europeia, como "o comportamento adotado pelas multinacionais para explorar as oportunidades existentes para reduzir a carga fiscal como resultado da globalização e da interação das regras fiscais dos diferentes ordenamentos jurídicos". A autora pondera que devido à "vaguidade do conceito, podemos concluir que o planeamento fiscal agressivo é um conceito-chapéu que pode referir-se a situações de elisão fiscal (eventualmente, até, de evasão fiscal) ou a um mero planeamento fiscal, consoante o contexto"; daí sua conclusão no sentido de que, na legislação portuguesa, "planeamento fiscal agressivo parece ser equivalente a planeamento abusivo". Importa destacar que, na linguagem dessa autora, a expressão *evasão fiscal* designa "ilícitos, podendo constituir infrações administrativas ou criminais", ao passo que a expressão *elisão fiscal* (que seria sinônimo de *abuso de normas fiscais*, mas que a autora afirma não constituir um ilícito) designa uma zona cinzenta na qual orbitam "os atos ou negócios jurídicos que assumem formas jurídicas que não são abrangidas pelas normas de incidência ou que evitam certas normas de determinação da matéria tributável" (DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal.** 4. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2019, p. 291-292, 298, 320-321).

[712] CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 152.

O planejamento tributário tem sido alvo da chamada *interpretação econômica* – teoria rejeitada pela ampla maioria dos tributaristas brasileiros,[713] entretanto, essa elaboração teórica, violadora de diversos princípios jurídicos basilares do ordenamento brasileiro (*v.g.*, legalidade e segurança jurídica), vem ganhando corpo entre inúmeros doutrinadores *pró-fisco*.[714]

Antes de analisar essa teoria, que vem produzindo danos ao sistema tributário e gerando uma crise sob o ângulo da segurança jurídica, uma primeira advertência que deve ser feita é que, apesar da similitude de termos, não se pode confundir a doutrina da *Análise Econômica do Direito* com a teoria da *Interpretação Econômica em Direito Tributário*.

A teoria da *Análise Econômica do Direito* (embora rechaçada por autores da envergadura de Washington Peluso de Souza,[715] tem conquistado alguns juristas no Brasil) surgiu nos Estados Unidos na década de 1960[716] (sendo Ronald Coase apontado como o

---

[713] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 208. MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 356.

[714] "De acordo com a denominada *interpretação econômica*, admitida por alguns juristas no Brasil, influenciados por doutrinadores alemães, deve o intérprete considerar, acima de tudo, os efeitos econômicos dos fatos disciplinados pelas normas em questão. Na relação jurídica tributária há uma relação econômica subjacente, esta é que deve ditar o significado da norma. (...) Tal atitude implicaria negar o Direito" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 114). Conforme aponta Alaor Bogo, "entendem cabível tal método de interpretação, dentre outros, Aurélio Pitanga Seixas Filho e também Hermes Marcelo Huck" (BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 208). Lobo Torres também flertou com a interpretação econômica, *vide*: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume II: Valores e princípios constitucionais tributários). 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 576-581. Luciano Amaro informa que "Gerd Willi Rothmann defendeu a interpretação econômica como instrumento de aplicação do princípio da igualdade ('hipóteses economicamente iguais devem ser tratadas de forma igual') e de justiça social ('na forma de uma distribuição uniforme de encargos sociais')" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 254).

[715] Washington Peluso, analisando as formulações de Richard Posner e Guido Calabresi, faz quatro observações fundamentais: [1] as teorias "são construídas para funcionar no *sistema do Common Law,* e não no que adotamos no Brasil, ou seja, o germano-românico, do que decorrem fundamentais diferenças, especialmente nos métodos de interpretação. Esse detalhe tem levado muitos comentadores, mesmo norte-americanos, a indagar quanto à semelhança ou diferença entre '*interpretação*' e '*análise*', no tocante ao objetivo daquela obra de *Posner*"; [2] "as teorias dos dois autores são referentes à '*ideologia capitalista*' do modelo norte-americano, com valores que lhe são peculiares, portanto, não atendendo ao Direito em geral"; [3] as teorias "não são coincidentes na sua *amplitude*. *Posner* estende praticamente a *análise econômica* a todo o Direito (norte-americano) (...). *Calabresi* (...) volta-se mais para o problema da responsabilidade civil"; [4] Posner e Calabresi "têm em comum o destaque da *eficiência* como valor referencial de primeira grandeza, por ela balizando o conceito de *justo*. Daí partem para caracterizar a *relação custo-benefício*, colhendo-a no método da análise econômica e aplicando-a ao trato dos próprios *atos ilícitos*" (SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico.** 5. ed., São Paulo: LTr, 2003, p. 91).

[716] MARTINS, José Eduardo Figueiredo de Andrade. **Análise Econômica do Direito é instrumento de Justiça social.** Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-jul-10/opiniao-analise-economica-direito-meio-justica-social#_ftn5>, acessado em 10/02/2020. No mesmo sentido: FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico.** 4. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 36. OLIVEIRA, Amanda Flávio de. **O direito da concorrência e o Poder Judiciário.** Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 93-94.

pioneiro dessa construção ao lançar a sua base fundamental)[717] e, em seu desenvolvimento, o trabalho de Richard Posner[718] (Universidade de Chicago) teve especial destaque, embora Guido Calabresi[719] (Universidade de Yale) também seja apontado como um dos principais nomes da chamada *Escola da Análise Econômica do Direito*.[720] Richard Posner "parte do princípio de que *o homem é um 'maximizador'* de seus objetivos (*ends*) na vida"[721] e, apontando a *eficiência*[722] como o "*referencial valorativo* na análise e em suas consequências jurídicas",[723] estabelece uma relação entre direito e economia e, assim, Posner "inclui e analisa, nesse tipo de relação, até mesmo o ato do criminoso, ao comparar *vantagens* esperadas do crime (benefícios ou gostos), que são medidas em relação às *penas* que o seu agente deverá suportar (custos ou obstáculos)".[724] Consequência direta dessa

---

[717] FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico.** 4. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 35. No mesmo sentido: OLIVEIRA, Amanda Flávio de. **O direito da concorrência e o Poder Judiciário.** Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 93 e 102. RODRIGUES JUNIOR, Otavio Luiz. **Coase foi um dos pais da Análise Econômica do Direito.** Disponível em <https://www.conjur.com.br/2013-set-04/direito-comparado-coase-foi-pais-analise-economica-direito#author>, acessado em 10/02/2020.

[718] FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico.** 4. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 36. No mesmo sentido: OLIVEIRA, Amanda Flávio de. **O direito da concorrência e o Poder Judiciário.** Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 96 e 103.

[719] FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico.** 4. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 36.

[720] SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico.** 5. ed., São Paulo: LTr, 2003, p. 91.

[721] SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico.** 5. ed., São Paulo: LTr, 2003, p. 92.

[722] João Bosco Leopoldino explica que, segundo Richard Posner, "a *economia normativa* dita a lei ao legislador, ao juiz e ao intérprete. Entende Posner que a economia não está destituída de uma escala de valores, impregnando-se dos valores fixados pela política, pela moral e pelo direito. O fundamento dessa escala de valores é a *eficiência*, entendendo ele que um dos sentidos de *justiça* é exatamente o de *eficiência*, pois o homem é um maximizador racional de seus fins na vida, de suas satisfações. Os instrumentos de que se serve nessa avaliação são as noções de *preço, custo, custo das oportunidades,* de *gravitação dos recursos* em direção a um uso mais vantajoso" (FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico.** 4. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 36-37).

[723] SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico.** 5. ed., São Paulo: LTr, 2003, p. 92.

[724] SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico.** 5. ed., São Paulo: LTr, 2003, p. 92. Conforme esclarece Washington Peluso, "não faltam críticos a *Posner* e ao seu grupo, no qual é incluído o próprio Calabresi. Destacam-se, entre eles, especialmente *Dworkin* e *Polinsky*, da Universidade de Harvard. (...) *Dworkin* denuncia confusão de conceitos, dizendo que a '*maximização da riqueza*' e a '*eficiência*' não têm o mesmo sentido para o *economista* e para a *justiça*, e rejeita uma teoria política do direito à qual corresponderia aquela orientação. (...) *Polinsky*, em 'Law' (1971), considera a *Análise Econômica* como um 'Produto Potencialmente Defeituoso: um Guia do Comprador para a Análise Econômica do Direito, de *Posner*'. Não nega o valor da obra, porém afirma que são necessários cuidados com as limitações de suas conclusões na prática do Direito" (SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico.** 5. ed., São Paulo: LTr, 2003, p. 94). Arnaldo Sampaio Godoy, embora demonstrando simpatia por essa abordagem, informa que o próprio Richard Posner reconheceu a crítica dirigida à teoria no sentido de que "a análise econômica do direito (...) foi identificada como arma ideológica do capitalismo, como modelo conceitual egoísta, veiculadora de concepção reducionista e não realista da motivação humana", entretanto, insistindo "na necessária convergência entre esses dois campos das ciências sociais aplicadas" (direito e economia), Richard Posner contra-argumenta que "doutrinas jurídicas e princípios econômicos (...) poderiam convergir em fórmulas institucionais simétricas: todos ganhariam" (GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Richard Posner e a tradição da análise econômica do**

concepção é que a *Teoria da Análise Econômica do Direito* coloca o *binário alternativo* lícito/ilícito em segundo plano para trabalhar com uma racionalidade instrumental que privilegia o *binário interativo* custo/benefício. Embora sejam inconfundíveis a *Análise Econômica do Direito* e a *Interpretação Econômica do Direito Tributário*, ambas possuem em comum o fato de que pretendem colocar o *jurídico* subordinado ao *econômico* em prol de uma *eficiência* (*econômica* para a primeira e *tributária* para a segunda).[725] Entretanto, repita-se, são construções teóricas muito díspares.

A formulação teórica rotulada como *interpretação econômica do Direito Tributário* (também conhecida como *teoria construtiva*,[726] *teoria da consideração econômica* ou *teoria da preponderância do conteúdo econômico dos fatos*)[727] deve-se ao trabalho do

---

Direito. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2014-set-28/embargos-culturais-richard-posner-tradicao-analise-economica-direito>, acessado em 10/02/2020).

[725] Conforme explica Amanda Oliveira, "o que se busca, através da *Análise Econômica do Direito*, seria a instituição de um Direito eficiente e que conduza à eficiência, enquanto valor econômico primordial. As normas preferíveis seriam, portanto, aquelas que melhor se enquadrassem nesse parâmetro. Igualmente, aos julgadores seria dada a função de compreender as consequências econômicas de suas decisões, atentando-se para a obtenção desse novo critério. A *eficiência econômica* torna-se, então, o valor maior a nortear o ordenamento jurídico. Todos os demais valores estariam relegados a segundo plano. Exatamente aí reside o caráter radical das ideias de *Análise Econômica do Direito*. (...) Com Posner, a *eficiência* transforma-se em valor social máximo, equivalendo-se ao sentido de justiça. Essa opinião gerou imediata reação daqueles que não admitiam a redução do direito a fins unicamente eficientistas, sem preocupações sociais. Nesse sentido, a corrente normativista liderada por Guido Calabresi, além de Mitchell Polinsky, (...) pretende acrescentar à Análise Econômica do Direito o fator distributivista, a preocupação com a redução das desigualdades de origens econômicas. (...) Um terceiro crítico, Guido Alpa, acredita não poderem ser todos os comportamentos humanos explicados pelo critério racional da busca de maximização de riqueza. Alerta, ainda, o autor, para o caráter ideológico das teses de Posner. Apesar de apresentarem opiniões divergentes em determinados aspectos, ambas as vertentes da Análise Econômica do Direito pretendem abandonar a concepção de se entender o Direito como disciplina autônoma e independente das outras ciências sociais, propugnando pela própria reformulação da estrutura jurídica, entrelaçando-a com critérios eminentemente econômicos. R. Posner dedica um de seus artigos exclusivamente ao estudo da relação Economia – Direito proposta pela Análise Econômica do Direito, intitulado '*O declínio do Direito enquanto disciplina autônoma*'." (OLIVEIRA, Amanda Flávio de. **O direito da concorrência e o Poder Judiciário.** Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 95-98).

[726] Conforme Alfredo Becker, "a doutrina da interpretação do Direito Tributário segundo a realidade econômica do fenômeno da vida (...), também chamada 'construtiva', o que na realidade faz é a demolição do que há de jurídico no Direito Tributário. Em nome da defesa do Direito Tributário, eles matam o 'Direito' e ficam apenas com o 'tributário'. A utilização da referida doutrina conduz aos seguintes e funestos resultados: a) incorre no maior equívoco do Direito Tributário; b) destrói a certeza e a praticabilidade do Direito Tributário; c) importa na inversão da própria fenomenologia jurídica; d) nega utilidade precisamente àquilo que é jurídico" (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 138). Por fim, embora seja um argumento de autoridade (que confessadamente utilizamos para demonstrar o peso da opinião acima transcrita), não podemos deixar de registrar que Paulo de Barros Carvalho, em suas *Notas à 6ª Edição*, afirma que o livro de Alfredo Becker "é um monumento do patrimônio jurídico-tributário dos nossos tempos" (CARVALHO, Paulo de Barros. Notas à 6ª Edição. *In:* BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. XXI).

[727] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 253. ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A norma antielisão revisitada: artigo 116, parágrafo único, CTN. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 121.

jurista alemão Enno Becker,[728] que a inseriu no primeiro anteprojeto de Código Tributário elaborado no mundo: resultando na criação do Código Tributário alemão de 1919.[729] Em seguida, essa formulação, dado o seu utilitarismo para os fins arrecadatórios estatais,[730] contaminou o pensamento doutrinário em diversas legislações (inicialmente na Itália[731] e, posteriormente, na Suíça),[732] alastrando-se pelo mundo (*v.g.*, Áustria, Argentina, Bolívia, Costa Rica, Equador, Paraguai e Uruguai)[733] na voz de teóricos *pró-fisco*.[734]

---

[728] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 750 e 754. CARVALHO, Cristiano. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 58. CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 468. MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 352.

[729] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 750. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. *In:* **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro**, v. 65, Rio de Janeiro: PGERJ, 2010, p. 219-220. MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 353. Alguns autores, equivocadamente, apelidam esta Codificação (de 1919) de *Código Nazista*, entretanto, por mais que se pretenda combater a teoria da interpretação econômica (e por mais repugnância que a doutrina nazista possa causar), a cronologia da história desmonta essa afirmação, entretanto, tal Código era o que estava vigente quando da ascensão de Hitler ao poder (1933). É certo que a doutrina nazista promoveu alterações nessa Codificação (por exemplo, com a reforma de 1934), mas a inserção da interpretação econômica na legislação alemã precede, historicamente, inclusive ao crescimento e fortalecimento do *Nationalsozialistische Deutsche Arbeiterpartei* (Partido Nacional-Socialista dos Trabalhadores Alemães, conhecido como partido nazista), fundado em 1919, embora seja verdade que referido Código e Partido sejam contemporâneos. Note-se que, *Mein Kampf* (Minha Luta) – o guia ideológico do pensamento nazista – teve seu primeiro volume (*Eine Abrechnung* – Uma Conta; predominantemente autobiográfico, mas incluindo visões políticas) escrito por Hitler, na prisão, em 1923 (e publicado em 1925) e o segundo volume (*Die Nationalsozialistische Bewegung* – O movimento Nacional-Socialista; que propaga a doutrina nazista) foi escrito já fora da prisão (tendo sido publicado em 1926). No mesmo sentido da correção histórica aqui apresentada, Schoueri explica que "tendo em vista a época em que a consideração econômica foi positivada, há quem, com engano, a relacione com o nazismo" (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 753). No mesmo sentido: GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 194, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 2012, p. 126-127. Talvez, a confusão com a gênese da interpretação econômica tenha sua origem no fato de que a Lei de Adaptação Tributária de 1934 – deflagrada sob a influência da doutrina nazista – inseriu, no Código Tributário alemão de 1919, a previsão de que "as leis fiscais devem ser interpretadas de acordo com a visão do mundo nacional-socialista" (TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. *In:* **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro**, v. 65, Rio de Janeiro: PGERJ, 2010, p. 220).

[730] Conforme denuncia Sacha Calmon, a interpretação econômica é "muito defendida pelos Fiscos para dilargar indevidamente a tributação através de uma 'compreensão econômica' dos fatos jurígenos" (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 152).

[731] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 755. BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 206.

[732] MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 352.

[733] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 756-757.

A *teoria da interpretação econômica* formulada por Enno Becker caracteriza-se por atribuir especial relevância "ao conteúdo econômico do fato tributável, em detrimento dos aspectos formais que o cercam",[735] ou seja, ela desloca o aspecto jurídico para um plano secundário que deve ser superado pelo intérprete.[736] Consequentemente, o hermeneuta, ao apreciar os fatos geradores, deve "compreendê-los em seu real conteúdo econômico, sem atentar para a forma acidental ou arbitrária que as partes lhes atribuíram",[737] tendo em vista que, conforme essa teoria, todos os fatos que possuam um mesmo fundamento econômico devem receber idêntico tratamento tributário.[738]

A interpretação econômica apresenta as seguintes características: [1] *análise finalística*, posto que leva "em consideração as finalidades econômicas das relações negociais",[739] portanto, emprega critérios extrajurídicos para interpretar efeitos decorrentes

---

[734] Conforme Paulo de Barros, nessa formulação pró-fisco, "o expediente exegético recomenda que se dê preferência à significação que 'estaria no substrato dos negócios jurídicos', em face dos suportes físicos dos textos legislados" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 280).

[735] MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 352.

[736] Conforme Luís Eduardo Schoueri, a interpretação econômica propicia ao intérprete "apontar, atrás da forma jurídica referida pela lei tributária, para uma circunstância econômica que deve ser vista propriamente como a hipótese tributária. Ou seja: é reconhecer que a expressão utilizada pelo legislador tributário, no lugar de exigir que se faça presente o negócio jurídico ou a forma jurídica que com ela se designa, demanda a ocorrência de fatos econômicos, estes sim o verdadeiro conteúdo da hipótese tributária" (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 762).

[737] HARTZ, Wilhelm *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 352-353.

[738] HARTZ, Wilhelm *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 353.

[739] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 468. Conforme expõe Luciano Amaro, "se o intérprete pudesse pesquisar o conteúdo econômico deste ou daquele negócio, para, à vista de sua similitude com o conteúdo econômico de outro negócio, estender para o primeiro a regra de incidência do segundo, o fato gerador do tributo deixaria de corresponder à previsão legal abstrata (princípio da reserva de lei); o campo estaria aberto para a criação de tributo por analogia (já que a 'razão econômica' seria a mesma nas duas hipóteses)" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 258). Alfredo Becker, aprofundando as acusações que faz à interpretação econômica do direito tributário, afirma que "a doutrina da hipótese de incidência ('fato gerador') não é específica ao Direito Tributário *mas comum a todo o direito*, e, frequentemente, o *jurídico* (sem que se converta em fato econômico, portanto justamente em virtude da sua específica juridicidade) é elemento integrante da hipótese de incidência da regra jurídica tributária e de regras jurídicas de outra natureza. A circunstância de o legislador ter escolhido para a composição da hipótese de incidência um fato *jurídico*, em razão do fato *econômico* do qual aquele fato jurídico é causa, signo ou efeito (...) não justifica que o intérprete substitua o fato jurídico pelo fato econômico correspondente, para o efeito de considerar realizada a hipótese de incidência. (...) O intérprete da lei tributária deverá investigar sua incidência exclusivamente sobre o fato *jurídico* (e desde que revestido daquela *espécie* jurídica preestabelecida pelo legislador) e não sobre a realidade econômica que lhe corresponde ou corresponderia" (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 539-542).

de relações jurídicas;[740] [2] *interpretação pró-fisco*, pois flexibiliza conceitos e princípios tributários (com especial destaque para o enfraquecimento da segurança jurídica e da legalidade) em benefício do Fisco;[741] [3] *finalidade arrecadatória*, pois seu objetivo é promover uma eficiência arrecadatória para o Estado;[742] [4] *promove justiça tributária segundo a concepção do Fisco*, posto que a interpretação econômica pretende realizar uma justiça fiscal – segundo a exclusiva concepção das autoridades tributárias – tendo em vista que "a tributação justa deveria alcançar o máximo de capacidade econômica do contribuinte",[743] todavia, abstraindo o fato de que *justiça* é um conceito filosófico controvertido[744] (e passando por cima da convicção pessoal de que as palavras *justiça e direito*, ao ângulo da crítica externa ao direito, encobrem relações sociais específicas de dominação e exploração), há que se considerar que, sob o ângulo da estrita crítica interna,

---

[740] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 469. Paulo de Barros, invocando a teoria dos sistemas de Niklas Luhmann, sustenta que "não há como aceitar uma interpretação econômica do direito ou uma interpretação histórica do direito, mecanismos espúrios que ainda contaminam nossa cultura jurídica. Mais a mais, um sistema não age sobre outro sistema, modificando-o. O que pode acontecer é o sistema S' tomar conhecimento de informações do sistema S'' e processar esses dados segundo seu código de diferença, vale dizer, submetendo-o ao seu peculiar critério operacional. Em linguagem jurídica, é o direito recebendo fatos econômicos, por exemplo, em suas hipóteses normativas e, a partir delas, produzindo novas relações jurídicas por meio dos operadores deônticos (V, P e O). Já se vê que a identidade autorreferencial do sistema jurídico impede qualquer esforço externo no sentido de seu conhecimento operacional, que somente será possível à medida que se considere o conjunto na complexidade de sua organização interior" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 169-170). Conforme pontua Alaor Bogo, "não há, no plano da interpretação, como superar o conteúdo do critério material previsto na hipótese de incidência (...) mormente quando o critério material é composto justamente pela descrição de um ato ou negócio jurídico específico" (BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 323). Sacha Calmon, refratário à concepção de Enno Becker, afirma que "o Direito (...) opera pela jurisdicização do fático, como diria Pontes de Miranda. Ora, uma vez jurisdicizado o real, isto é, uma vez que um fato é posto no programa da lei, a interpretação que dele se possa fazer só pode ser uma interpretação jurídica" (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 152).

[741] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 167. CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 469.

[742] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 469.

[743] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 469. No mesmo sentido: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de normas de direito tributário**. São Paulo: CD, 2002, p. 238. Conforme Luciano Amaro, "tributar a situação 'b', a pretexto de que ela revela a mesma capacidade contributiva de 'a', é tributar por analogia, o que é expressamente proibido pelo art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 259). Alfredo Becker, citando lição do jurista italiano Vittorio Berliri, aponta que o simples fato de a justificação do imposto ser a existência de capacidade contributiva não permite, *v.g.*, que um *gato* seja considerado como um *cão*, para fins de incidência da norma tributária impositiva, apenas pelo fato de o *imposto sobre a posse de cães* revelar capacidade contributiva que a *posse de um gato* também revelaria; consequentemente, embora tal conclusão (considerar *gato* como sendo um *cão*) seja válida do ponto de vista exclusivamente econômico/financeiro, torna-se inadmissível do ponto de vista exclusivamente jurídico (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 540-541).

[744] "A Justiça nada tem de haver com a Teoria Geral do Direito, mas é precisamente o objeto da Filosofia do Direito" (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 21).

o desrespeito aos conceitos e princípios jurídicos não pode ser compreendido como forma de realização da justiça.

Enno Becker, ao contrário do que possa parecer, não era tributarista (ou financista), "até porque este não existia como ramo autônomo do Direito, naquela ocasião",[745] mas um teórico do direito civil[746] que pretendia, com a criação de cláusulas gerais antielisão, superar o positivismo jurídico que vigorava, à época, na Alemanha e que, em sua análise, de forma injustificada, "favorecia o não recolhimento de tributos".[747] A proposta de Enno Becker, ancorada nas teorias civilistas do jurista alemão Rudolf von Ihering,[748] resultou na previsão de duas cláusulas gerais antielisão (§§ 4º e 5º) estabelecendo "uma interpretação finalística da norma tributária"[749] no Código Tributário alemão de 1919, *in litteris*:

> § 4º. Na interpretação das leis tributárias devem ser considerados a sua finalidade, o seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias.
> § 5º. A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de direito civil.
> Haverá abuso no sentido do inciso I:
> 1. quando, nos casos em que a lei submete a um imposto fenômenos, fatos e relações econômicos em sua forma jurídica correspondente, as partes contratantes escolhem formas ou negócios jurídicos inusitados para eludir o imposto, e
> 2. quando, segundo circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtêm as partes contratantes, em substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se escolhida fosse a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicos.[750]

O elevado grau de abstração dessas normas tributárias alemãs possibilitava uma autonomia ímpar ao aplicador do direito, pois, baseado na hermenêutica e nos resultados

---

[745] MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 353.
[746] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 750.
[747] MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 353.
[748] MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 353.
[749] MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 353.
[750] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 751-752. MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 353. Cristiano Carvalho apresenta uma tradução da norma alemã ligeiramente diferente: "§ 4º. Na interpretação das leis fiscais deve-se ter em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias. § 5º. A obrigação do imposto não pode ser evitada ou diminuída mediante o abuso das formas e das possibilidades de adaptação do direito civil." (CARVALHO, Cristiano. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 59).

econômicos obtidos pelo contribuinte, poderia decidir se o tributo era ou não devido.[751] Consequentemente, "tornou-se praticamente irrelevante (...) as formas das quais se revestiam os negócios jurídicos, ou mesmos as causas que os motivaram: situações que apresentassem resultados econômicos semelhantes poderiam ser tributadas nas mesmas bases".[752]

Apesar das diversas reformas legislativas ocorridas na Alemanha, essa cláusula geral antielisiva – criada em 1919 – "permaneceu no direito alemão (...) até hoje (art. 42 do Código de 1977)",[753] embora sob enunciados linguísticos diferentes.

A elucubração de Enno Becker, pelo seu destacado caráter instrumental, não demorou para refletir entre nós,[754] posto que a aplicação da teoria da interpretação econômica passou a ser defendida por doutrinadores que não viam "óbices para o emprego, no Brasil, da técnica desenvolvida no direito alemão",[755] sendo relevante, nesse sentido, os estudos em torno do tema elaborados por Amílcar de Araújo Falcão,[756] entretanto, aqueles

---

[751] MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 353.

[752] MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 353-354.

[753] GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 194, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 2012, p. 127. Entretanto, há quem divirja na doutrina, pois, conforme André Mendes Moreira, "o Código Tributário Tedesco de 1977 – atualmente vigente – revogou a regra da interpretação econômica, substituindo-a pela do abuso das formas jurídicas. É ver: '§ 42. A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer o abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.' Para Hermes Marcelo Huck não foi grande a mudança operada na legislação alemã, uma vez que o art. 42 do Código atual – em que pese não ter as características amplas da norma geral antielisiva até então vigente – mantém a interpretação econômica proposta por Enno Becker. Contudo, não partilhamos da mesma opinião, vez que o art. 42 do atual Código Tributário Alemão refere-se única e exclusivamente à fraude à lei, através do abuso de formas jurídicas" (MOREIRA, André Mendes. **Elisão e evasão fiscal:** limites ao planejamento tributário. Disponível em <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/elisao-e-evasao-fiscal-limites-ao-planejamento-tributario/>, acessado em 18/02/2020, p. 12-13). Todavia, parece mais acertada a análise de Ives Gandra: "Com as inovações legislativas promovidas em 1977, porém, suprimiu-se a referência que existia acerca da aplicação do *critério econômico* de interpretação – o que, no entanto, não afastou o seu emprego pelas autoridades competentes – mantendo-se a norma que assegurava a utilização do abuso de formas" (MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 354).

[754] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 759.

[755] MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 355.

[756] "Amílcar de Araújo Falcão, que, no Brasil, sustentou a interpretação econômica do direito tributário" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 254). No mesmo sentido: BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 134. MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 355.

que atualmente se empolgam com a possibilidade de emprego da técnica alemã na legislação brasileira normalmente se esquecem de que os estudos de Amílcar Falcão foram produzidos antes da elaboração – e entrada em vigor – do nosso Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966).[757] E, embora tenha existido uma tentativa de positivar a interpretação econômica por ocasião da elaboração do Código Tributário brasileiro,[758] é fato histórico que essa previsão normativa foi retirada do texto aprovado,[759] sendo relevante salientar que o texto final – atualmente ainda em vigor – expressamente veda o emprego da analogia se dela resultar a exigência de tributo,[760] daí decorre o entendimento majoritário de que "a 'interpretação econômica' não se coaduna com os

[757] MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 355.

[758] No anteprojeto do atual Código Tributário brasileiro, o art. 74 continha o seguinte enunciado normativo: "A interpretação da legislação tributária visará a sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente referidas como também àqueles que produzem ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes" (*apud* MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 114). *Mutatis mutandis*, imagine-se o estrago punitivo que uma norma com esse sentido faria no âmbito do direito penal. Isso representaria o aniquilamento total do princípio da legalidade, embora tal desmonte esteja revestido de *aparente* legalidade.

[759] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 760. GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 194, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 2012, p. 126-127. MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 355-356.

[760] Código Tributário Nacional: "Art. 108. (...) § 1º. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei." Apesar dessa disposição expressa do CTN, Lobo Torres demonstrou simpatia à interpretação econômica em direito tributário ao informar o surgimento na Alemanha, a partir da década de 1980, de "opiniões favoráveis à analogia gravosa" (*v.g.*, Klaus Tipke e Michael Tanzer) defendendo "o emprego da analogia, ainda que para o lançamento de tributos" posto que "a tese da proibição da analogia é fruto de um *positivismo*, já superado hodiernamente (...). Da mesma forma, a interpretação econômica, admitida em direito tributário, muita vez se confunde com a analogia; ainda mais que a interpretação teleológica, que leva à consideração econômica do fato gerador, não constitui um método específico, senão que informa todos os métodos de interpretação (literal, lógico, sistemático e histórico). Argumento importante é o de que o princípio da *tipicidade* não implica o total fechamento da norma, capaz de excluir a analogia. No direito tributário aparecem com frequência os conceitos indeterminados, as cláusulas gerais e os tipos, que, sendo lacunosos por definição, abrem-se para a colmatação pela analogia. Quanto ao princípio da *legalidade*, deve ser contrabalançado com o da capacidade contributiva e com a ideia de justiça e igualdade. A só legalidade, preocupação de sabor positivista, exclui a legitimidade e conduz à exacerbação da segurança jurídica e à vedação de analogia. Aliás, a segurança jurídica passa a ter o seu papel equilibrado com o da justiça. Em lugar da segurança jurídica, afirma Tipke, é necessário que haja a *segurança da norma*, a segurança contra a arbitrariedade da falta de regra"; daí a conclusão de Lobo Torres de que "a tese de permissão da analogia desfavorável ao contribuinte arejou a teoria do direito tributário, compatibilizando-a com o restante da ciência jurídica. (...) Reconciliou-a, também, com a teoria do direito penal, onde o dogma da proibição de analogia começa a sofrer sérias contestações. (...) A importância da divulgação dessas ideias no Brasil sobe de ponto quando se observa que a nossa teoria jurídico-tributária ainda está excessivamente impregnada do ranço positivista e autoritário, com a crença ingênua na 'tipicidade fechada' ou na rigidez do sistema constitucional tributário, com suas normas hirtas e inflexíveis" (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume II: Valores e princípios constitucionais tributários). 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 576-581).

princípios tributários acolhidos pelo ordenamento jurídico brasileiro",[761] razão pela qual o plenário do XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário (1988) reconheceu que "a denominada interpretação econômica não é acolhida pelo direito tributário brasileiro em razão do princípio da tipicidade, corolário do princípio da reserva absoluta da lei".[762] Não obstante o peso dessa afirmação plenária, na esfera administrativa, por razões utilitaristas alavancadas e justificadas pelos teóricos *pró-fisco*,[763] o entendimento "evoluiu de forma oscilante".[764] Veja-se, por exemplo, a formulação de Marco Aurélio Greco:

> Não existe na Constituição uma única palavra vedando a analogia em matéria tributária. (...) A afirmação de que esta proibição é mero desdobramento do artigo 150, I, da CF, vem da doutrina e não do texto da Constituição. (...) Afirma-se que a analogia é proibida pela Constituição, mas na realidade, é vedada pelo Código. Não há uma relação necessária entre garantia do cidadão e proibição de analogia. A ideia de que a analogia em matéria tributária é proibida vem do parentesco do Direito Tributário com o Direito Penal, pois assim como no Direito Penal *nullum crimen sine lege* daí se extraiu *nullum tributum sine lege*. (...) Mas isto não está escrito em lugar nenhum na Constituição. (...)
> (...) Da perspectiva em que me encontro não vejo na Constituição proibição de analogia em Direito Tributário. O Código é que proíbe literalmente.
> Em decorrência desta proibição à analogia que não está, mas 'é vista' na Constituição, a maioria da doutrina exclui qualquer consideração de ordem econômica no momento da interpretação da norma e dos fatos submetidos à lei tributária. Ou seja, por estar proibida a analogia, se o tipo tributário é fechado e prevê um 'seguro', só o contrato de seguro precisamente definido será fato gerador, o resto não será alcançado. Assim é, pois, como não é possível aplicar analogia, o que não for 'seguro' de acordo com o tipo estrutural e o nome que designa o contrato estará fora do alcance da lei tributária, e estará vedada qualquer consideração econômica. Aqui cumpre fazer uma distinção, não podemos confundir consideração econômica do fato com interpretação econômica para fins de aplicação da lei tributária. Na interpretação econômica, a análise parte do fato e pelas suas características econômicas vamos buscar a lei de incidência. (...) Este é um procedimento

---

[761] MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 356.

[762] MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 356. No mesmo sentido de não acolhimento da interpretação econômica pelo ordenamento jurídico brasileiro, podem ser citados, entre outros: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 169. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 256. CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 470. ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 168. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de normas de direito tributário**. São Paulo: CD, 2002, p. 237. BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 210-211. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 17-18, 42, 138 e 540-541.

[763] Na análise de Alfredo Becker, "há juristas (...) que quase sempre cometem o erro de aceitar e utilizar empiricamente os conceitos das ciências pré-jurídicas, sem cuidarem de pesquisar o novo e diferente conteúdo (significado) que elas passam a vestir no momento em que entram no mundo jurídico. Este mau costume (...) tem gerado dentro do Direito dificuldades numerosas e graves. Ora, em nenhum outro ramo do Direito estas dificuldades são tão numerosas e tão graves quanto as que este mau hábito tem gerado dentro do Direito Tributário" (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 41-42).

[764] MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 356.

> semelhante ao da analogia, pois se parte da análise do fato e, como não se encontra uma lei específica, busca-se uma outra lei. (...)
> Não defendo nem a analogia no Direito Tributário enquanto vigorar o Código Tributário Nacional, nem a interpretação econômica. Mas defendo a chamada consideração econômica. Na consideração econômica, parte-se da lei, constrói-se o conceito legal para saber qual o tipo previsto na lei; vai-se para o fato, constrói-se o conceito de fato considerando os seus aspectos jurídicos, econômicos, mercadológicos, concorrenciais etc; enfim, todos os aspectos relevantes para construí-lo e volta-se para a lei para saber se ele está enquadrado ou não.[765]

Qualquer jurista (seja ele penalista ou tributarista) com uma visão minimamente fundada na legalidade como forma de contenção do poder estatal para que esse não fique *descontrolado*, jamais poderá concordar com o pensamento de Marco Aurélio Greco.[766] Embora o autor diga que *não defende a analogia nem a interpretação econômica*, a sua proposta interpretativa fala claramente em *construção do conceito legal* e, especialmente, em *construção do fato* pelo intérprete da norma tributária impositiva, portanto, sem querer parecer desrespeitoso com a proposta, mas impondo uma crítica necessária à formulação, o que há aqui são eufemismos para implementar uma *interpretação econômica às avessas* que produz o mesmo resultado da interpretação proposta por Enno Becker sem nenhuma dissimulação.

Além disso, é preciso sublinhar que o pensamento de Marco Greco parte de uma interpretação equivocada da Carta Republicana, pois o *princípio da tipicidade cerrada* deflui diretamente do texto constitucional[767] e sua aplicação ocorre mediante subsunção direta do fato à norma, sem qualquer *construção do fato* pelo hermeneuta,[768] portanto,

---

[765] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 177-178.

[766] Note-se que, conforme afirmado por Ruy Nogueira, "é absolutamente sabido que, em matéria de incidência ou campo de tributação, sendo obrigação tributária *ex lege*, vigem, *mutatis mutandis*, os mesmos princípios do direito penal *nullum crimen, nulla poena sine lege*, ou seja, *nullum tributum sine lege*" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira:** centenário do nascimento. São Paulo: IBDT, 2019, p. 29).

[767] "O princípio da legalidade (...) já fora consagrado no mais relevante artigo da Constituição, que é aquele que garante os direitos individuais (...), não haveria, portanto, necessidade de o constituinte reproduzir o mesmo dispositivo no capítulo do sistema tributário, se não objetivasse dar conteúdo mais denso ao princípio. (...) o princípio da legalidade lata e flexível, a que se refere o artigo 5º, inciso II, é compactado em princípio de legalidade absoluta e inflexível, no artigo 150, inciso I, que exterioriza, inclusive, consequências tipológicas também inextensíveis e reserva inelástica da lei impositiva. Em outras palavras, o artigo 150, inciso I, torna constitucionais os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal, no direito tributário brasileiro" (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão e o sigilo bancário. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 452). No mesmo sentido: BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 85-91. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 189 e 529. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 99. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 135-140.

[768] Conforme explica Paulo de Barros, "a tipicidade tributária significa a exata adequação do fato à norma, e, por isso mesmo, o surgimento da obrigação se condicionará ao evento da subsunção, que é a plena correspondência entre o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação

como se percebe, "o princípio da tipicidade cerrada, corolário da estrita legalidade, é também um limite objetivo à aplicação do direito tributário".[769] Tanto no direito tributário quanto no direito penal, a lógica com que deve trabalhar o intérprete "é totalmente subsuntiva, não permitindo o emprego de fórmulas integradoras do ordenamento, tais como a analogia e os princípios gerais",[770] daí Cristiano Carvalho afirmar que, especialmente nessas esferas, a *fórmula kelseniana* deve imperar; consequentemente, os aplicadores do direito (nas esferas administrativa e judicial) não podem "aplicar tributo quando o fato não se encaixar de forma subsuntiva à hipótese de incidência tributária".[771] Essa premissa conduz ao reconhecimento de que os aplicadores do direito não poderão, mediante o uso da analogia, aplicar a norma tributária impositiva e exigir tributo de um fato concretamente realizado que não se subsuma de forma direta à hipótese de incidência tributária,[772] mesmo que o fato seja economicamente apreciável e mesmo que ele possa ser

---

correspondente, nos exatos termos previstos em lei. Não se verificando o perfeito quadramento do fato à norma, inexistirá obrigação tributária. Nesse percurso, ou ocorre a subsunção do fato à regra, ou não ocorre, afastando-se terceira possibilidade" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 529).

[769] CARVALHO, Cristiano. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 62. Conforme André Estrella, "a corrente positivista – Alfredo Augusto Becker, Antônio Roberto Sampaio Dória, Alberto Xavier, Luciano Amaro, César Guimarães, entre outros tributaristas brasileiros – defende irrefutavelmente a reserva absoluta de lei formal na definição em abstrato de todos os elementos necessários à tributação. É o que se denomina de *Princípio da determinação ou da tipicidade fechada (na terminologia de Larenz) ou Grundsatz der Bestimmtheit* (...). Por outro lado, sob o pálio de uma concepção que relativiza a reserva absoluta de lei, à luz do pós-positivismo (...), informa uma segunda corrente que, diante da elasticidade dos tipos tributários (...), a legalidade não é um princípio absoluto e fechado. Neste passo, altera-se o alcance e significado do princípio da legalidade tributária, tornando-o aberto à interpretação e à complementação" (ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A norma antielisão revisitada: artigo 116, parágrafo único, CTN. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 111-112).

[770] CARVALHO, Cristiano. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 63.

[771] CARVALHO, Cristiano. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 63.

[772] Note-se que, conforme aponta Luís Schoueri, "o princípio da legalidade em matéria tributária é ainda mais rígido que o do direito penal: enquanto neste se admite que o juiz, dentro dos limites da lei, fixe a sanção para o caso concreto, em matéria tributária não se dá tal discricionariedade ao aplicador da lei" (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 306). Nessa mesma linha, Sacha Calmon afirma que "a tipicidade tributária é *cerrada* para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa. Comparada com a norma de Direito Penal, verifica-se que a norma tributária é mais rígida. No Direito Penal, o *nullum crimen, nulla poena sine lege* exige que o delito seja típico, decorra de uma previsão legal precisa, mas se permite ao juiz, ao sentenciar, a dosimetria da pena, com relativa liberdade, assim como diminuir e afrouxar a pena *a posteriori*. No Direito Tributário, além de se exigir seja o fato gerador tipificado, o dever de pagar o tributo também deve sê-lo em todos os seus elementos, pois aqui importantes são tanto a previsão do tributo quanto o seu pagamento, baseado nas *fórmulas de quantificação da prestação devida, e que a sociedade exige devam ser rígidas e intratáveis*" (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 142).

"comparável analogamente a outro previsto pela legislação tributária".[773] A clássica lição de Alberto Xavier permanece válida:

> O princípio da determinação ou da tipicidade cerrada (o *Grundsatz der Bestimmtheit* de que fala FRIEDRICH) exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários. Tais corolários são no Direito Tributário rigorosamente idênticos aos formulados pela doutrina no que concerne ao Direito Penal.[774]

Em razão de tudo quanto acima exposto, há que se concordar com o pensamento de Alfredo Becker ao afirmar que a teoria da *interpretação econômica* "é filha do maior

---

[773] CARVALHO, Cristiano. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 63.

[774] XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 19. A proposta interpretativa de Marco Aurélio Greco conduz, de forma inevitável, à necessidade de relativizar o conceito de tipicidade com o objetivo de enfraquecer o seu papel no ordenamento jurídico. Nessa linha, note-se o pensamento do autor: "Na alternância entre mudança e permanência, aparece um grande desafio que é a ideia de *tipicidade*. No início, afirmei que a sociedade clássica caracterizava-se pela constância. (...) Então, numa visão que estou chamando aqui de moderna (ou pós-moderna), o que é tipo? Aquilo que a norma descreve corresponde ao que 'era' ou o que ela 'quer que seja'? (...) Seria o tipo tributário algo sólido ou fluído?" (p. 53-54). No decorrer de sua obra, o autor revela parte de suas respostas às indagações que coloca: "Não basta haver legalidade, é preciso que seja 'estrita'. Adjetiva-se a legalidade para que a exigência tributária alcance a menor área possível, porque se o indivíduo está sendo agredido no seu patrimônio só aceitou ser agredido naquilo que não pôde escapar (...). Esta concepção leva a uma *tipicidade* que postula ser indispensável um desenho absolutamente fechado das hipóteses legais, no sentido quase literal dos termos utilizados na lei, pois aquele que fez a norma não aceitou ser alcançado por nada que estivesse fora do absoluta e nitidamente previsto na literalidade da lei, a denominada tipicidade fechada. Leva também à ideia de *proibição de analogia* em matéria tributária. Porque se no Direito Penal não cabe analogia, então no Direito Tributário também não caberia. (...) A postura protetiva leva, por vezes, até a distorções manifestas, como se a proteção haurida do Direito Tributário, devesse ser ainda maior do que a resultante do Direito Penal. Neste ponto, basta lembrar que o Direito Penal admite a figura da norma penal em branco, hipótese que, trazida para o Direito Tributário, certamente seria repelida pelos que defendem a visão acima exposta" (p. 144-145). "É operacionalmente inviável pretender que a lei desça a um grau de pormenor que implique o detalhamento individual de cada conduta. Isso é matéria do aplicador que vai produzir a norma individual. Para o ordenamento funcionar, o legislador precisa utilizar alguns conceitos e certa linguagem de forma a indicar a parcela da realidade concreta que está sendo qualificada. Na ideia de tipicidade tributária considera-se, de um lado, a legalidade, na medida em que 'tipo' é tipo 'legal'. Tipicidade atrela-se à previsão do tipo legal. De outro lado, há a correlação entre norma e realidade. Há problemas quanto ao relacionamento entre estes dois planos. E, em terceiro lugar, devemos lembrar que o Direito necessita de linguagem e esta, em si mesma, comporta áreas nebulosas" (p. 156-157). "Analogia não é admissível em Direito Tributário brasileiro no que se refere aos elementos essenciais à instituição do tributo. Mas a interpretação para definir o alcance dos termos utilizados pelo legislador é possível. Fica, porém, o problema, pois é preciso ter presente que sempre será utilizada uma linguagem" (p. 171). "Pode ser que alguém diga: 'eu quis uma cisão e está aqui feita a cisão' e eu olhe e diga: 'você pode ter querido uma cisão, mas você fez uma venda de participação societária'. 'Mas eu quis e manifestei minha vontade neste sentido, e, portanto, isto tem de ser aceito pelo Fisco como cisão'. (...) Todas estas questões estão relacionadas com o tema da tipicidade. Na tipicidade e na proibição de analogia, a análise deve necessariamente enfrentar estas questões, pois, num exame apressado pode parecer que está havendo aplicação analógica da lei, quando não há. Com efeito, isto é fazer pura subsunção do fato à previsão típica" (p. 179) (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 53-54, 144-145, 156-157, 171 e 179).

equívoco que tem impedido o Direito Tributário de evoluir",[775] posto que, tal doutrina, ao negar "a utilidade do direito, (...) destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário".[776] Perceba-se que Alfredo Becker aponta, como sendo "o maior equívoco no Direito Tributário",[777] justamente "a contaminação entre princípios e conceitos *jurídicos* e princípios e conceitos *pré-jurídicos* (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc)",[778] daí resultando o que ele, com muito vigor, denomina de *prostituição da atitude mental jurídica* que, desaguando em um *raciocínio pseudojurídico*, conduz à "conclusão invertebrada e de borracha que se molda e adapta ao caso concreto segundo o critério pessoal (arbítrio) do intérprete do Direito Positivo (regra jurídica)".[779] Esse desastre interpretativo, silenciosamente, "introduz (...) a *incerteza* e a *contradição* para dentro do mundo jurídico"[780] levando todos "ao manicômio jurídico-tributário e à terapêutica e à cirurgia do desespero".[781] Por fim, parece apropriado encerrar a análise da teoria da interpretação econômica transcrevendo dois exemplos de Alfredo Becker:

> Exemplo de carência de atitude mental jurídica é a divulgadíssima tese (aceita como coisa óbvia) que afirma ser a hipótese de incidência ('fato gerador', 'fato imponível', suporte factício') sempre um *fato econômico*. Outro exemplo atual é a muito propagada doutrina da interpretação e aplicação do Direito Tributário segundo a '*realidade econômica* do fenômeno social'. Como se demonstrará, ambas as teorias têm como resultado a demolição da *juridicidade* do Direito Tributário e a gestação de um ser híbrido e teratológico: o Direito Tributário invertebrado. (...) Realmente, sempre que a juridicidade do Direito Tributário é desvirtuada, ele veste-se de andrajos jurídicos.[782]

1.2.11.3. Agravação da crise no sistema: a norma geral "antielisão"

Na Alemanha, Klaus Vogel, insurgindo-se contra os planos fiscais, sustentou que "o planejamento tributário pode alcançar um ponto acima do qual não pode ser tolerado por um sistema jurídico que pretenda conformar-se a princípios de justiça".[783] Essa lição encontrou ressonância em alguns juristas brasileiros que passaram a afirmar que "a partir de um certo ponto, o planejamento tributário ou a elisão fiscal, ainda que não configurem

---

[775] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 138.
[776] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 138.
[777] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 42.
[778] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 42.
[779] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 42.
[780] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 42.
[781] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 42.
[782] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 17-18.

evasão ou sonegação, já não se mostram idôneos para atingir seus objetivos".[784] Baseados nessa premissa, tais doutrinadores passaram a separar as condutas dos contribuintes em três níveis: [1] *elisão tributária* (considerada lícita e eficaz); [2] *evasão tributária* (considerada ilícita e sujeita a multas tributárias e a sanções penais); [3] *elusão tributária* (considerada ilícita e caracterizada por "planejamentos tributários abusivos/artificiosos").[785] Nesse contexto, a expressão *elusão tributária* significaria, então, "um tipo de planejamento tributário que não é nem propriamente simulado nem propriamente elisivo",[786] constituindo-se no "conjunto das condutas pelas quais o contribuinte procura evitar a incidência da norma tributária mediante formalizações jurídicas artificiosas e distorcidas".[787] Nessa linha de raciocínio, Barreto de Carvalho afirma que por *elusão tributária* deve-se entender "aquela zona fronteiriça em que o particular se esquiva com destreza e habilidade do nascimento da obrigação tributária, mediante criação de negócios jurídicos lícitos, mas com violação indireta da lei, contornando-a furtivamente".[788] Entretanto, conforme aponta o próprio Seabra de Godoi (que defende essa classificação),

---

[783] VOGEL, Klaus *apud* GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 194, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 2012, p. 128.

[784] GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 194, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 2012, p. 128. Marco Aurélio Greco possui uma visão restritiva em relação à liberdade de planejamento. Note-se que o autor define planejamento fiscal como o "conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível" (p. 132) salientando que "conduta legal neste contexto tem um sentido mais amplo por dizer respeito às condutas que estejam de acordo com a lei (preceitos específicos) e com o Direito (que abrange, além das leis, os princípios jurídicos e os valores prestigiados pelo ordenamento)" (p. 132) e, após sustentar que "o princípio constitucional da capacidade contributiva tem eficácia positiva para o fim de deflagrar uma norma geral inclusiva" (p. 353), conclui que "na medida em que se admite que o princípio da capacidade contributiva pode ter feição positiva, isto vai gerar duas consequências" (p. 353), sendo uma delas a seguinte: "na medida em que a lei, *positivamente*, quer onerar a capacidade contributiva manifestada por determinada pessoa, os particulares não podem através de sua liberdade contratual despotencializar o peso do comando tributário" (p. 358) (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 132, 353 e 358).

[785] GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 194, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 2012, p. 129. Conforme Barreto de Carvalho, a *elusão* seria a "conduta praticada pelos indivíduos, mediante a realização de atos ou negócios jurídicos permitidos pela ordem jurídica, mas desprovidos de causa, com intuito exclusivo de economia fiscal, por intermédio da violação indireta da lei" (CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 29).

[786] GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 194, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 2012, p. 129.

[787] GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 194, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 2012, p. 129.

[788] CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 29.

apesar de exceções como Heleno Torres,[789] "no Brasil, a maioria dos tributaristas atuais ainda se recusa a admitir a existência de um terceiro campo distinto da elisão e da evasão tributária".[790]

Apesar da majoritária posição da doutrina especializada, o legislador federal, impulsionado pelas doutrinas alemãs que ressonaram entre nós, inseriu no Código Tributário Nacional, em 2001 (através da Lei Complementar nº 104), o atual parágrafo único do art. 116, com o seguinte conteúdo:

> 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.

Como reflexo da confusão terminológica entre os conceitos de elisão e evasão, a doutrina também não se entende quanto à nomenclatura a ser atribuída ao parágrafo único do art. 116 do CTN, visto que "não existe acordo se o preceito (...) é ou não uma norma antielisiva",[791] sendo encontradas na doutrina as seguintes expressões: [1] norma antielisão,[792] [2] norma antielusão[793] e [3] norma antievasão.[794] Entretanto,

---

[789] Barreto de Carvalho informa que, "segundo Heleno Torres, elusão é, justamente, o limite imposto ao planejamento tributário. É a denominada *elisão tributária ineficaz*, por Cesar A. Guimarães Pereira" CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 29.

[790] GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 194, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 2012, p. 129. Conforme aponta Seabra de Godoi, "a maioria dos autores brasileiros só reconhece e nomeia dois campos de atuação do contribuinte: o da elisão (lícita) e o da evasão (ilícita) (BECKER, 1998, p. 130). Se o contribuinte não pratica simulação (no sentido de uma declaração de vontade total ou parcialmente falsa), falsificação documental ou outras fraudes do gênero (que caracterizam *evasão*), sua conduta é considerada inatacável, mesmo que o contribuinte tenha adotado formas jurídicas manifestamente artificiosas para atingir resultados práticos completamente distanciados daqueles para os quais as tais formas jurídicas foram criadas pelo direito positivo. Para essa posição ainda majoritária da doutrina brasileira, os princípios da 'reserva absoluta de lei em sentido formal', 'tipicidade fechada' e da proibição de tributar mediante analogia tornariam inconstitucional qualquer combate a operações de planejamento tributário mediante a aplicação de normas gerais lastreadas em institutos como o abuso do direito ou a fraude à lei. Nem mesmo por força de uma emenda constitucional essa forma de combater determinados planejamentos tributários poderia ser adotada no direito brasileiro" (GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 194, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 2012, p. 129).

[791] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de normas de direito tributário**. São Paulo: CD, 2002, p. 218.

[792] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 156. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 133. HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 459. PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 212. ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 186. Entretanto, conforme destaca Ana Scartezzini, "a denominação de norma antielisiva é equívoca, na medida em que pode provocar interpretação dissociada do real objetivo

independentemente da expressão que se possa adotar, parece claro que se trata de "um reforço aos poderes da Administração Tributária".[795]

Apesar das disputas em torno da questão terminológica, constitui fato histórico que, quando elaborada a proposta de modificação do Código Tributário Nacional, o que se tinha em mira, efetivamente, era o planejamento tributário. Esta afirmação decorre da mera constatação de que a inserção desse parágrafo único no art. 116 do CTN originou-se de proposta do então Presidente da República Fernando Henrique Cardoso que, mediante o envio da Mensagem nº 1.459/1999 ao Congresso Nacional, deflagrou o processo legislativo encaminhando o *Projeto de Lei Complementar* (posteriormente autuado na Câmara dos Deputados como *PLP nº 77/1999*) acompanhado da *Exposição de Motivos*, elaborada pelo então Ministro da Fazenda Pedro Malan, na qual constava expressamente que "a inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, (...) instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito".[796] Como se nota, "a intenção (...) foi a de proibir que o sujeito passivo eleja, legítima e constitucionalmente,

---

pretendido pelo legislador" (SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. As normas antielisão e o planejamento tributário. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 247).

[793] GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 194, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 2012, p. 131. CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 87. Esse último autor, entretanto, utiliza a expressão norma antielusiva como sinônimo de norma antielisiva.

[794] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 261. MOREIRA, André Mendes. **Elisão e evasão fiscal:** limites ao planejamento tributário. Disponível em <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/elisao-e-evasao-fiscal-limites-ao-planejamento-tributario/>, acessado em 18/02/2020, p. 17. OLIVEIRA, Júlio M. de; ANTONIO, Renata C. O planejamento tributário em face da 'norma antielisiva'. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 355. Barreto de Carvalho informa que Vittorio Cassone e Gabriel Lacerda Troianelli utilizam a expressão norma antievasão (CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 90-91). Élcio Fonseca aponta a existência de parecer da Procuradoria-Geral da República no sentido de tratar-se de norma antievasiva (REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 212). Entretanto, releva destacar o pensamento de Aldemario Araujo no sentido de que "o Código Tributário Nacional já contempla expressamente uma norma geral antievasiva" que estaria positivada no art. 149, VII, do CTN (CASTRO, Aldemario Araujo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único, do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 376).

[795] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 135.

[796] BRASIL. Presidência da República. Mensagem nº 1.459. *In:* BRASIL. Câmara dos Deputados. **Diário da Câmara dos Deputados nº 171 (de 16/10/1999).** Brasília: Imprensa Nacional, p. 48931, disponível em <https://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=24755&ord=1>, acessado em 16/02/2020.

o caminho tributário menos oneroso",[797] tentando, dessa forma, "obstar a prática do planejamento tributário"[798] e viabilizando o "instrumento de que estaria a necessitar o Fisco para (...) aumentar a arrecadação".[799] Não obstante, há quem afirme que o objetivo da proposta teria sido apenas corrigir "as distorções na interpretação do direito tributário pelo abuso de forma sobre o conteúdo jurídico da operação sujeita ao imposto ou pela manipulação da forma societária da empresa sob o manto da liberdade de iniciativa"[800] possuindo a *norma antielisiva* "pleno respaldo no princípio da transparência, na ideia de justiça e nos direitos fundamentais".[801]

Contestando esse novo dispositivo legal, a Confederação Nacional do Comércio ajuizou ação direta de inconstitucionalidade (autuada no Supremo Tribunal Federal como ADI nº 2.446,[802] cujo julgamento até hoje se encontra pendente)[803] alegando violação aos "princípios constitucionais da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal no direito tributário brasileiro (...) sendo todos cláusulas pétreas",[804] com base, fundamentalmente, no seguinte argumento:

> Por este dispositivo, a autoridade fiscal está autorizada a não levar em consideração os documentos firmados pelos contribuintes, o que significa dizer que desconsiderará a forma jurídica adotada pelo mesmo para revestir ou representar os seus atos comerciais ou econômicos quando, no seu entender, tiverem sido praticados, na realidade, outros atos ou negócio jurídicos que gerariam uma quantidade maior de imposto.
> Na prática a norma pretende eliminar a possibilidade dos contribuintes de fazerem o legítimo planejamento tributário, possibilitando que o 'agente fiscalizador' utilize-se da interpretação econômica em direito tributário que consiste na prerrogativa dada ao fiscal de efetivar o lançamento tributário com base, não nas operações realizadas pelos documentos e de acordo com a lei, mas no que tais operações podem estar encobrindo, ao ver do agente

---

[797] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 460.
[798] HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 460.
[799] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 134.
[800] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 156.
[801] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 156. Segundo Lobo Torres, "os positivistas brasileiros é que vêm considerando a nova regra como antievasiva (antissimulação), e não como antielisiva" (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 157). Em outro trecho de seu livro, Lobo Torres afirma que "posições teóricas atuais como a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal, como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito; só a *elisão abusiva* ou o *planejamento inconsistente* se tornam ilícitos" (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 238).
[802] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 189.
[803] As petições bem como o andamento processual desta ação direta de inconstitucionalidade encontram-se disponíveis em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>, acessado em 16/02/2020.
[804] CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO (Brasil). **Petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade autuada no Supremo Tribunal Federal sob nº 2.446**, p. 4, disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>, acessado em 16/02/2020.

> da administração pública, uma operação econômica tributável encoberta (disfarçada ou fingida) por uma forma jurídica da qual resultasse um pagamento de tributo menor.
> (...) forçoso é concluir que o § único do art. 116, ora inserido, ao permitir que a Fiscalização imponha tributos e penalidades 'fora da lei', desconsiderando a lei aplicável e escolhendo o instrumento que lhe permita arrecadar mais, mesmo que as operações menos onerosas tenham sido realizadas dentro da lei, violou princípios constitucionais (...).[805]

No âmbito doutrinário, trava-se idêntica disputa quanto à constitucionalidade da nova previsão legal, sendo sustentada – por expressiva parte da doutrina – a violação aos "princípios da legalidade, tipicidade e reserva absoluta da lei formal",[806] sendo apontado que o novo dispositivo legal "autorizaria a tributação através de presunções ou ficções tributárias, com a utilização da interpretação econômica do fato gerador, ou por utilização de dispositivos legais fundados em 'conceitos jurídicos indeterminados', 'cláusulas gerais' e (...) analogia".[807] Outro setor, minoritário (mas com grande recepção pelo Fisco), alegando que tal previsão normativa pretende "questionar e combater a prática de atos, negócios ou procedimentos realizados no bojo de um planejamento tributário irregular ou ilegítimo feito pelo contribuinte",[808] sustentou não apenas a constitucionalidade, mas, também, a imediata efetividade da norma legal, sendo, portanto, "despicienda a sua regulamentação por uma nova lei ordinária".[809]

Além da discussão sobre a constitucionalidade do dispositivo, a doutrina debate sobre o efetivo conteúdo normativo existente no novo parágrafo único do art. 116 do CTN tendo em vista o exato significado jurídico das palavras utilizadas no dispositivo,[810] pois, embora o autor do Projeto de Lei pretendesse atingir a elisão tributária,[811] o dispositivo

---

[805] CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO (Brasil). **Petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade autuada no Supremo Tribunal Federal sob nº 2.446**, p. 3-4, disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>, acessado em 16/02/2020.

[806] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 189.

[807] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 189.

[808] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 186.

[809] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 191. Em sentido contrário, adotando a posição majoritária, Paulo Ayres: "Enquanto lei ordinária não disciplinar o procedimento de desconsideração dos negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, será inaplicável o parágrafo único do art. 116 do CTN" (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 256). Também exigindo regulamentação por lei ordinária: AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 270.

[810] "As contendas procuram definir como a legislação deve ser *interpretada* (vale dizer, como se deve delimitar sua extensão contenutística) diante de certos *comportamentos do indivíduo*, que, em geral de modo voluntário, procura estruturar seus negócios e suas atividades seguindo caminhos que se revelem fiscalmente menos onerosos" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 259).

[811] "Vale relembrar que a exposição de motivos do projeto de lei e os debates parlamentares sempre se referiram claramente aos limites do planejamento e da elisão fiscal" (GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de

legal ao fazer referência à "dissimulação da ocorrência do fato gerador, *i.e.*, ocorrência do *evento* ensejador do tributo, já não está tratando de elisão fiscal, mas de *evasão fiscal*".[812] Daí afirma-se que, apesar de, em sua origem, a pretensão ter sido atingir o planejamento fiscal, o que efetivamente se fez, conforme Paulo de Barros Carvalho, foi dar tratamento específico à *dissimulação*[813] – que é hipótese de evasão fiscal –,[814] não atingindo, de nenhuma forma, a hipótese de *elisão*,[815] posto que, nesse caso, "não há fato gerador ocultado – pois o fato típico foi licitamente evitado".[816] Dessa forma, a nova previsão

---

alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 194, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 2012, p. 131).

[812] CARVALHO, Cristiano. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 65. Entretanto, conforme aponta Seabra de Godoi, "outra parte da doutrina brasileira preferiu a interpretação de que o dispositivo veio, de maneira inconstitucional, proibir radical e terminantemente todo e qualquer planejamento tributário, e para tanto deu poderes à Administração tributária para realizar a interpretação econômica das normas impositivas e exigir tributos por analogia. Essa é a interpretação defendida na petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446" (GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 194, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 2012, p. 131).

[813] No mesmo sentido: XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 52. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 161. GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 221. REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 212. Em idêntico sentido, Paulo Ayres afirma que, "por força da inserção do parágrafo único ao art. 116 do CTN, passou a existir, em nosso ordenamento jurídico, tratamento específico à dissimulação, espécie do gênero simulação. Ocorrendo hipótese de simulação absoluta, deve ser aplicado o art. 149, VII, do CTN. Tratando-se de simulação relativa, isto é, de dissimulação, a norma aplicável é o parágrafo único do art. 116 do mesmo diploma legal, cuja eficácia (sintática) está condicionada à edição de lei ordinária" (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 257).

[814] "O ordenamento brasileiro, a meu ver, já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O dispositivo comentado veio apenas ratificar regra existente no sistema em vigor. Por isso mesmo, assiste razão a Heleno Torres, ao asseverar que a referida alteração tão só aperfeiçoa o que já se encontrava previsto, de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da Administração em desconsiderar os negócios fictícios ou dissimulados" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 311).

[815] "O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir o planejamento fiscal; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 311). Conforme Ana Scartezzini, "os limites atuais do planejamento tributário não se alteraram com a edição da referida norma. Permanece incólume a possibilidade de redução, eliminação ou diferimento do tributo mediante planejamento tributário" (SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. As normas antielisão e o planejamento tributário. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 242). No mesmo sentido: MOREIRA, André Mendes. **Elisão e evasão fiscal:** limites ao planejamento tributário. Disponível em <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/elisao-e-evasao-fiscal-limites-ao-planejamento-tributario/>, acessado em 18/02/2020, p. 17.

[816] FERRAGUT, Maria Rita *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 312. "Nessa linha, anota Maria Rita Ferragut: 'se na elisão fiscal não há fato gerador ocultado – pois o fato típico foi licitamente evitado –, não há como haver desconsideração do mesmo, com o consequente estabelecimento da verdade jurídica'. Tanto quanto sempre o foi no direito brasileiro, apenas os atos fraudulentos, praticados com o único intuito de ocultar o verdadeiro negócio

normativa apenas reforçou o que já estava previsto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional.[817] Por consequência, se o contribuinte, tentando escapar ao cumprimento do seu dever tributário, atuar "no sentido de *dissimular* a ocorrência do fato gerador (ou a natureza de seus elementos), usando, para lograr esse intento, de roupagem jurídico-formal que esconda, disfarce, oculte, enfim *dissimule* o fato realmente ocorrido",[818] então o novo parágrafo único do art. 116 do CTN permite que, observados os procedimentos a serem disciplinados em lei ordinária (que, conforme Luciano Amaro, trata-se de "lei do ente político competente para instituir o tributo cujo fato gerador possa ser dissimulado")[819] e demonstrando inequivocamente a ocorrência da *dissimulação*,[820] a autoridade fiscal possa – sem a necessidade de apoiar-se em prévia decisão judicial[821] – "desconsiderar os atos ou negócios aparentes, que serviram de disfarce para ocultar a ocorrência do fato gerador".[822] Daí a conclusão irretocável de Luciano Amaro no sentido de que o novo dispositivo legal "não revoga o princípio da reserva legal, não autoriza a tributação por analogia, não introduz a consideração econômica no lugar da consideração jurídica. Em suma, não inova

---

jurídico efetivado e, assim, reduzir ou evitar o nascimento da obrigação tributária, deverão ser desconsiderados pela autoridade fiscal, desde que, obviamente, haja indícios suficientes para tanto" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 312).

[817] SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. As normas antielisão e o planejamento tributário. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 241. No mesmo sentido, Luciano Amaro informa que Cesar Guimarães Pereira "entende que o parágrafo único do art. 116 do Código reforça a previsão do art. 149, VII, que prevê a competência da autoridade administrativa para lançar quando for comprovada a prática de simulação, submetendo-a, porém, ao procedimento a ser regulado por lei ordinária" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 271).

[818] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 270.

[819] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 270.

[820] "A forma jurídica adotada pelo contribuinte somente poderá ser desconsiderada com base em argumentos de cunho substancialista quando estes efetivamente venham acompanhados de prova da ocorrência de fraude, dolo, simulação ou dissimulação. Fora dessas hipóteses, o ordenamento jurídico brasileiro prestigia a forma" (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 257). Embora ao tempo em que Ruy Nogueira escreveu ainda não existisse no ordenamento jurídico o parágrafo único do art. 116 do CTN, pode-se concluir, pelo que se encontra exposto em seu livro, que ele concordaria com essa posição de Paulo Ayres: "Daí, desde que o contribuinte tenha estruturado os seus empreendimentos, as suas relações privadas, mediante as formas normais, legítimas do Direito Privado e com essa estruturação incida em menor tributação, ele estará apenas se utilizando de faculdades asseguradas pela ordem jurídica. O fisco não pode influir na estruturação jurídico-privada dos negócios do contribuinte para provocar ou exigir maior tributação" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 200-201).

[821] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 271.

[822] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 270. "O que se permite à autoridade fiscal nada mais é do que, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica *real*) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica *aparente*), desconsiderar a aparência em prol da realidade" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 270).

no capítulo da interpretação da lei tributária".[823] Essa é a interpretação amplamente majoritária na doutrina porque, conforme ressalta Evaldo Brito, não é possível existir uma norma geral antielisão no direito brasileiro[824] "enquanto a Constituição mantiver a nucleação (...) na qual se inclui o princípio da estrita legalidade do elemento material da hipótese do fato gerador com o corolário do princípio da tipicidade cerrada".[825] Consequentemente – respondendo a indagação formulada pela doutrina –, o planejamento tributário não morreu, posto que "remanesce (...) incólume o direito do contribuinte de optar por formas jurídicas que representem menor incidência tributária ou até mesmo venham impedi-la";[826] isso implica reconhecer a existência de uma *cláusula geral exclusiva*,[827] pois, "naquelas áreas do direito em que a extensão analógica é vedada, vigorando o princípio da tipicidade, todos os comportamentos *não proibidos expressamente* são lícitos".[828] Portanto, não há espaço para afirmar-se que "o ordenamento

---

[823] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 270. No mesmo sentido (e afirmando expressamente que no parágrafo único do art. 116 do CTN "a evasão ilícita é que é combatida, sem referência à elisão e ao planejamento tributário, que não são objeto de análise do dispositivo"): JANCZESKI, Célio Armando. Cláusula antielisiva à luz da interpretação da lei tributária. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 192.

[824] No mesmo sentido, Ives Gandra afirma que, em dois Simpósios Nacionais de Direito Tributário (VI e XIII Simpósios Nacionais), "a esmagadora maioria dos participantes (magistrados, membros do Ministério Público, agentes fiscais, professores universitários e advogados) afastou a possibilidade de norma antielisão, em face da necessidade de se respeitar, rigorosamente, a estrita legalidade, própria do direito tributário" (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão e o sigilo bancário. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 456).

[825] BRITO, Evaldo *apud* CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 134. No mesmo sentido, Paulo Ayres: "A Constituição Federal brasileira alçou os direitos e garantias individuais do cidadão à condição de cláusulas pétreas, inalteráveis à luz do que dispõe o art. 60, § 4º, IV. Projeto de emenda constitucional que pretendesse a inclusão de cláusula geral antielisiva no Texto Constitucional não poderia ser sequer objeto de deliberação, uma vez que seria tendente a abolir direitos e garantias individuais dos contribuintes" (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 258). Nesse mesmo sentido, Ives Gandra afirma que o art. 150, inciso I, da Constituição Federal "exterioriza (...) garantia fundamental, que é cláusula pétrea" (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão e o sigilo bancário. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 451).

[826] SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. As normas antielisão e o planejamento tributário. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 246. No mesmo sentido, Paulo Ayres: "Não há enunciado prescritivo que proíba, direta ou indiretamente, a estruturação, por meios lícitos, de operação tributária com o único propósito de reduzir ou mesmo não pagar tributos. Não há regra específica que vede tal procedimento, nem qualquer princípio que possa servir de fundamento para impedir esse comportamento" (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 255).

[827] GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 115. Conforme Diva Malerbi, "a liberdade proporcionada pela não-regulação tributária representa, na verdade, um limite jurídico ao poder do Estado, em uma de suas manifestações (a ação estatal de tributar), e uma área de proteção jurídica do particular, porquanto o Estado nela não pode interferir, sob pena de inconstitucionalidade" (MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 75).

[828] GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 115.

jurídico brasileiro estaria adotando uma norma geral inclusiva ou cláusula geral de tributação",[829] posto que a conduta elisiva constitui-se em "comportamento juridicamente irrelevante para a norma tributária elidível".[830]

Entretanto, ignorando que "a interpretação da lei fiscal tem como limite o sentido possível das palavras no contexto em que são utilizadas",[831] alguns autores passaram por cima do conteúdo semântico da palavra *dissimular* para sustentar que o novo parágrafo único do art. 116 do CTN viabilizaria a aplicação de teorias que limitariam a possibilidade de planejamento tributário. Dessa forma, um setor da doutrina nacional, apoiado nas lições de pensadores estrangeiros,[832] passou a sustentar que o ordenamento jurídico brasileiro não possibilitaria mais "a velha argumentação do positivismo jurídico pautada apenas em princípios de segurança jurídica, legalidade e tipicidade, liberdade e proteção da propriedade privada",[833] bem como que, em relação a tais princípios, deveriam se sobrepor "valores e princípios igualmente superiores, como os princípios da capacidade contributiva, da boa-fé, da ética e da moralidade".[834] Por consequência dessa concepção, o Fisco brasileiro, com base no citado parágrafo único do art. 116 do CTN, tem apontado alguns *vícios* em determinadas condutas com o único e exclusivo objetivo de negar efeitos tributários a procedimentos lícitos e legítimos dos contribuintes.[835] Os *vícios* normalmente apontados pelo Fisco são da seguinte ordem: [1] fraude à lei, [2] abuso de direito, [3] abuso de forma e [4] ausência de motivos extrafiscais.

---

[829] CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 135.

[830] MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 63. No mesmo sentido, Lídia Maria: "A conduta elisiva é juridicamente irrelevante porque não se encontra definida na hipótese da norma como condição necessária e suficiente para a exigência de um tributo" (RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário:** questões relevantes. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 59).

[831] DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal.** 4. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2019, p. 281.

[832] Note-se, por exemplo, que o espanhol Túlio Rosembuj define *elusão tributária* como "um conceito que compreende a fraude à lei e o abuso de formas jurídicas, é o gênero de todos os comportamentos ou ações dirigidas a criar situações de vantagem patrimonial para os particulares, assentadas na imperfeição dos atos, fatos ou negócios que se preconstituem com o único propósito e móvel da finalidade fiscal, tendo-se em conta que da fraude não se deduz intencionalidade fraudulenta, que sim aparece no abuso de forma" (ROSEMBUJ, Túlio *apud* ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 178). Conforme Alberto Xavier, "a doutrina da fraude à lei como fundamento de cláusula antielisiva é uma criação tipicamente da doutrina espanhola (...). Deve-se a LARRAZ, em 1952, a primeira sugestão no sentido de aplicar ao combate à elisão fiscal a figura civilística da fraude à lei" (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 98). No mesmo sentido de Alberto Xavier: REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 193.

[833] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 180.

[834] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 180.

[835] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 262.

A ***fraude à lei*** – apesar de encontrar previsão normativa no art. 166, VI, do CC, sendo, portanto, "um instituto típico do direito civil, (...) vem sendo muito utilizado no âmbito do direito tributário"[836] – designaria aquela situação (costumeiramente invocada pelo Fisco para negar efeitos tributários a certos procedimentos adotados pelo contribuinte) de utilização de uma norma jurídica (apontada como *norma de cobertura*) para impedir a incidência de outra norma jurídica (norma proibitiva ou imperativa).[837] Dessa forma, a fraude à lei consistiria em "espécie do gênero violação da norma jurídica"[838] que se concretizaria, segundo a interpretação pró-fisco, quando o contribuinte "não pratica atos contrários à forma literal com que determinada regra legal está expressa, mas consegue, por meio indireto, atingir o resultado indesejado que a norma fraudada visa evitar".[839] Exatamente por isso Marco Aurélio Greco diz que "a fraude à lei é um 'drible jurídico'",[840] posto que, na fraude à lei, seriam manobradas duas normas simultaneamente: "uma norma imperativa cuja incidência se quer evitar"[841] (chamada de *norma primária contornada*)[842] e "outra norma de direito, a qual servirá de suporte à conduta que será praticada"[843] (chamada de *norma secundária de camuflagem*),[844] possibilitando que o ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte, quando analisado de forma isolada, se apresente como sendo "verdadeiro e válido",[845] posto que "as partes (...) se sujeitam totalmente aos efeitos e disciplina jurídica da norma de cobertura, evitando a incidência da norma fraudada",[846] daí Marco Aurélio Greco afirmar que "o comportamento em fraude à lei se dá debaixo de um preceito legal" visto que "o agente cumpre uma norma, mas a utiliza para contornar outra".[847] Entretanto, parece que existe séria ambiguidade ao se sustentar uma "licitude –

---

[836] REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 131.
[837] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 262.
[838] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 183. No mesmo sentido: REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 127.
[839] REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 127. Em idêntico sentido e redação: ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 183.
[840] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 259.
[841] REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 128.
[842] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 183.
[843] REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 128.
[844] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 183.
[845] REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 128.
[846] REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 128.
[847] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 104.

decorrente da aplicação de um comando normativo – (...) que não se sustenta em face da consideração dos demais comandos normativos",[848] posto que a licitude de determinada conduta existiria somente como um fragilizado esforço hermenêutico "em face da interpretação sistemática".[849] Tal ambiguidade fica ainda mais evidente quando se constata que na prática do chamado "ato *in fraudem legis* nada é aparente. Tudo o que aparece é querido, especialmente o resultado. (...) A invalidade é produto da infração à lei, que se consuma com a conjunção dos diversos atos através da qual o fim proibido ou imposto pela lei é alcançado ou evitado".[850] Como se não bastasse, há um argumento incontornável: "na *fraus legis* em matéria tributária é imprescindível efetuar-se uma integração analógica da lei eludida. Do contrário, seria desnecessária a utilização desse mecanismo no direito tributário, pois estar-se-ia na presença de uma infração direta da lei tributária";[851] consequentemente, "para aplicar-se o instituto da fraude à lei no direito tributário faz-se necessário recorrer ao uso da analogia",[852] porém, o art. 108, § 1º, do CTN expressamente determina que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei, "proibição esta que se funda no princípio da legalidade tributária e no princípio da tipicidade, destinado a reforçar a segurança jurídica".[853] Esta constatação levou Alberto Xavier a diferenciar a *construção civilista da fraude à lei* da *construção tributarista da frau legis* afirmando que a diferença reside no fato de que, no Direito Civil, "a repressão da fraude à lei se situa no terreno da *interpretação*, pois resulta da constatação de que a vontade da lei é a *proibição do resultado por todos os meios* e não apenas pelo meio ou meios constantes da sua letra",[854] ao passo que, no Direito Tributário, a repressão à *frau legis* exige "o recurso à *integração analógica*, pois o espírito da lei não é suficiente para conduzir à conclusão que a norma tributária se aplica a todos os atos de

---

[848] BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 147.
[849] BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 147.
[850] MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico:** plano da validade. 8. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 105. Alfredo Becker, invocando o pensamento de Albert Hensel, afirma que os negócios jurídicos escolhidos pelo contribuinte para promover a elisão fiscal não podem ser considerados simulados "*porque dito negócio foi e é realmente desejado pelas partes, as quais se sujeitaram às regras jurídicas que disciplinam aquele negócio e também se sujeitaram a sua eficácia jurídica*: (efeitos econômicos e jurídicos irradiados pela eficácia jurídica do fato jurídico; noutras palavras, os efeitos econômicos específicos e condicionados à eficácia jurídica daquele negócio)" (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 146).
[851] GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 199.
[852] GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 199.
[853] GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 200.
[854] XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 99-100.

efeitos econômicos equivalentes aos dos atos tipificados, sejam quais forem os motivos que conduziram à sua prática",[855] daí a conclusão de Alberto Xavier no sentido de "a figura da fraude à lei do Direito Civil ser de aplicação impossível em Direito Tributário".[856]

Mas não é só. Há mais. No âmbito do direito civil, "é essencial ao conceito de *fraude à lei* que a norma fraudada (...) seja uma norma proibitiva ou obrigatória"[857] (em outras palavras, para que seja possível configurar-se a *fraude à lei* é necessário que a norma – que o particular pretende fraudar – "determine a ilicitude do fim por ele prosseguido, ou prescreva, para a realização desse fim, que uma só forma possa revestir o ato ou negócio").[858] Entretanto, a norma tributária, embora seja *imperativa*,[859] não é proibitiva nem obrigatória (preceptiva). Diva Malerbi (apoiada na lição de Emilio Betti) deixou isso muito claro quando, após afirmar [1] a *premissa* de que "a norma jurídica suscetível de fraude é aquela que estabelece, em sua previsão, ou um requisito de forma (denominada preceptiva), ou uma proibição ou mesmo um limite atinente à autonomia da vontade (denominada proibitiva)",[860] bem como [2] a *premissa* de que a estrutura normativa de toda e qualquer norma tributária impositiva "não contém (...) proibição da realização de qualquer fim nem qualquer limite à autonomia da vontade (não é uma norma proibitiva ou limitativa), nem mesmo estabelece qualquer requisito de forma para a consecução de determinado fim (não é uma norma preceptiva)",[861] extraiu e apontou [3] a

---

[855] XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 100. Alberto Xavier rejeita a possibilidade de falar-se em *interpretação extensiva* porque "o caso concreto se situa para além do máximo significado possível do texto da norma, dada a inexistência de um mínimo de correspondência verbal (o *mögliche Wortsinn* a que alude LARENZ). (...) Aliás, as teorias que procuram defender a legitimidade constitucional de aplicação analógica no Direito Tributário partem da premissa (errada) de que a analogia não tem caráter 'criativo', mas 'interpretativo'." (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 100).

[856] XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 100.

[857] GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 200.

[858] MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 29.

[859] Conforme explica Alberto Xavier, "a norma fiscal é uma norma inderrogável por vontade das partes: mas (...) não proíbe a realização de qualquer fim, nem prescreve a adoção de certas formas jurídicas para a realização de determinados fins" (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 100).

[860] MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 29.

[861] MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 30. Conforme explica Diva Malerbi, "a norma criadora de um tributo traz em seu bojo apenas a previsão de um fato lícito e não voluntário, a cuja realização vincula-se uma entrega de dinheiro ao Estado ou à pessoa por ele designada em lei. Limita-se assim a hipótese de incidência de uma norma tributária a enunciar, abstrata e hipoteticamente, tal fato, que, se e quando ocorrido, desencadeará a produção dos efeitos tributários por ela mesma estatuídos" (MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 29-30). No mesmo sentido, Paulo de Barros: "Um outro aspecto resta mencionar para a delimitação segura do âmbito dos supostos possíveis para a criação das normas tributárias: trata-se sempre de um fato, como tal devendo ser entendido. (...) Sampaio Dória faz inteligente observação quando assevera, em termos plenos de rigor, que o elemento vontade, no campo tributário, 'funciona como fator negativo, que não

sua *conclusão* no sentido de que "as normas tributárias pertencem pois à categoria das normas insuscetíveis de fraude".[862] Dessa argumentação, Miguel Gutierrez extrai a seguinte consequência:

> A norma tributária é formulada – da mesma forma que a norma penal – como um imperativo condicionado, elegendo para a sua previsão fatos ou situações da vida que, quando realizados, originam o nascimento de uma obrigação tributária. Por isso, os particulares podem escolher os atos ou negócios jurídicos que irão realizar, podendo optar pela realização de atos e negócios que não originam o nascimento de obrigação tributária. Os contribuintes, tendo liberdade de escolher entre diversas formas jurídicas lícitas, podem utilizar-se de formas não previstas nas leis tributárias, escapando da sua aplicação, sem que a sua conduta possa ser tida como fraudulenta. Por isso, o instituto da fraude à lei é de difícil aplicação em nosso direito tributário.[863]

Mas não é só: existem outros argumentos que impedem a aplicação da *fraude à lei* na esfera tributária, pois, conforme ressalta Luciano Amaro, "se a norma de incidência é imperativa, ela se aplicará (necessariamente) sempre que ocorrer o fato gerador", visto que não existe "norma de cobertura que permita escamotear, esconder ou mascarar o fato gerador";[864] em contraponto, se o contribuinte busca amparo em "norma isentiva (ou se enquadra noutra situação de não incidência, na qual, obviamente, não ocorre fato gerador), não há fundamento para 'afastar' a aplicação da suposta 'norma de cobertura' e aplicar a norma de incidência ao fato não gerador de tributo".[865] Paulo de Barros Carvalho afirma

---

influi diretamente no surgimento da obrigação, mas sim no pressuposto fático que a condiciona'." (CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária.** 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 97-98). Como se nota, a previsão de um *fato não voluntário* na hipótese de incidência tributária significa que, ao concretizar o fato abstrato, independentemente da vontade do contribuinte, nasce a obrigação tributária. A *vontade* influi apenas na decisão individual sobre realizar ou não determinado ato (que concretiza o fato abstratamente previsto), entretanto, ela não influi nas consequências do ato quando efetivamente praticado. Alfredo Becker informa que autores contemporâneos afirmam que a *não-voluntariedade* constitui característica da *hipótese de incidência tributária*, dessa forma, "quando o sujeito passivo praticou o ato, ou consentiu no fato, ou permaneceu no estado de fato (elementos integrantes da hipótese de incidência), não desejou o efeito jurídico tributário (dever jurídico), embora o tenha previsto (...). Sua vontade neste sentido de prever ou até desejar o dever jurídico tributário foi inteiramente *neutra*, ou melhor, indiferente para a incidência da regra jurídica tributária" (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 283-284). Por fim, Geraldo Ataliba explica que a obrigação convencional nasce da vontade das partes (*obligatio ex voluntate*) ao passo que a obrigação tributária nasce "independentemente da vontade das partes – ou até mesmo contra essa vontade – por força de lei" (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6. ed. 17. tir. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 37).

[862] MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 31.

[863] GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 201-202. Nesse mesmo sentido, Alberto Xavier aponta que, "como bem observou HENSEL, a norma tributária (à semelhança de norma penal) é formulada como um *imperativo condicionado*, limitando-se a eleger para a sua previsão fatos ou situações da vida que, *se realizados*, dão origem ao nascimento de uma obrigação tributária. Mas não proíbe, nem impõe a realização do fato sem a qual a obrigação não nascerá" (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 100-101).

[864] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 264.

[865] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 264.

que o conceito civilista de *fraude à lei* (assim como o de *abuso de direito*) vem sendo aplicado no direito tributário "na acepção que é apreendida pelos civilistas",[866] entretanto, os autores que defendem essa aplicação ignoram as peculiaridades do direito tributário e aplicam o conceito "de forma literal em matéria de imposição de tributos"[867] empregando "atributos extrajurídicos para desconsiderar o negócio particular, afrontando diretamente os princípios supremos que se assentam na Constituição".[868] Paulo de Barros também pondera que, sob o ponto de vista civilista, considera-se *fraude à lei* (assim como *abuso de direito*) todas as formas contratuais nas quais: [1] existam, de forma objetiva, uma vantagem para o contribuinte diretamente relacionada a um prejuízo para o fisco que se materializa na diminuição da arrecadação tributária; [2] a finalidade exclusiva da operação seja aliviar a carga tributária mediante redução da base de cálculo ou não concretização do fato gerador alcançadas por atividade contratual fraudulenta, no plano civil.[869] Em relação ao primeiro ponto, Paulo de Barros objeta que, ao cogitar-se de *vantagem* e *prejuízo*, leva-se em consideração exclusivamente critérios econômicos (portanto, não jurídicos) sendo que "a aproximação cognoscitiva que se pretende está fora do recorte que o Direito positivo atribui a seus fatos e, portanto, são notas que não podem ser consideradas como delimitadoras de um conceito jurídico",[870] posto que, em todos os subdomínios do direito, "os antecedentes normativos (...) guardam, na multiplicidade de suas determinações, os recortes cognoscitivos que o próprio sistema normativo lhes imputa, não estando susceptíveis de interferências de outros universos, como o econômico".[871] Em relação ao segundo ponto, Paulo de Barros contrapõe que, na esfera do Direito Tributário, "todos os fatos vão seguir a gramaticabilidade própria deste subdomínio, respeitando imposições como segurança jurídica, estrita legalidade, tipicidade, todos orientados quanto à estrutura de repartição da competência tributária prescrita na Constituição Federal".[872] Tendo por base essas considerações, Paulo de Barros enumera três condições que reputa

---

[866] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 527.
[867] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 527.
[868] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 527.
[869] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 528.
[870] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 528.
[871] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 528.
[872] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 528.

indispensáveis para que uma relação tributária seja considerada válida (sendo que a ausência de qualquer uma delas "fulminará, decisivamente, qualquer pretensão de cunho tributário"):[873]

> sem lei anterior que descreva o fato imponível, obrigação tributária não nasce (princípio da legalidade); sem subsunção do evento descrito à hipótese normativa, também não (princípio da tipicidade); havendo previsão legal e a correspondente subsunção do fato à norma, os elementos do liame jurídico irradiado devem equivaler àqueles prescritos na lei.[874]

Através do rótulo ***abuso de direito*** se pretende designar os procedimentos adotados pelo contribuinte que, "embora correspondentes a modelos abstratos legalmente previstos"[875] estariam sendo utilizados para atingir fins diversos daqueles que "normalmente decorreriam de sua prática".[876] Hugo de Brito ressalta que "no plano da teoria não é difícil saber o que significa a expressão 'abuso de direito'. Entretanto, é difícil saber, diante de uma situação concreta, se ele está, ou não, configurado".[877] Além disso, o autor informa que há muito firmou entendimento de que a expressão *abuso de direito* designa a "conduta que aparentemente cumpre a lei, mas na verdade tende a realizar fins

---

[873] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 530.

[874] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 529. Por isso o autor afirma que "torna-se extremamente problemático captar a figura da desconsideração do negócio jurídico, em especial tomando como critério o 'abuso de direito' e a 'fraude à lei', aludindo a noções de ordem econômica" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 530).

[875] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 262.

[876] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 262. Marcus Abraham, amparando-se no art. 187 do atual Código Civil, define o abuso de direito como sendo "o ato ilícito que ocorre pela utilização despropositada de um direito, ultrapassando-se os limites da razoabilidade do instituto empregado, conforme os parâmetros da boa-fé, dos bons costumes e do seu fim social e econômico", entretanto, o autor mescla esse conceito com a análise de Jorge Americano, feita sob a égide do Código Civil de 1916 (que não previa expressamente a figura) para afirmar que "o ato realizado com abuso de direito se caracteriza na transposição do limite imposto ao direito do agente pelo direito de outrem, juntamente pela ausência de interesse legítimo e pela existência de dano" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 181). Apesar das ponderações de Abraham, Paulo Ayres Barreto informa que a análise do tema por Jorge Americano, à luz do Código Civil de 1916, demonstrou a necessidade da presença de três requisitos para a caracterização do *abuso de direito*: [1] existência de um direito cujo exercício precisa ser limitado; [2] ausência de qualquer utilidade para aquele que titulariza o direito e o exerce, restando evidente a "mera intenção de prejudicar outrem"; e [3] existência de lesão para terceiro "que não decorra necessariamente da natureza do exercício do direito". Transpondo a análise de Jorge Americano (que analisou o tema sob a ótica das relações privadas) para os domínios do direito tributário, Paulo Ayres afirma que "não há como negar a utilidade que a diminuição ou supressão da carga tributária gera ao contribuinte" bem como põe em evidência que "o intuito não é prejudicar outrem, mas beneficiar a si próprio". Daí a conclusão de Luís Schoueri, citada por Paulo Ayres, no sentido de que "não se pode falar em uso abusivo de direito, quando o sujeito pratica o ato com o objetivo de seu interesse (utilidade do ato)" (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 200-201).

[877] MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2019, p. 61.

por esta proibidos".[878] Como se percebe, os conceitos de *fraude à lei* e *abuso de direito*, em razão de sua similitude, podem gerar certa confusão, inclusive entre os doutrinadores.[879] A consequência da aplicação da teoria do *abuso de direito* no âmbito tributário é permitir que a decisão do aplicador do direito tenha por base apenas o seu arbítrio (portanto, uma decisão inundada de subjetivismo) na avaliação das finalidades (comerciais ou civis) pretendidas pelo contribuinte ao exercer um direito, dessa forma, se o exercício do direito tivesse finalidade (tributária) exclusiva de "obter vantagem fiscal que, de outro modo, não se teria",[880] então existiria *abuso de direito* e, consequentemente, o Fisco poderia recusar os efeitos fiscais pretendidos pelo contribuinte; exatamente por isso Marco Aurélio Greco "alinhou-se entre os censores de práticas que tipificariam o abuso de direito, sustentando que, se a 'finalidade exclusiva' de determinado ato é pagar menos imposto, estaríamos diante de um abuso de direito, não oponível ao Fisco".[881] Entretanto, Alfredo Becker, apontando objeção formulada por Jean Dabin, explica que "a teoria do *abuso* do Direito não pode ser erguida com fundamento na *legalidade* (lícito ou ilícito)",[882] posto que o direito cessaria onde iniciasse o abuso, consequentemente, seria impossível falar-se em uso abusivo de direito porque uma conduta não pode ser, ao mesmo tempo, *conforme* e *contrária* ao direito.[883] Daí a conclusão de Alfredo Becker no sentido de que "a teoria do abuso do direito é concebível, apenas no plano *moral*; a tentativa de sua implantação no plano *jurídico* é que constitui o verdadeiro abuso do direito".[884] Além disso, "a teoria do abuso de direito é forma integradora do sistema jurídico em ramos do

---

[878] MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2019, p. 59.

[879] CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 186. O autor, após salientar a confusão conceitual feita por alguns doutrinadores, sustenta que "o ato em *fraude à lei* é uma das espécies do gênero *abuso de direito*" (CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 186), não obstante, entendemos ser justamente o contrário, ou seja, o *abuso de direito* constitui-se em espécie do gênero *fraude à lei*.

[880] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 263.

[881] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 263.

[882] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 148.

[883] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 148. É certo que a teoria do abuso do direito foi desenvolvida no âmbito do direito privado para evitar "as consequências individualistas e maléficas" decorrentes do mau exercício de um direito subjetivo, entretanto, existe um subjetivismo enorme quando transpomos essa teoria para o âmbito do direito tributário revelando uma incompatibilidade com o princípio da segurança jurídica, "posto que delega ao agente fiscal a possibilidade de decidir se a conduta do particular foi ou não elisiva, se sua atitude foi ou não compatível com os desígnios do Poder Público, enfim, se as formas adotadas em seu negócio jurídico foram adequadas, normais ou razoáveis, segundo a interpretação do agente da Administração Pública"; esse é um dos motivos pelos quais "o conceito de abuso de direito é também inconcebível de adaptação na seara tributária para Heleno Torres" (CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 185-191).

[884] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 151.

direito em que o tipo é aberto, como é o caso do direito privado"[885] não se aplicando ao direito tributário, que utiliza a técnica da tipicidade cerrada, tornando, dessa forma, juridicamente impossível "a desconsideração dos negócios jurídicos do particular, mesmo que estes tenham tido por fim tão-somente a economia fiscal".[886] Estes argumentos já seriam suficientes para demonstrar que "a aplicação da teoria do abuso de direito em matéria tributária é também alvo de muita controvérsia",[887] entretanto, a inviabilidade de aplicação da teoria do abuso de direito no âmbito tributário fica mais evidente quando se percebe que só seria possível sustentar o *abuso de direito* e o consequente *prejuízo ao Estado* caso se reconhecesse que o Estado fosse detentor de um "interesse tributário geral",[888] entretanto, a titularidade de tal interesse não encontra previsão em nosso sistema constitucional e, muito menos, na legislação infraconstitucional, posto que "o interesse tributário estatal está regulamentado e limitado pela lei"[889] e só pode ser exercido quando presentes os "pressupostos insertos no fato típico".[890] Consequentemente, a teoria do abuso do direito (desenvolvida na esfera do direito privado)[891] não pode se infiltrar na área do direito tributário (que constitui ramo do direito público) em razão dos "direitos e garantias fundamentais estabelecidos na Constituição Federal".[892] Além disso, conforme Alberto Xavier, embora seja possível que o legislador estabeleça *restrições à liberdade econômica*, tais restrições necessariamente têm que estar embasadas em um dos princípios da ordem

---

[885] CARVALHO, Cristiano. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 69.

[886] CARVALHO, Cristiano. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 69.

[887] BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 200.

[888] XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 133. No mesmo sentido: CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 134.

[889] CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 134. No mesmo sentido: XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 133.

[890] CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 134. Conforme ressalta Barreto de Carvalho, "inexiste direito do Estado ao cumprimento de obrigação tributária sem a ocorrência do fato típico. (...) Compreender o Estado como detentor de interesses tributários gerais, ou seja, de um direito de crédito tributário, independentemente da ocorrência do fato jurídico tributário previsto em lei, é simplesmente declarar a morte do princípio da tipicidade tributária. Por consequência, o ordenamento jurídico brasileiro estaria adotando uma norma geral inclusiva ou cláusula geral de tributação" (CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 134-135). No mesmo sentido: XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 133-134.

[891] O atual Código Civil (2002), ao contrário do anterior (1916) que nada dispunha sobre o assunto, positivou a teoria do abuso de direito nos seguintes termos: "Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."

[892] CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 192.

econômica previstos no art. 170 da CF/88, entretanto, a restrição prevista pela suposta *cláusula antielisiva* não possui nenhum outro fundamento que não seja de ordem fiscal, portanto, pode-se afirmar que o fundamento que embasa a *restrição à liberdade econômica* "é exclusivamente arrecadatório".[893] Dessa forma, resta inviabilizada a pretensão do fisco de utilizar, de forma legal e constitucional, o parágrafo único do art. 116 do CTN contra os planejamentos lícitos e legítimos dos contribuintes.

Já com o rótulo ***abuso de forma*** pretende-se designar aquela situação em que o contribuinte utiliza uma "forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico"[894] que implicaria em tratamento tributário menos oneroso do que a realização do mesmo negócio jurídico pela forma considerada normal.[895] Essa teoria tem por fundamento a *anomalia da estruturação* dos atos e negócios jurídicos; assim sendo, segundo a teoria do *abuso de forma*, quem der causa a um determinado efeito econômico que a lei tributária pretende alcançar, mas que, em virtude de uma peculiar *estruturação jurídica* adotada, consegue escapar à literalidade da lei, deve ser tratado, do ponto de vista fiscal, como se tivesse escolhido a *estruturação típica* alcançada pela dicção da hipótese de incidência tributária, consequentemente, o relevante é o *efeito econômico* (extra-típico), não a *forma jurídica* (típica) adotada. Exatamente por isso se afirma, em doutrina, que "a teoria do abuso das formas nada mais é do que uma modalidade de interpretação econômica da norma tributária".[896] Hugo de Brito ressalta que a expressão *abuso de forma* não costuma figurar nos dicionários jurídicos (e, em sua análise, teria sentido equivalente ao da expressão *abuso de direito*),[897] entretanto, pode ser compreendida como o "uso indevido de determinada forma jurídica para a prática de atos ou negócios, com a finalidade de evitar a incidência de impostos".[898] A consequência

---

[893] XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 121.
[894] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 262.
[895] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 262.
[896] GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 157.
[897] Entretanto, Barreto de Carvalho explica que "não se confunde a teoria do abuso de direito com a do abuso de forma jurídica. Não obstante, estão interligadas, pois a primeira conduziu à noção da segunda, consagrada na Ordenação Tributária Alemã (...) de 1919, como sucedâneo da teoria da interpretação econômica para fins tributários. (...) Consiste a teoria do abuso de forma na utilização de uma forma jurídica, mesmo que lícita, mas que tenha por finalidade causar lesão a terceiros, no caso o Estado. Para os defensores desta doutrina, a Fazenda Pública não pode ser lesada quando o contribuinte realiza um ato ou celebra um negócio com base numa forma jurídica que resulta no não-pagamento do tributo ou no pagamento de uma carga tributária menor. Para estes doutrinadores, no caso, o contribuinte praticou um ato com abuso de forma, devendo sofrer a tributação mais justa, como se houvesse praticado aquele fato jurídico tributário" (CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 195).
[898] MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2019, p. 62.

direta da aplicação da teoria do *abuso de forma* (que é denominada pelos doutrinadores norte-americanos como "doutrina da substância sobre a forma")[899] é permitir o exercício do arbítrio pelo aplicador do direito para decidir "sobre a 'normalidade' da forma utilizada",[900] além disso, tal decisão terá por pano de fundo não a *legalidade*, mas sim a *normalidade* da forma utilizada pelo contribuinte,[901] permitindo afirmar-se o *abuso de forma* pelo simples fato de a forma utilizada ser diferente, não usual ou anormal, ou seja, "diversa da que é 'geralmente' empregada",[902] o que traduz violação ao princípio da segurança jurídica. Além disso, a aplicação de tal teoria implica atribuir ao contribuinte o ônus de pesquisar, quando pretendesse realizar determinado negócio jurídico, qual seria a forma jurídica mais frequentemente utilizada pelos demais contribuintes, por consequência, "o critério *jurídico* seria substituído pelo critério *estatístico*, e as variadas formas que o direito criou para instrumentar as atividades econômicas dos indivíduos seriam reduzidas a uns poucos modelos que fossem 'validados' fiscalmente".[903] Note-se, conforme já dito acima, que a teoria do *abuso de forma* insere-se no âmbito da disputa pela interpretação da lei tributária, pois cabe ao intérprete "determinar se os fatos enquadram-se ou não ao regime jurídico da lei tributária",[904] dessa forma, o contribuinte pretenderá promover uma interpretação restrita da lei, de forma a impedir a incidência do tributo, ao passo que o Fisco, indevidamente utilizando a chamada *interpretação econômica*, promoverá uma interpretação ampliativa do significado da lei aplicando "a regra-matriz de incidência relativa ao tributo correspondente à substância do ato ou negócio praticado pelo contribuinte, mesmo que não adotada a forma própria à hipótese de incidência que deveria ter sido respeitada".[905] Daí a afirmação de Paulo Caliendo, em relação à *teoria do abuso das formas*, de que existe uma "dificuldade de incorporação dessa teoria no Direito nacional, por sua inconsistência com as normas tributárias".[906] Além disso, há de ser lembrada a antiga crítica lançada por Gilberto Ulhôa Canto, hoje em tudo aplicável ao novo parágrafo único do art. 116 do CTN:

---

[899] CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 195. A teoria também recebe a denominação de *teoria do abuso das formas jurídicas* (GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 156).
[900] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 262.
[901] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 262.
[902] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 262.
[903] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 262-263.
[904] CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 195.
[905] CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 195.

> Absurdo é, ao que penso, dizer que para efeitos tributários pode ser abusivo o recurso a formas de Direito Privado que neste são legítimas, pois a abusividade não decorre de prescrição de lei alguma, senão, e apenas, da convicção de algum agente da Administração Pública ou de magistrado de que o legislador teria querido dizer, ao expedir a lei, muito mais do que ele efetivamente disse. É claro que a realidade econômica se apresenta como pressuposto lógico relevante dos tributos, mas só é presente na obrigação tributária se tiver sido 'jurisdicizado' pela lei, dado o princípio da legalidade.[907]

Outro vício apontado pelo Fisco para aplicar o art. 116, parágrafo único do CTN, seria a ***ausência de motivos extrafiscais*** (chamada de teoria da falta de propósito negocial) nas formas e procedimentos adotados pelo contribuinte. Da aplicação dessa teoria resulta que, ao contribuinte, seria vedado escolher outro caminho que não fosse o tributado, salvo se existisse algum motivo extrafiscal que "o levasse para esse caminho".[908] Inexistindo um motivo *extrafiscal* para a conduta do contribuinte,[909] "ele ficaria sujeito aos mesmos efeitos fiscais do 'outro' caminho (tributado)".[910] Essa teoria (também chamada de *business purpose test* ou, simplesmente, *business purpose*)[911] é produto direto da jurisprudência norte-americana,[912] sendo que, conforme Luís Schoueri, "propósito negocial não significa a intenção das partes de pagar tributos; é, apenas, a conformidade entre a intenção das partes (motivo do ato) e a causa do negócio jurídico",[913] ou, conforme diz Paulo Caliendo, "a noção fundamental desse instituto está na realização de 'testes' capazes de aferir a presença de uma conduta negocial que possua um substrato econômico".[914] De forma mais simples, afirma-se que "é o propósito ligado aos objetivos visados pela empresa".[915] Consequentemente, para afirmar-se a existência do chamado *propósito negocial* de um

---

[906] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 474.
[907] CANTO, Gilberto de Ulhôa *apud* COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 153.
[908] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 265.
[909] Conforme Paulo Ayres, "*propósito negocial* é termo cuja significação parece remeter à intenção (propósito) do agente na realização de determinado *negócio jurídico*" (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 207).
[910] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 264.
[911] MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2019, p. 115. BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 207.
[912] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 470. No mesmo sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 528. Conforme Paulo Ayres, o pano de fundo dessa teoria, gestada em 1935 no caso *Gregory v. Helvering*, seria deslegitimar negócios jurídicos realizados pelos contribuintes com o objetivo de reduzir a carga tributária "num momento histórico de acentuada avidez estatal pela busca de recursos fiscais, diante da crise econômica enfrentada pelo Estado Americano à época" (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 208).
[913] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 529.
[914] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 474.

negócio jurídico, deveriam ser analisados os "critérios subjetivos (efetiva e real intenção do contribuinte) motivadores da prática de determinados *atos negociais*"[916] que reduzam a carga tributária, concluindo-se pela ilegitimidade da operação caso nela não existisse "uma esfera de 'conteúdo econômico' que poderia ser dissociada do pagamento do tributo em si".[917] Note-se que, a teoria do propósito negocial, por ser "carente de critérios normativos bem delimitados, acaba por envolver juízos estranhos ao sistema positivo brasileiro, dando vazão a grandes embates interpretativos".[918] Aqueles que defendem a aplicação dessa teoria, sustentando que o *motivo do ato* seria "a situação ou circunstância que dá ensejo à realização do ato",[919] alegam que deve existir uma "relação de congruência entre o motivo e o ato"[920] (ou seja, a existência de um propósito negocial a ser alcançado[921] que não seja pura e simplesmente economizar tributos) e, a partir dessas premissas, afirmam que "se o que se fez não foi feito efetivamente para o que se apresenta, mas foi feito por algum outro motivo que tenha relação exclusiva com a redução da carga fiscal, sem que haja efetivamente um motivo intrínseco ao próprio negócio",[922] então seria possível a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN[923] para tributar o fato concreto realizado pelo contribuinte, ainda que não se enquadre na hipótese de incidência tributária, posto que "as empresas teriam de desenvolver suas atividades sem qualquer influência dos tributos sobre suas decisões".[924] Apesar da falta de embasamento normativo, Luís Schoueri informa que há "tendência de introduzir-se no País o conceito de 'propósito negocial', cuja ausência poderia permitir ao Fisco desconsiderar os negócios praticados pelo contribuinte";[925] Marcus Abraham também informa que "o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

---

[915] MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2019, p. 115.
[916] BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 209.
[917] BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 209. Conforme Paulo Ayres, "a inexistência de critérios claros para a análise do *propósito negocial* (...) faz com que haja grande margem de subjetividade ao agente fiscal responsável pela autuação, o que não condiz com a necessária *vinculação* do ato administrativo do lançamento" (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 213).
[918] BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 207.
[919] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 182.
[920] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 182. Essa teoria, conforme Abraham, além de diferenciar entre *ato* e *motivo*, afirma que "a motivação, que surge depois, é uma mera justificativa deste ato, com a finalidade de explicar a sua realização. Portanto, o *motivo* é a matéria de direito ou de fato, em que se fundamenta o *ato*, e a ausência de sintonia entre motivo e ato pode ser o elemento fundamental na determinação da legitimidade da operação" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 182-183).
[921] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 466.
[922] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 183.
[923] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 528.
[924] MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2019, p. 116.

(CARF) vem paulatinamente adotando a teoria do abuso de forma e falta de propósito negocial na análise dos planejamentos tributários",[926] os quais, ao serem rechaçados, restariam qualificados como abusivos.[927] Como se percebe, com a utilização desse argumento, o contribuinte estaria sendo obrigado, pelo Fisco, a "praticar o fato gerador e pagar tributo, mesmo que tenha uma via de não incidência".[928] Luciano Amaro, invertendo a aplicação da *teoria da ausência dos motivos extrafiscais* para limitar a liberdade do contribuinte, indaga sobre qual seria "o motivo *extrafiscal* que o *Fisco* teria para exigir do indivíduo que adotasse o caminho fiscalmente *mais* oneroso?"[929] A resposta só pode ser uma: não há nenhum motivo, além do mero efeito arrecadatório, para que o Fisco indague a respeito dos motivos que impulsionam a conduta do contribuinte (até porque "não é razoável (...) entender que na escolha da forma de exercer suas atividades a empresa desconsidere o ônus da tributação").[930] Portanto, a aplicação da teoria da ausência dos motivos extrafiscais teria como único objetivo obrigar o contribuinte a sempre escolher o caminho mais oneroso do ponto de vista tributário.[931] Aceitar a aplicação de tal absurdo jurídico implicaria concordar com a supressão da liberdade outorgada pelo texto constitucional, posto que, se o contribuinte efetivamente possui liberdade para escolher o caminho menos oneroso do ponto de vista fiscal, "ele não precisa *justificar sua opção* com nenhuma outra razão que não a sua *liberdade de escolha*",[932] sendo intuitivo que, se o caminho escolhido for, do ponto de vista fiscal, menos oneroso, "a única razão lógica para sua eleição é o *menor custo fiscal*".[933] Aceitar o contrário, ou seja, admitir que a liberdade do contribuinte para escolher os caminhos não tipificados pelo direito tributário possa ser declarada inexistente, então, conforme aponta Alberto Xavier, emergiria uma esdrúxula consequência jurídica:

---

[925] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 528.
[926] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 193. No mesmo sentido: BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 211-212.
[927] BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 212.
[928] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 265.
[929] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 265.
[930] MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2019, p. 116.
[931] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 265.
[932] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 259. O autor afirma que deve existir ampla liberdade para o contribuinte, pois, também aqui, deve imperar o princípio *nullum tributum sine lege* (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 265).
[933] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 259.

> A tipicidade tributária, concebida como uma regra de rigidez pétrea, é transformada num 'elástico', que ora se estende, ora se encolhe, ora se aplica, ora deixa de aplicar-se. A tipicidade, feita de dura pedra, transforma-se em regra de borracha, mole e flexível ao sabor das circunstâncias dos casos concretos. E isto na dependência única de um julgamento que o Fisco faça dos motivos e fins do cidadão (...). Estamos ainda num Estado de Direito?[934]

Como todos os vícios acima apontados (fraude à lei, abuso de direito, abuso de forma e ausência de motivos extrafiscais) decorrem das possibilidades hermenêuticas no manejo da lei tributária, levando em consideração que a única *interpretação* que produz *efeitos vinculantes* é aquela realizada pelo aplicador do direito (inclusive na esfera administrativa, mesmo que não de forma definitiva, posto que passível de correção pela interpretação judicial), admitir-se a possibilidade de arguição de tais vícios pelo Fisco mediante aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN,[935] conduz à necessidade "de concluir, por implicação lógica, pelo absurdo de que o contribuinte *seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal*".[936]

---

[934] XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 136. Por ser relevante, há que se mencionar que Marcus Abraham, em capítulo destinado à análise do planejamento tributário, faz uma perigosa aproximação entre os sistema da *common law* e *civil law* (especialmente considerando a proposta de flexibilização da legalidade e da tipicidade) afirmando ser "inevitável constatar que hodiernamente os sistemas jurídicos baseados no *common law* aproximam-se das ideias e estruturas normativas daqueles pautados no *civil law* e vice-versa, em que os primeiros passam a adotar tipos e categorias, enquanto os segundos 'abrem' os seus conceitos, dotando-os de maior flexibilidade e amplitude, porém, com a densidade e os valores inerentes ao atual momento jusfilosófico. Não há mais espaço para o velho discurso da estrita legalidade baseada na tipicidade fechada para justificar qualquer planejamento tributário" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 194). O perigo dessa aproximação fica mais evidente quando Paulo Caliendo informa que, "nem todos os países adotam o princípio da proibição expressa da retroatividade gravosa, como no caso dos países da *common law* que se fundamentam na doutrina da supremacia da vontade parlamentar, que autoriza a produção de qualquer norma pelo parlamento", consequentemente, o sistema da *common law* viabilizou que "na Austrália fosse aprovada uma legislação que considerava a possibilidade de criminalização e punição retroativa do planejamento tributário elusivo (...). Entendiam os membros do governo australiano que o princípio da equidade deveria se sobrepor ao da irretroatividade (...), visto que a elusão seria vedada desde sempre por ferir princípios éticos da distribuição igualitária da carga fiscal" (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 444).

[935] Note-se que, conforme a análise de Marcus Abraham, "qualquer tentativa de planejamento fiscal que envolva um ato que possa ser considerado realizado por abuso de direito estará fora do campo da licitude, podendo ser desconsiderado pelo direito tributário, permitindo o questionamento pelo Fisco, impondo a sua requalificação para identificar o outro ato efetivamente pretendido (...), dando-se a devida efetividade ao parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 182). Em contraponto, Paulo Barros de Carvalho afirma que o parágrafo único do art. 116 do CTN não pretende impedir o planejamento fiscal, posto que o contribuinte goza de plena liberdade para decidir quais atos irá praticar, consequentemente, o surgimento ou não de uma específica obrigação tributária ficará subordinada à escolha realizada pelo contribuinte. Além disso, Paulo de Barros alerta para o perigo de promover um alargamento da previsão contida em referido dispositivo legal de forma a "estender demasiadamente a aplicação do novo preceito, chegando ao ponto de julgar dissimulado o negócio jurídico realizado em decorrência de planejamento fiscal", devendo ser considerado o fato de que o negócio jurídico celebrado pelas partes "não obstante importe redução ou eliminação da carga tributária, é legal e, portanto, válido" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 311).

[936] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 265.

Além de todos os argumentos acima apresentados, há que se lembrar que o art. 3º do Código Tributário Nacional expressamente afirma que o tributo não pode ser utilizado como sanção e, portanto, exigir o pagamento de tributo com fundamento em um dos vícios suspostamente combatidos – segundo a hermenêutica pró-fisco – pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, significa "impor abusivamente o tributo como uma sanção pelo ato praticado".[937]

Uma análise fincada nos princípios jurídicos que regem o direito tributário conduziu Sacha Calmon à seguinte conclusão em relação ao art. 116, parágrafo único, do CTN:

> A regra geral antielisiva não é regra, a rigor, de interpretação, nem antielisiva, mas regra de competência, segundo a nossa terminologia, para que o aplicador *ex officio* da lei dela se afaste, podendo, *a posteriori*, escolher segundo os vagos critérios do *business purpose* e do abuso de forma jurídica, da 'fraude à lei fiscal', que regime tributário deve ser utilizado para o ato ou negócio jurídico já praticado, ferindo profundamente a legalidade, a liberdade, a segurança e a certeza do direito. É incompatível com o nosso sistema jurídico em todos os aspectos. De nossa parte, devotamos a ela desprezo, por significar um regresso ao arbítrio que vigorava há trezentos anos atrás. É como se voltássemos ao tempo das monarquias absolutas ou, mais recentemente, aos regimes fascistas, nazistas, integristas e fundamentalistas.[938]

Note-se, por fim, que todos os vícios apontados pelo Fisco para negar validade aos atos e negócios jurídicos lícita e legitimamente realizados pelos contribuintes ao executarem o planejamento fiscal (fraude à lei, abuso de direito, abuso de forma e ausência de motivos extrafiscais) podem ser reduzidos (ou assemelhados) à figura da ***fraude à lei***,[939]

---

[937] CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 136. No mesmo sentido, Ana Scartezzini: "A chamada 'antielisão', tal como vem sendo reiteradamente utilizada, tem cunho sancionatório em face do comportamento ilícito" (SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. As normas antielisão e o planejamento tributário. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 235-236). No mesmo sentido: XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 135.

[938] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 164.

[939] Embora sejam figuras distintas entre si, todas possuem a mesma matriz. Veja-se, por exemplo, que Paulo Caliendo afirma que "na evasão ocorre o descumprimento direto da norma impositiva, constituindo crime tributário. [p. 460] (...) A manipulação de formas tem por objetivo a *fraude à lei*, se constituindo em uma das suas espécies. [p. 464] (...) O *abuso de formas* não possui vedação expressa no direito tributário, mas encontra seu questionamento nos princípios que regem o sistema quanto à vedação à fraude à lei. [p. 464] (...) O abuso de formas concretiza-se com a manipulação de uma forma jurídica, com o objetivo de afastar a regra que normalmente seria aplicada ao caso." [p. 474] (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 460-474). E, conforme argumenta Luís Schoueri, "quando se tem em conta o histórico da figura do abuso de formas jurídicas, verifica-se que sua inspiração está na fraude à lei, do direito privado" (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 766). Nesse mesmo sentido, note-se que o Código Tributário Alemão de 1977 diz que "§ 42. A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas" (MOREIRA, André Mendes. **Elisão e evasão fiscal:** limites ao planejamento tributário. Disponível em <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/elisao-e-evasao-

posto que todos implicariam utilização de uma norma do ordenamento jurídico civil para violar uma norma tributária impositiva. Entretanto, conforme destaca Lobo Torres, "não se confundem *fraude à lei*, que é forma de elisão abusiva, e a *fraude contra legem*, que é evasão ilícita".[940] Como se percebe, no limite (e sob uma ótica interpretativa inadequada, posto que torna *ilícitas* condutas *lícitas*), tais comportamentos constituíram *fraude à lei*, portanto, trata-se de um indiferente penal sob a ótica da Lei 8.137/90 (em razão da ausência do elemento *fraude* para a concretização da *tipicidade objetiva* exigida pelos tipos penais). Ocorre que, em meio a esse embate entre Fisco e contribuintes (agravado pela ausência de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN), conforme aponta Lobo Torres, "a solução encontrada pela fiscalização de rendas, no meio de tanta perplexidade, tem sido o de *transformar a elisão em simulação*, que oferece definições, procedimento tributário administrativo e multa qualificada de 150%".[941] Entretanto, disso decorre indevida consequência jurídica para condutas lícitas e legítimas dos contribuintes, posto que "a metamorfose da elisão abusiva em simulação e fraude *contra legem* acarreta, logicamente, a responsabilidade penal do contribuinte e o início do processo criminal, conclusão absurda para mera divergência de interpretação".[942] A lusitana Ana Paula Dourado, com clareza, destaca que "a elisão fiscal não constitui um ilícito e por isso só deve gerar requalificação dos atos ou negócios segundo métodos diretos. Qualquer outra reação, tal como sanções penais (...) não são aplicáveis".[943] O tema será novamente

---

fiscal-limites-ao-planejamento-tributario/>, acessado em 18/02/2020, p. 12-13). O espanhol Palao Taboada também sustenta que "o conceito de 'abuso das formas jurídicas' (...) reflete de maneira bastante exata a ideia de fraude à lei tributária" (TABOADA, Carlos Palao *apud* GODOI, Marciano Seabra de. A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *In:* **Revista Dialética de Direito Tributário nº 68**, São Paulo: Dialética, 2001, p. 113). Note-se, também, que Onofre Alves afirma que "os 'negócios fiscalmente menos onerosos', verdadeiros e reais, que atentam contra a *finalidade* do ordenamento jurídico tributário – aqueles atos ou negócios que perseguem um resultado proibido ou contrário ao espírito do ordenamento jurídico tributário, e que por isto provocam 'fuga dos impostos' – são negócios em fraude à lei fiscal" (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 75). E, conforme apontado por Alexandre Nishioka, o próprio Albert Hensel, ao comentar o Código Tributário Alemão, "esclarecia que a elusão tributária pertenceria à categoria genérica do '*agere in fraudem legis*' (...)." (NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades:** os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 129). Por fim, sublinhe-se que, conforme Marcelo Huck, até mesmo "o negócio indireto aparece como uma forma de fraude à lei" (HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão:** rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 41).

[940] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 10.

[941] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 166.

[942] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 166.

[943] DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal.** 4. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2019, p. 291-292. Ana Dourado, ao analisar os métodos indiretos de tributação na Lei Geral Tributária de Portugal, explica que "a

retomado no próximo capítulo, por enquanto, guarde-se apenas que *fraude à lei* não constitui *fraude penal*.

determinação da matéria coletável segundo os métodos indiretos é feita com base em critérios fixados na lei e que correspondem (ou devem corresponder) ao *tipo médio ou frequente* de rendimentos obtidos por sujeitos passivos que estão em situação comparável. O método é subsidiário, porque a administração só pode a ele recorrer se não puder ser aplicado o método direto, isto é, a tributação do rendimento real com base nos

2. DELINEAMENTO DO CONCEITO DE FRAUDE

2.1. O pensamento de Nelson Hungria

2.1.1. Introdução

Na literatura jurídica brasileira existem raríssimas produções científicas de fôlego destinadas especificamente ao estudo da fraude penal. Normalmente, o tema é abordado, *en passant*, quando a doutrina nacional expõe, nos cursos de direito penal relativos à parte especial do Código Penal, o crime de estelionato previsto em seu art. 171. Entre nós, um desses raros estudos especificamente destinados à fraude penal foi o realizado por Nelson Hungria, em 1932, por ocasião do concurso que prestou "para a livre docência na cadeira de direito penal da Faculdade de Direito da Universidade do Rio de Janeiro".[944] Conforme ressalta o próprio autor, o opúsculo foi originalmente publicado em 1932 e, posteriormente, republicado em 1934 "com alguns acréscimos e pequenas correções".[945] Todavia, há que se dizer que até mesmo o estudo de Nelson Hungria – tradicionalmente citado pelos autores nacionais, inclusive os contemporâneos – também se encontra impregnado do objetivo de analisar a fraude no contexto do crime de estelionato, como se percebe ao analisar que, no conteúdo da obra, estruturado em 18 capítulos, são abordados os seguintes temas: fraude e criminalidade (Capítulo I), as várias acepções do termo fraude (Capítulo II), distinção entre fraude penal e fraude civil (Capítulo III), a fórmula genérica do estelionato no Código Penal Brasileiro: induzimento em erro, reforço de erro preexistente, reticência (Capítulo IV), estelionato e falsidade (Capítulo V), a simples mentira no *processus* da fraude penal (Capítulo VI), torpeza bilateral (Capítulo VII), estelionato e apropriação indébita (Capítulo VIII), estelionato e extorsão (Capítulo IX), fraude falimentar (Capítulo X), a fraude e o jogo (Capítulo XI), a fraude e o sobrenatural

---

deveres de contabilidade e declarativos do sujeito passivo" (DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal.** 4. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2019, p. 243).

[944] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 5. O próprio estudo de Nelson Hungria – realizado originalmente em 1932 e baseado no conhecimento produzido no começo do século passado pelas doutrinas alemã, francesa, italiana e, um pouco, na espanhola – denuncia que, entre nós, já àquela época, era escassa a produção científica. A produção científica nacional rarefeita permanecia inalterada quando da publicação em 1955, pelo referido autor, da primeira edição de seus *Comentários ao Código Penal*. Torna-se relevante mencionar que Nelson Hungria *Hoffbauer*, talvez pela dificuldade de pronúncia correta de seu sobrenome (de origem germânica) pelos brasileiros, passou a se identificar, em todos os posteriores livros que escreveu, apenas como Nelson Hungria.

[945] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 5.

(Capítulo XII), a fraude usurária (Capítulo XIII), a tentativa de estelionato (Capítulo XIV), casos especiais de estelionato (Capítulo XV), a antinomia entre estelionato e culpa *stricto sensu* (Capítulo XVI), jurisprudência (Capítulo XVII) e dolo penal e dolo civil em matéria contratual (Capítulo XVIII).

O estudo de Nelson Hungria, acima citado, tem sido pano de fundo da nossa discussão doutrinária em torno da fraude penal. Basta manusear a literatura especializada nacional para perceber que as lições lançadas por Hungria há quase um século – ainda sob a vigência do Código Penal de 1890 (e reiteradas sob a vigência do Código Penal de 1940) – continuam sendo repetidas como se fossem um mantra.[946]

Os autores que apontam a fonte das lições que repetem, quando não indicam a obra específica de Nelson Hungria (publicada ainda sob a vigência do Código Penal de 1890), fazem referência ao volume VII do tratado intitulado *Comentários ao Código Penal* (publicado já sob a vigência do Código Penal de 1940), onde o tema é novamente analisado por Nelson Hungria – mediante exposição sintética do conteúdo de seu livro *Fraude Penal* (com ligeiras alterações de redação visando a melhor compreensão do conteúdo exposto) – no contexto do Capítulo VI ("Do estelionato e outras fraudes") do Título II ("Dos crimes contra o patrimônio") da Parte Especial do Código Penal de 1940 (DL 2.848/40).

Cabe investigar, portanto, pela relevância que lhe dá a nossa doutrina, as principais preocupações de Nelson Hungria em torno do tema. É o que se fará nos próximos itens.

---

[946] A título de exemplo, consultar: PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 570, 575, 576 e 578; BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte especial (volume 3).** 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 270, 272 e 279; SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte especial (volume 3).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 196 e 203; MAGGIO, Vicente de Paula Rodrigues. **Curso de direito penal: parte especial (volume II).** Salvador: Juspodium, 2015, p. 345-346 e 349; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 2. ed. rev. atual. ampl. e compl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 298, 301-302, 306, 307 e 308; FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte especial (volume I).** 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 273 e 277; COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Comentários ao Código Penal.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 523; NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal: dos crimes contra a pessoa; dos crimes contra o patrimônio (volume 2).** 33. ed. atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 370 e 371; MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal: parte especial (volume II).** 22. ed. rev. e atual. por Renato N. Fabbrini. São Paulo: Atlas, 2004, p. 303-304, 306; JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal: parte especial (volume 2).** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 427, 433 e 434; SALLES JUNIOR, Romeu de Almeida. **Apropriação indébita e estelionato.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 1997, p. 128; COSTA, Álvaro Mayrink da. **Código penal comentado: parte geral e parte especial.** Rio de Janeiro: GZ; LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 549; COSTA, Álvaro Mayrink da. **Direito penal: parte especial (volume 5).** 6. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 310, 313, 316 e 318; LOUREIRO, Antonio Carlos Tovo. **Perfil do estelionato**

2.1.2. Fraude e criminalidade

O opúsculo de Nelson Hungria, na tentativa de estabelecer uma relação entre fraude e criminalidade, é iniciado com afirmação de que a *fraude* seria um refinamento da conduta ilícita do homem moderno ao investir contra o patrimônio alheio, constituindo – em sua visão lançada no início da década de 1930 – a forma predominante do crime patrimonial.[947]

Nelson Hungria, em outra obra escrita já sob a vigência do Código Penal de 1940 (portanto, contemplando a redação atual do *caput* do art. 171 da Parte Especial do Código Penal atualmente em vigor, que prevê o tipo fundamental do crime de estelionato), de forma genérica, estabelece os contornos do estelionato como sendo o "crime patrimonial mediante fraude"[948] no qual a atitude violenta de antes é substituída pela argúcia do homem engenhoso.

A violência, antes empregada nos crimes contra o patrimônio, seria, então, um anacronismo residual da barbárie representada pelo *cangaceiro nordestino* e pelo *gangster americano* que, modernamente, estaria sendo substituída pela "improbidade operosa"[949] do *architectus fallaciarum*, do burlão, do cavalheiro de indústria.[950] Dessa forma, ao tempo de seu estudo, formulado na primeira metade do século passado (início da década de 1930), Nelson Hungria enxergava "o ladrão violento"[951] como "um retardatário ou um fenômeno esporádico".[952] Consequentemente, salientando que a luta pelo sustento avançava

---

contratual no ordenamento jurídico-penal brasileiro. Tese (Doutorado em Direito Penal). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 49-50.

[947] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 11. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 159-160.

[948] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 159.

[949] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 11. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 159-160.

[950] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 11. HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 159-160.

[951] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 11. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 159.

[952] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 11. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 159.

predominantemente pela ação intelectual e que o incremento das relações sociais impôs a necessidade prática de confiar nas aparências,[953] Hungria sustentava que

> Não mais o assalto brutal e cruento, mas a blandícia vulpiana, o enredo sutil, a aracnídea urdidura, a trapaça, a mistificação, o embuste. O latrocínio, a *grassatio* e a rapina foram sub-rogados pelo enliço, pela artimanha, pelo estelionato. A *mão armada* evoluiu para o *conto do vigário*. O trabuco e o punhal, que sublinhavam o sinistro dilema "a bolsa ou a vida", foram substituídos por um jogo de inteligência. O leão rompente fez-se raposa matreira.[954]

Na concepção de Nelson Hungria, a fraude, sob certo ângulo e em certa medida, deveria ser considerada "como forma de uma criminalidade *evolutiva*, em contraposição a uma criminalidade *atávica*, cuja característica seria a violência"[955] ou – invocando Ferri – "como um atestado da evolução pela qual o homem tende incessantemente a distanciar-se de sua origem animal ou selvagem".[956] Apesar disso, Nelson Hungria salienta que a *fraude* não é um produto original do estado atual da civilização, posto que "o ambiente social moderno apenas tem favorecido o primado ou a maior viabilidade da fraude"[957] tornando o homem "gradativamente menos propicio à violência",[958] consequentemente, a *fraude* seria apenas uma das muitas expressões "do instinto do *menor esforço* na luta pela existência",[959] dessa forma, a *fraude* seria "de todos os tempos".[960] E, com o objetivo de demonstrar que a *fraude* não constitui uma exclusividade humana, Nelson Hungria faz a seguinte afirmação:

---

[953] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 11. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 160.

[954] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 160. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 11.

[955] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 161. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 12-13.

[956] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 13. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 161.

[957] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 13. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 161.

[958] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 161. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 13.

[959] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 161. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 13.

[960] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 13. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 161.

> Até mesmo entre os seres inferiores, são identificáveis processos caracteristicamente fraudulentos. Fraude, por exemplo, é o parasitismo traiçoeiro do *mata-pau*, do *apuizeiro*, da *herva de passarinho*. Fraude é a viscosidade insidiosa da *silene muscipula*. Fraude é o mimetismo dissimulador do camaleão (de cujo nome latino *stellio* derivou, precisamente, o vocábulo *estelionato*), a ardilosa *mise-en-scène* da aranha na caça aos insetos, o comodismo solerte do cuco, que deposita os próprios ovos, para a incubação, nos ninhos de outros pássaros.[961]

Embora lhe dê feição moderna, em razão do seu *primado* nos crimes patrimoniais, Hungria aponta que a fraude, como forma de enriquecimento com os pertences alheios, "não teria sido estranha ao próprio homem das cavernas".[962] O autor aponta, inclusive, que legislações antiquíssimas, como "o Código de Hammurabi, o Zend-Avesta, o Código de Manú, as leis de Israel e as do Egito",[963] bem como as que vigoraram na Grécia antiga e entre os romanos, já faziam menção à fraude.

No mesmo sentido, Enrico Zola afirmou que "le frodi incomminciarono il giorno in cui l'uomo fece il primo contratto col proprio simile per vendergli o comperare da lui qualche derrate d'uso",[964] constituindo, modernamente, na análise de Nelson Hungria, o atestado da criatividade humana.[965]

2.1.3. As várias acepções do termo fraude

---

[961] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 161-162. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 13. Conforme sublinha o autor, "a fraude (...) vem dentro do anel de Giges. Dificilmente se deixa identificar pela vítima, porque sabe tomar a cor da verdade, da inocência e da candura. É como o beijo de Judas ou o sorriso de Tartufo" (HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal, volume VII, artigos 155 a 196.** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 160).

[962] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 13. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 162.

[963] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 162. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 13.

[964] ZOLA, Enrico *apud* HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 13. Tradução do autor: "a fraude começou no dia em que o homem fez o primeiro contrato com seu próprio semelhante para vender ou comprar alguma mercadoria dele".

[965] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 14. Conforme destaca Nelson Hungria, a fraude "tem espécies e subespécies, padrões clássicos e expedientes de acaso. (...) Há a fraude corriqueira dos clientes habituais da prisão e a fraude sutil daquela gente que sabe *tangenciar* a lei penal e constitui a legião dos 'criminosos astutos e afortunados' de que nos conta Ferriani. Há as trapaças minúsculas do comércio a varejo e as burlas maiúsculas dos jogos de Bolsa" (HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal, volume VII, artigos 155 a 196.** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 163).

O opúsculo de Nelson Hungria, após estabelecer essa relação inicial entre fraude e criminalidade, indaga a respeito dos vários significados da palavra *fraude*. O autor principia afirmando que, de certo ângulo filosófico, a fraude seria "a antítese da violência na objetivação do ilícito".[966] Assim, do ponto de vista da linguagem jurídica, a palavra *fraude* significaria, em sentido amplo, o consciente desrespeito à lei.[967]

Prosseguindo em sua análise, o autor sustenta que, em sentido genérico, a *fraude* seria "qualquer malicioso subterfúgio para alcançar um fim ilícito",[968] sendo que, em sentido especial, a *fraude* seria "a insolvência dolosa ou qualquer outra colusão contra terceiros (simulação fraudulenta, fraude pauliana, fraude falimentar)".[969] Por fim, em acepção menos extensa, a fraude seria "o engano dolosamente provocado, o malicioso induzimento em erro ou aproveitamento de preexistente erro alheio, para o fim de injusta locupletação".[970] Conforme esclarece Nelson Hungria, apoiado na lição do jurista lusitano Coelho da Rocha, é justamente nesse último sentido que a fraude se confunde (ou melhor, que se identifica) com o dolo contratual,[971] constituindo a chamada fraude patrimonial, "cujas formas de maior gravidade constituem o ilícito penal denominado *estelionato*".[972] Releva, para os fins desta dissertação, mencionar que Nelson Hungria reputou corretíssima a definição de fraude apresentada por Coelho da Rocha, salientando seu acerto tanto sob o ângulo do direito penal quanto do direito civil;[973] a definição além-mar foi assim

---

[966] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 17. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 164.

[967] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 17. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 164.

[968] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 164.

[969] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 164. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 17.

[970] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 164.

[971] Conforme muito bem apontado pelo autor, "o dolo, como 'vício do consentimento' (...), é a fraude nos contratos" (HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 18). Conforme ponderou Hungria, "há uma identidade perfeita, de modo e de finalidade, entre a fraude que integra o estelionato e o dolo que vicia os contratos de caráter econômico. Uma e outro estão enfeixados num mesmo conceito: malicioso engano, referido a uma locupletação injusta. Em nenhum outro ponto se revela tão nitidamente, como neste da lesão patrimonial *per fraudem*, a conexidade entre o direito civil e o direito penal" (HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal, volume VII, artigos 155 a 196.** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 167).

[972] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 164.

[973] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 19. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 164-165.

elaborada: "artifício malicioso, que se emprega para enganar uma pessoa, e levá-la a praticar uma ação, que sem isso não praticaria".[974]

Por fim, Hungria aponta que a palavra *fraude* também serve "para designar a própria locupletação ilícita *per fraudem*",[975] salientando que, na legislação e literatura estrangeiras, existem diversos vocábulos, cujos significados correspondem à fraude, para atribuir o *nomen juris* ao "crime de lesão patrimonial por meio de engano",[976] entre eles, "Betrug, truffa, estafa, burla, Bedrog, Bedraeger, respectivamente, nos Códigos alemão, italiano, espanhol, português, holandês e sueco",[977] ao passo que, no Brasil, "já o Código Criminal de 1830, seguindo a tradição romana, dava o nome de *estelionato* ao delito patrimonial por meio de 'artifício fraudulento', desatendendo à tradição reinol dos termos burla e enliço (*inlicio,* das Ordenações)".[978]

Essas são as acepções da palavra *fraude* apontadas por Nelson Hungria.

2.1.4. Distinção entre fraude civil e fraude penal

Assentadas as acepções da palavra *fraude*, Nelson Hungria – após reafirmar a identidade "entre a fraude que integra o estelionato e o dolo que vicia os contratos de caráter econômico"–,[979] passa a indagar sobre a existência e a correção de uma eventual distinção entre a fraude penal e a fraude civil.[980] Em razão dessa preliminar de similitude conceitual, Nelson Hungria, com o objetivo de iniciar a análise das teorias que pretendem diferenciar a *fraude civil* da *fraude penal*, estrutura a indagação – bem como o seu ponto de partida para resolver a questão – da seguinte forma: "não haverá, então, uma *fraude*

---

[974] ROCHA, Coelho da *apud* HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 19.
[975] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 165. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 20.
[976] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 20. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 165.
[977] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 165. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 20.
[978] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 21. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 165-166.
[979] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 167. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 23.

civil distinta de uma *fraude penal?* A questão prende-se naturalmente a outra, de caráter mais amplo: existe um *ilícito civil* não coincidente com o *ilícito penal?*"[981] Segundo o autor, ao ângulo do direito positivo, "não há que vacilar na resposta afirmativa",[982] posto que existe um conjunto de fatos antijurídicos sujeitos única e exclusivamente à sanção civil como, por exemplo, "o dano culposo, (...) o inimplemento ou impontualidade de obrigação contratual (salvo casos excepcionais), (...), o abuso de direito ou ato emulativo, (...), enfim todos os atos ilícitos não definidos como *crimes* ou *contravenções* pela lei penal".[983] Conforme salienta o opúsculo, quando a lei impõe a aplicação de um determinado regime jurídico sancionatório (civil ou penal) no tratamento de um certo grupo de fatos antijurídicos, assim o faz não em razão da observância de um critério científico rigoroso, nem mesmo em razão de uma diferenciação ontológica entre tais *fatos* ditos *antijurídicos*, mas apenas em decorrência de uma "conveniência política, variável no tempo e no espaço",[984] por isso Nelson Hungria destaca que, do ponto de vista estritamente da lógica pura, "a voluntária transgressão da norma jurídica deveria importar sempre a *pena (stricto sensu)*",[985] entretanto, o próprio autor reconhece que isso seria um exagero, visto que o Estado só pode utilizar a pena "quando a conservação da ordem jurídica não se possa obter com *outros meios de reação,* isto é, com os meios próprios do direito civil (ou de outro ramo do direito que não o penal)",[986] consequentemente, em sua visão, se o fato antijurídico não é suficientemente grave para "provocar um intenso ou difuso alarme

---

[980] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 23. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 167.

[981] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 167. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 23.

[982] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 23. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 167.

[983] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 167. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 23-24.

[984] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 24. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 167.

[985] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 167. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 24.

[986] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 168. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 24.

coletivo"[987] deve ser aplicada uma "mera sanção civil (ressarcimento do dano, execução forçada, *restitutio in pristinum,* nulidade do ato)".[988] Apesar dessa diversidade de tratamento do ordenamento aos fatos antijurídicos, Nelson Hungria – após salientar que "a *ilicitude jurídica* é uma só, do mesmo modo que um só, na sua essência, é o *dever jurídico*"[989] – enuncia a base de sua compreensão para a crítica que formula:

> No que têm de fundamental, coincidem o delito civil e o delito penal. Um e outro são uma rebeldia contra a ordem jurídica. Consistem ambos num fato exterior do homem, antijurídico, imputável a título de dolo ou culpa. A única diferença entre eles está na *maior gravidade* do delito penal, que, por isso mesmo, provoca mais extensa e intensa perturbação social. Diferença puramente de *grau* ou *quantidade*. A este critério relativo, e somente a ele, é que atende o direito objetivo do Estado na diversidade formal de sua ação defensiva contra a sublevação da vontade individual. Sob o ponto de vista histórico, em face do direito legislado, o que decide entre a aplicação da simples sanção civil e a da reforçada sanção penal, no reajustamento da ordem jurídica, é a maior ou menor *intensidade* da violação desta, apreciada pelo legislador, sob a influência do mutável ambiente social. Nada mais. Não há excogitar princípios gerais e *mecânicos* na distinção entre o *injusto* que incide e o que não incide *sub poena*. Não se pode deslocar a questão para o terreno de um direito ideal, com abstração do direito positivo. Não se atêm à realidade do direito, como emanação do complexo das leis, as teorias que buscam uma razão filosófica ou estritamente científica à diferenciação entre ilícito civil e ilícito penal.[990]

Prosseguindo na investigação das principais teorias diferenciadoras apontadas no opúsculo, Hegel foi o primeiro autor a ser contestado por Nelson Hungria. No centro da proposta hegeliana está a afirmação de que "o fato antijurídico doloso importa a necessidade lógica da sanção penal, e não constitui jamais ilícito puramente civil".[991] Essa teoria é refutada ao argumento de que os seus termos contradizem o que consta do direito positivo, haja vista que existem inúmeros fatos antijurídicos dolosos submetidos exclusivamente à sanção civil, além disso, existem diversos fatos antijurídicos culposos

---

[987] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 167-168. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 24.

[988] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 24. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 168.

[989] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 25. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 168.

[990] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 168-169. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 25-26.

[991] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 169. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 26.

incriminados pela lei penal.[992] Nelson Hungria salienta que não se pode admitir a teoria hegeliana nem mesmo como um ideal proposto para o futuro ("ein Ideal der Zukunft"),[993] pois, do contrário, existiria um forte descompasso entre uma *propositura ideal* de criminalização até mesmo das mínimas infrações dolosas no âmbito dos contratos com o *movimento real* da dogmática penal atual no sentido de restrição da incriminação ao âmbito do mínimo necessário.[994]

Outra teoria contestada foi a elaborada por Ahrens, que propunha, como critério diferenciador entre o ilícito civil e o ilícito penal, a *forma* com que se realiza a *lesão ao direito*.[995] Segundo a teoria de Ahrens, no ilícito civil a lesão contra o Estado se realizaria apenas de forma *indireta* (revestindo formas legais), ao passo que, no ilícito penal, a lesão seria concretizada de forma *direta* contra o próprio Estado. Nelson Hungria aponta que o critério diferenciador proposto por Ahrens "não é, nem podia ser, o do direito positivo",[996] visto que, por mais que o ilícito civil se esconda na parte mais profunda dos contratos, ainda assim há que se reconhecer que a violação ao contrato constitui evidente forma de *lesão direta* ao Estado de Direito.[997]

A teoria proposta por Haelschner e Unger foi igualmente rechaçada por Hungria. Nesta formulação, o critério diferenciador residiria no fato de atingir-se o direito objetivo (*norma agendi*) ou o direito subjetivo (*facultas agendi*),[998] dessa forma, se ocorresse violação ao direito subjetivo (*facultas agendi*) tratar-se-ia de ilícito civil; de outro lado, tratando-se de violação ao direito objetivo (*norma agendi*), ou da ordem jurídica em si,

---

[992] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 26. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 169.

[993] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 26.

[994] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 169. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 26.

[995] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 26. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 169.

[996] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 169. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 27.

[997] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 26-27. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 169.

[998] Conforme esclarece Paulo Nader, "pela doutrina tradicional, enquanto o Direito objetivo era chamado por *norma agendi*, designando o conjunto de preceitos que organiza a sociedade, o subjetivo foi conceituado como *facultas agendi*, ou seja, como faculdade de agir garantida pelas regras jurídicas. Modernamente, com a distinção que se faz entre direito subjetivo e faculdade jurídica, tal colocação já se acha superada, mas conservando a virtude de indicar o Direito objetivo e o subjetivo de maneira complementar, um impensável sem o outro" (NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito.** 34. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 306-307).

estaríamos diante de um ilícito penal.[999] Apoiando-se em Merkel, Nelson Hungria argumenta ser "inconcebível a existência de um direito subjetivo sem a correspondente norma do direito objetivo",[1000] posto que a violação ao direito subjetivo exige, necessariamente, a violação ao direito objetivo, consequentemente, direito objetivo e direito subjetivo constituiriam aspectos distintos de uma única realidade.[1001]

Também foi contestada a teoria elaborada por Korkonov, segundo a qual, o critério diferenciador seria a "diversidade qualitativa da norma infringida"[1002] (ou, em vocabulário mais atual, a natureza jurídica da norma violada). Segundo a proposição de Korkonov, se a norma jurídica violada fosse de direito público, falar-se-ia em ilícito penal, ao passo que, se a norma violada fosse de direito privado, tratar-se-ia de ilícito civil.[1003] Contra tal teoria, Nelson Hungria objeta que as normas jurídicas, abstraindo a sua natureza, sempre são elaboradas tendo em vista o interesse público e, dessa forma, todas elas implicam, segundo a lição de Binding, dever do particular para com o Estado, consequentemente, toda norma, independentemente de sua natureza jurídica imediata mais proeminente, sempre será, em última análise, de direito público.[1004]

Outra teoria refutada por Nelson Hungria é a que propõe, como critério diferenciador, a dualidade das normas jurídicas para apartá-las em duas categorias: normas *proibitivas* e normas *imperativas*.[1005] Segundo a fundamentação dessa teoria – elaborada sob a pena de Merkel –, as *normas proibitivas*, por exigirem a abstenção de determinado ato, só poderiam ser violadas por comissão, enquanto que as *normas imperativas*, por

---

[999] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 27. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 170.

[1000] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 27. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 170.

[1001] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 170. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 27.

[1002] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 27. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 170.

[1003] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 27. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 170.

[1004] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 170. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 27.

[1005] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 27. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 170.

exigirem a prática de determinado ato, só poderiam ser violadas por omissão.[1006] Dessa forma, o ilícito penal constituiria o âmbito do "ilícito positivo",[1007] enquanto que o ilícito civil estaria restrito ao "ilícito puramente negativo".[1008] A proposição de Merkel enxergava no ilícito positivo um *plus* em relação ao ilícito negativo consistente no *desprezo ao direito*, consequentemente, estaria justificado o *plus* da reação estatal ao atribuir sanção mais grave ao ilícito penal.[1009] Contra tal teoria, Nelson Hungria, além de opor a afirmação de que "existem delitos penais de pura omissão e delitos civis mediante comissão",[1010] também salientou que o *plus* consistente no *desprezo ao direito* "não é privativo do ilícito positivo"[1011] (ilícito penal), posto que também está presente no ilícito negativo (ilícito civil).[1012]

A teoria formulada por Stahl e Venezian também sofreu a crítica de Hungria, pois, o critério proposto – *irreparabilidade potencial* – para identificar o ilícito penal seria conflitante com o direito positivo, haja vista que a lei penal, embora criminalize fatos antijurídicos irreparáveis (*v.g.*, homicídio), também criminaliza fatos antijurídicos reparáveis (*v.g.*, furto, roubo e dano) e mesmo outros fatos que sequer dano causam (*v.g.*, crimes de perigo).[1013]

Com relação à teoria de Heyssler, Nelson Hungria aponta, sinteticamente, que, após ter diferenciado entre ilícito subjetivo (ou culpado) e ilícito objetivo (ou inculpado), Heyssler sustentou que o ilícito puramente civil só restaria configurado "no fato *negativo* consistente no inadimplemento de uma obrigação de fazer ou prestar, derivada de um ato

---

[1006] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 170. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 27.

[1007] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 170. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 28.

[1008] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 170. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 27.

[1009] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 27-28.

[1010] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 170.

[1011] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 170. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 28.

[1012] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 170. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 28.

[1013] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 170-171. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 28.

jurídico privado",[1014] entretanto, tal argumento foi prontamente refutado com a afirmação de que "o direito positivo não ameaça com a pena criminal o inimplemento de uma obrigação contratual de *non facere*".[1015]

A teoria construída por Carrara apontou como critério diferenciador do ilícito penal a *irreparabilidade do resultado lesivo contra o indivíduo* acrescido do *dano social*.[1016] Contra essa formulação, Nelson Hungria objetou, além do argumento já levantado contra a teoria de Stahl e Venezian, também o fato de que o ilícito civil, assim como o penal, "produz um *dano social*, que é traduzido pela voluntária violação de uma norma ditada pela sociedade".[1017]

A teoria *elaborada* por Brunetti (talvez seja melhor dizer *reestruturada*, posto que Brunetti apenas ressuscitou, com nova roupagem, o antigo argumento hegeliano) sustentava que a todo ilícito doloso corresponderia um ilícito penal.[1018] O argumento já foi devidamente refutado por Nelson Hungria ao expor a teoria formulada por Hegel, todavia, há que se ressaltar a importância de Brunetti, pois, foi exatamente de seu livro (*Il delitto civile*) que Nelson Hungria retirou "a resenha e crítica de quase todas as teorias"[1019] abordadas no opúsculo apresentado à Faculdade de Direito da Universidade do Rio de Janeiro (atual UFRJ – Universidade Federal do Rio de Janeiro) que tornou-se *guia* da doutrina nacional na exposição da matéria.

Arturo Rocco também se debruçou sobre o tema e, tentando apartar o ilícito em duas categorias distintas, construiu uma teoria na qual sustentava que o ilícito penal produziria um perigo social (mediato ou indireto), qualificado como uma projeção para o futuro, consistente na possibilidade de reiteração da conduta criminosa.[1020] A teoria de

---

[1014] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 28. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 171.

[1015] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 171. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 28.

[1016] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 29. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 171.

[1017] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 29. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 171.

[1018] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 171. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 29.

[1019] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 171.

[1020] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 172.

Arturo Rocco foi desconstituída ao argumento de que no ilícito civil também existe a possibilidade de reiteração da ilicitude, portanto, nele também está presente o apontado perigo social mediato.[1021]

Manzini, com o mesmo objetivo de apartar o ilícito civil do ilícito penal, apesar de reconhecer "a impossibilidade de um critério de lógica pura na classificação do ilícito",[1022] edificou uma teoria para afirmar que se o ilícito em geral constitui uma violação ao *mínimo ético*, então o ilícito penal constituiria a violação do *mínimo do mínimo ético*.[1023] Contra a formulação de Vincenzo Manzini, Nelson Hungria aponta a existência de fatos que, apesar de não serem imorais, são criminalizados pelo direito.[1024]

Ao final da exposição e crítica das propostas dualistas, Nelson Hungria conclui, inicialmente (em seu opúsculo publicado ainda sob a vigência do Código Penal de 1890), pela "falibilidade *in abstracto* de todas as teorias",[1025] e, mais de vinte anos depois (em seus *Comentários ao Código Penal* publicados quinze anos após o Código Penal de 1940), assevera "a impraticabilidade de uma distinção ontológica entre o injusto penal e o civil",[1026] todavia, em ambos os textos sustenta que "o único critério aceitável é o critério relativo, não fixável *a priori*, da *suficiência* ou *insuficiência* das *sanções não penais*".[1027] Daí Heleno Fragoso afirmar que "não há diferença ontológica entre a fraude penal e fraude civil".[1028] Dessa forma, Nelson Hungria reafirma o princípio dogmático de que somente

---

[1021] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 172.

[1022] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 29. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 172.

[1023] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 172. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 29-30.

[1024] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 172. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 30.

[1025] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 30.

[1026] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 172.

[1027] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 30. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação, *vide*: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 172.

[1028] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte especial (volume I).** 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 273. No mesmo sentido: "Em face da existência no *jus positum* da fraude civil e da fraude penal, discutiu-se (...) a diferença entre tais modalidades de fraude (...). No entanto, (...) não há diferença ontológica entre fraude penal e civil. Na realidade, a fraude é única e a propalada diferença é apenas de grau, de quantidade" (PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 578); "Na verdade, não há diferença de natureza, ontológica, entre a fraude civil e a penal. Não há fraude penal e fraude civil: a fraude é uma só" (MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal: parte especial (volume II).** 22. ed. rev. e atual. por Renato N. Fabbrini. São Paulo: Atlas, 2004, p. 304); "Fraude penal e fraude civil. Trata-se de assunto bastante discutido entre os juristas. (...) Cifra-se a questão em saber

quando a sanção de natureza civil for manifestamente insuficiente para promover a reintegração da ordem jurídica[1029] é que será possível, legitimamente, recorrer à sanção de natureza penal,[1030] posto que esta constitui "o último recurso para conjurar a antinomia entre a vontade individual e a vontade normativa do Estado".[1031] Por consequência, Nelson Hungria sustenta que o ilícito penal, por revelar violação à ordem jurídica de maior gravidade (ou de maior intensidade), só seria suficientemente reprimido com a imposição de sanção mais severa: a *pena criminal* ("única sanção adequada");[1032]ao passo que o ilícito civil, por configurar violação menos grave (ou menos intensa) à ordem jurídica, seria suficientemente neutralizado com sanções também de natureza civil (*v.g.*, indenização, execução forçada, anulação do ato etc).[1033] Amparando-se nessas conclusões, Nelson Hungria sustenta que, com elas, encontra-se respondida – positivamente – a indagação a respeito da eventual existência de *fraude patrimonial ou contratual* fora do âmbito da norma penal, portanto, submetida apenas à sanção civil.[1034] Reconhecendo a existência dessa *fraude penalmente atípica* (por ser desprovida de gravidade suficiente para ensejar a sanção criminal),[1035] o autor afirma que, apesar disso, o legislador não poderia elaborar – em razão da inviabilidade prática – uma *fórmula casuística* que

---

se existe fraude penal diferente da civil. Não nos parece haver diferença ontológica entre elas. A fraude é uma só. Pelo menos, não se pode firmar *a priori* um caráter distintivo" (NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal: dos crimes contra a pessoa; dos crimes contra o patrimônio (volume 2).** 33. ed. atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 370); "Na verdade, não há diferença ontológica entre *fraude civil* e *fraude penal*, sendo insuficientes todas as teorias que – sem negar-lhes importância – procuraram estabelecer *in abstracto* um princípio que as distinguisse com segurança; não se pode, responsavelmente, firmar *a priori* um juízo definitivo sobre o tema. Fraude é fraude em qualquer espécie de ilicitude – civil ou penal –, repousando eventual diferença entre ambas tão somente em seu *grau de intensidade*" (BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte especial (volume 3).** 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 272); "Não existe diferença de essência ou diferença ontológica entre ilícito penal e ilícito civil e, por isso mesmo, entre fraude penal e fraude civil. O ilícito é um só e a diferença reside na gravidade da violação da ordem jurídica" (SALLES JUNIOR, Romeu de Almeida. **Apropriação indébita e estelionato.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 1997, p. 128).

[1029] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 172.

[1030] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 30.

[1031] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 173. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 30.

[1032] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 173. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 31.

[1033] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 31. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 173.

[1034] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 173. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 31.

exaurisse todas as possibilidades de *fraude penal* (e que, a *contrario sensu*, excluísse todas as fraudes desprovidas de relevância penal),[1036] cabendo, portanto, ao juiz criminal a realização de uma triagem, baseada nos dados dos casos concretos, para verificar qual deles se ajusta à formulação genérica contida na lei que tipifica o crime de estelionato;[1037] salienta Nelson Hungria que isto não implica violação ao *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege poenali* posto que, "na incriminação da lesão patrimonial *per fraudem*, existe a *lex praevia*",[1038] entretanto, por abrigar ela uma *fórmula ampla*, inevitavelmente necessita da intervenção judicial para "o oportuno ajustamento dessa fórmula aos casos ocorrentes"[1039] visando restringir "a excessiva amplitude prática de uma norma penal

---

[1035] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 31. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 173.

[1036] Note-se que isso não implica diferenciar entre fraude civil e fraude penal (ou entre ilícito civil e penal), mas apenas em reconhecer que existe uma fraude impregnada de relevância penal e outra que, pela singeleza, possui relevância apenas para outro setor do ordenamento jurídico.

[1037] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 31. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 173-174. No mesmo sentido, Regis Prado: "Não se pode olvidar que a lei penal somente incide sobre determinados atos ilícitos quando sua atuação é imprescindível à manutenção da harmonia social, de forma que, se o fato não causou um atentado veemente contra bens jurídicos vitais da comunidade, o Estado utiliza-se de sanções civis e/ou administrativas para resguardar a ordem jurídica, seguindo a orientação político-criminal ditada pelo princípio da intervenção mínima. Assim, é o critério político-criminal que faz com que recaiam sobre determinado fato, revestido de fraude, meras sanções civis e, sobre outro, também impulsionado pela fraude, a reprimenda penal, cabendo ao Estado-juiz estabelecer a diferença, no caso concreto, entre a fraude penal e a civil" (PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 578).

[1038] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 32. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 174.

[1039] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 32. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 174. Conforme Magalhães Noronha, "incumbe ao juiz diferençar, *à luz do caso concreto*, a fraude penal da civil. (...) Em síntese: não há diferença ontológica entre fraude civil e fraude penal, sendo vãs todas as teorias que procuram traçar *in abstracto* um princípio que as distinga; não obstante, há casos de fraude para os quais a política criminal não julga necessária a pena; incumbe ao juiz a distinção entre essa fraude e aquela sujeita ao magistério punitivo" (NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal: dos crimes contra a pessoa; dos crimes contra o patrimônio (volume 2).** 33. ed. atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 371). Conforme Pierangeli, "não existe uma diferença ontológica entre fraude penal e fraude civil. Trata-se apenas e tão-somente de uma questão de grau ou quantidade, que deve ser solucionada pelo juiz numa ação penal ou numa ação civil. Por outras palavras, não há diferenças estruturais entre fraude penal e fraude civil, posto que esta pode interessar exclusivamente ao direito civil ou ao direito penal, mas nesta hipótese também irá interessar ao direito civil pela obrigação de reparar o dano *ex delicto*" (PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 2. ed. rev. atual. ampl. e compl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 306). "É necessário que se tenha a devida cautela para diferenciar a fraude civil da penal, para não caracterizar indevidamente como estelionato um ilícito puramente civil. A malícia empregada nos negócios jurídicos, por si só, não constitui crime, salvo se uma das partes objetivarem algum lucro ilícito, além dos limites da esperteza comercial. Na realidade, não há diferença ontológica entre fraude civil e penal e (...) 'não há critério científico que abstrata ou concretamente distinga, com segurança, uma fraude da outra'. Assim, resumidamente, pode-se concluir que a fraude civil busca o lucro do negócio, enquanto que a fraude penal visa o lucro ilícito e, inexistente o dano civil, não se pode falar em prejuízo ou dano penal" (MAGGIO,

inevitavelmente genérica".[1040] A título de ilustração da atualidade da aplicação desse pensamento na jurisprudência nacional, veja-se o seguinte aresto de julgado proferido pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

> ESTELIONATO. FRAUDE CIVIL E PENAL. INDIFERENÇA. DELITO CARACTERIZADO. Não existe diferença entre a fraude civil e a fraude penal. Só há uma fraude. Trata-se de uma questão de qualidade ou grau, determinado pelas circunstâncias da situação concreta. Elas que determinam, se o ato do agente não passou de apenas um mau negócio ou se neles estão presentes os requisitos do estelionato, caso em que o fato será punível penalmente. Na hipótese em julgamento, a ação do apelante, fingindo intermediar a venda de um imóvel, recebeu grande quantia da vítima. Mais tarde, descoberta a impossibilidade do negócio, fraudou aquela mais uma vez, restituindo-lhe o valor pago com um cheque falso. Situações, sem sombra de dúvida, que mostram a existência do delito do art. 171, *caput*, do Código Penal, na ação do recorrente.
> (TJRS, unânime, 7ª Câm. Crim., Ap. Crim. 70013151618, Rel. Des. Sylvio Baptista Neto, j. 22/12/2005, DJ 04/01/2006)

Retomando a exposição sob uma ótica atual, note-se que a necessidade de uma descrição legislativa mais ampla para a *fraude* que caracteriza o crime de estelionato (abrigando hipóteses que serão concretamente diferenciadas pelo juiz), referida alguns parágrafos acima, decorre – conforme explica a doutrina contemporânea – de uma dificuldade histórica do legislador "para tipificar as práticas fraudulentas em todas as suas possibilidades concretas",[1041] posto que a capacidade criativa daqueles que engendram as mais variadas fraudes é muito superior à capacidade do legislador de "antever todas as hipóteses possíveis de fraude e, em consequência, estabelecer um tipo penal específico para cada uma delas".[1042] Daí decorre a seguinte afirmação de Alamiro Velludo:

> Não é por outra razão que a trajetória evolutiva do crime de estelionato sempre trilhou um caminho que partiu da casuística em direção à generalização. A análise de codificações mais remotas faz notar que, anteriormente, preferiam os legisladores tipificar diversas condutas concretas fruto de inúmeras modalidades de fraudes, elencando todas elas, uma após outra. (...) Gradativamente, o desafio da dogmática passou a ser a tentativa de construção de um tipo incriminador genérico, capaz de abarcar todas as hipóteses possíveis

---

Vicente de Paula Rodrigues. **Curso de direito penal: parte especial (volume II).** Salvador: Juspodium, 2015, p. 345-346). Entretanto, torna-se importante destacar a observação de Regis Prado, no sentido de que "o estelionato é um crime de natureza patrimonial, praticado mediante fraude. O equívoco em identificar o crime de estelionato com a fraude consiste no fato de que a repressão penal não recai sobre a fraude propriamente dita ou induzimento em erro e, sim, sobre a locupletação ilícita ou a injusta lesão patrimonial" (PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 570).

[1040] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 174. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 32.

[1041] SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. Do estelionato e outras fraudes. *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 542.

[1042] SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. Do estelionato e outras fraudes. *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 542.

> por meio de seus elementos essenciais. (...) Não é por acaso que o estelionato sempre foi o crime que mais debates e polêmicas causou na dogmática dos crimes patrimoniais. (...) Embora a fraude constitua um elemento essencial do crime de estelionato, convém alertar que existem outros delitos que também podem apresentá-la (...).[1043]

Neste ponto, torna-se relevante destacar que, paralelamente à rejeição de todas as tentativas de estabelecer uma diferenciação ontológica entre fraude (ou ilícito) *civil* e fraude (ou ilícito) *penal* – e da consequente afirmação de existir entre elas uma mera distinção de grau (ou de intensidade) na violação à ordem jurídica –, muitos doutrinadores (tanto nacionais quanto estrangeiros), conforme aponta Nelson Hungria,[1044] sustentaram a impossibilidade de existência "de uma fraude civil não coincidente com a fraude penal",[1045] ou seja, já não se trata mais de diferenciá-las, mas de negar-lhes qualquer aspecto, *a priori* ou *a posteriori*, que as possa apartar. Vincenzo Manzini, por exemplo, asseverava não ser possível realizar "qualquer distinção entre fraude e fraude".[1046] Contra tal posição, Nelson Hungria, reconhecendo a impossibilidade de uma distinção "*in abstracto* ou rigorosamente científica entre fraude penal e fraude civil",[1047] aponta que a jurisprudência criminal tem rechaçado apor o rótulo de *penal* em uma vasta gama de fraudes patrimoniais, reconhecendo, dessa forma, a existência – sem implicar distinção abstrata (aliás, muito pelo contrário, trata-se de distinção exclusivamente baseada nos fatos do caso concreto) – de fraudes que não excedem os limites do direito civil.[1048] Nesta linha argumentativa, Nelson Hungria salienta, inclusive, a existência de um terceiro âmbito, relativo à *sagacidade nos negócios*, tolerado pelo direito, portanto, não passível de repressão penal ou mesmo civil em face da completa ausência de relevância social;[1049]

[1043] SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. Do estelionato e outras fraudes. *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 542.

[1044] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 32-33. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 174-175.

[1045] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 174. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 32.

[1046] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 32. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 175.

[1047] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 33. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 175.

[1048] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 175. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 33.

[1049] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 34. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 176.

trata-se daquilo que o autor denominou de *fraude não perigosa*[1050] (*fraude mínima* ou *fraude levíssima*)[1051] e que constitui o âmbito da astúcia negocial ordinariamente empregada para realizar aquilo que, em linguagem popular, se denomina de *um bom negócio*, visto que, às partes envolvidas na transação é juridicamente permitido "chegar a brasa à sua sardinha".[1052] Entretanto, tal modalidade não orbita o campo das preocupações quando se pretende apartar a fraude sujeita à repressão penal daquela sujeita à jurisdição civil.[1053] Em tal diferenciação – apenas para fins de identificar o tipo de tutela jurídica atribuída –, indaga-se a respeito da fraude que gravita um pouco além do âmbito da "solércia natural dos contratantes"[1054] (portanto, com relevância social suficiente para ingressar no mundo normativo), mas aquém da "gravidade que justifica a sanção penal".[1055] Trata-se, portanto, de identificar aquilo que Nelson Hungria denominou de *fraude média*;[1056] posto que, apesar de possuir relevância jurídica, deve ser objeto de questionamento no juízo cível, no qual encontrará devido e adequado reparo à lesão. Como exemplo de fraude excluída da tutela penal, Nelson Hungria menciona, *en passant*, a "dolosa reticência acerca do vício parcial da *res vendita*".[1057] Sobre este ponto, anos mais tarde, Heleno Fragoso esmiuçou a afirmação de Hungria sustentando ser comum a existência de certo nível de malícia nos negócios civis ou comerciais tendo em vista que as partes, ao efetuarem transações em sociedade, por vezes, ocultam defeitos, imperfeições ou

---

[1050] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 175. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 33.

[1051] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 176. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 34.

[1052] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 176. "Trata-se de uma verdadeira *facultas decipiendi* (a expressão não é imprópria), ou seja, de uma fraude mínima, de que o direito se desinteressa. É a simples solércia" (HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 34).

[1053] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 34. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 176.

[1054] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 33. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 175. O dicionário Houaiss apresenta a seguinte definição para o verbete *solércia*: "1 habilidade para fazer ou tratar alguma coisa; astúcia. 2 habilidade de enganar, despistar; velhacaria, esperteza, manha 3 *p.ext.* ação executada com astúcia, ardilosamente" (HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa.** Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2601).

[1055] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 175. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 33.

[1056] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 34. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 176.

[1057] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 35.

inconvenientes relativos ao objeto do contrato, além disso, muitas vezes, ocorre a chamada *barganha* mediante desvalorização (justa ou injusta) do objeto contratual com o fim de realizar o negócio da forma mais vantajosa possível.[1058] Nessa linha, conforme observou Heleno Fragoso, "a ilicitude começa quando se introduz o engano e o induzimento em erro, para obtenção de vantagem, em prejuízo de uma das partes",[1059] entretanto, mesmo nessa hipótese, pode ser que não ocorra a *fraude penal* que caracteriza o estelionato, pois, dependendo da análise das circunstâncias fáticas do caso concreto, pode ficar configurada apenas uma *fraude civil* (dando ensejo à anulação do negócio realizado e à reparação dos danos suportados pelo prejudicado); e, com o objetivo de demonstrar o acerto de tal assertiva, Fragoso apresenta o seguinte exemplo argumentativo:

> Se alguém vende um automóvel, silenciando sobre defeito essencial (por exemplo: quebra da transmissão), isto será uma fraude civil, que anulará o contrato. Se alguém, todavia, vende um automóvel sem motor, iludindo o adquirente, praticará um estelionato, ou seja, uma fraude penal. É mero ilícito civil a venda como novo de objeto usado (...). Reconhece-se que não há diferença ontológica entre fraude penal e fraude civil. Trata-se apenas de questão de grau ou de quantidade, a ser resolvida, em última análise, pela apreciação do juiz, que deverá considerar o conjunto das circunstâncias do fato, inclusive a capacidade das partes e suas limitações.[1060]

Daí a conclusão de Nelson Hungria no sentido de não ser possível negar a existência de uma fraude com reflexos meramente civis, portanto, sujeita unicamente à jurisdição civil, sob pena de contrariar "o que frequentemente se proclama nos tribunais",[1061] dessa forma, conforme ressaltado por Hungria no seu opúsculo do início do século passado e reiterado por Heleno Fragoso (e outros estudiosos posteriores) já sob a vigência do atual Código Penal, será tarefa do juiz (se já não exercitada pelas autoridades que, antes dele, tiveram contato com os fatos da causa), "na interpretação e aplicação da fórmula genérica do estelionato",[1062] identificar quais fraudes patrimoniais integram o núcleo de tutela penal e quais constituem o âmbito suficientemente tutelado pela lei

---

[1058] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte especial (volume I).** 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 272.
[1059] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte especial (volume I).** 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 272.
[1060] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte especial (volume I).** 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 272-273.
[1061] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 177. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 35.
[1062] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 33. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 175.

civil.[1063] Por conta de tais considerações, do tinteiro de Nelson Hungria saiu a seguinte advertência: "Somente integra um crime a fraude que reveste cunho de especial malignidade. Fraude punível é só a velhacaria chapada, o refinado embuste, a patifaria genuína: a *fraude perigosa*, enfim".[1064]

2.1.5. Critérios para a prefixação da fraude penal

Parte da doutrina, entretanto, abstraindo a mera diferença de grau (ou intensidade) entre ilícito civil e ilícito penal – e requentando o amargo do fracasso experimentado na busca de uma distinção ontológica entre eles –, lançou-se na atividade de enumerar critérios "para a prefixação da fraude punível",[1065] todavia, conforme Nelson Hungria, por mais que os estudiosos se debruçassem na elaboração, tais critérios sempre foram considerados incompletos e precários, possuindo valor meramente "relativo, indiciário ou sintomático"[1066] na identificação da fraude penal, servindo apenas como mera sugestão para a aferição da gravidade da fraude.[1067] "Modernamente", dizia Hungria em seu estudo realizado no início do século passado, os critérios propostos pela doutrina são de ordem subjetiva (critérios baseados na intenção do agente), objetiva (critérios baseados na natureza dos meios ilusórios empregados) ou eclética (critérios baseados na mescla dos anteriores).[1068]

Conforme Nelson Hungria, entre aqueles que propuseram um critério subjetivo figuram Chaveau e Helie que sustentaram que na fraude civil se destaca o ânimo de lucrar, ao passo que na fraude penal o agente tem por objetivo único ou principal a lesão ao

---

[1063] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 33. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 175.

[1064] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 177. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 35.

[1065] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 177. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 35.

[1066] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 36. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 177.

[1067] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 177. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 36.

[1068] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 37. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 178.

patrimônio de terceiro.[1069] Na mesma linha subjetiva, Silva Ferrão propunha que na fraude civil os artifícios ou enganos empregados, por mais repugnantes que fossem, teriam por finalidade principal não a lesão ao patrimônio alheio, mas o favorecimento ao próprio interesse que seria, em parte, legítimo.[1070] Mittermayer propôs que somente seria passível de configurar fraude penal a astúcia capaz de enganar o homem prudente (o chamado *homo medius*).[1071] Conforme argumenta Nelson Hungria, para demonstrar a incompletude e precariedade dessas propostas, basta dizer que o ânimo de lucrar não assegura que o enriquecimento não seja injusto, além disso, o interesse parcialmente legítimo muitas vezes é a melhor forma de encobrir a "*astucia mala* do estelionato".[1072]

Hungria também aponta que, entre as propostas de adoção de critério objetivo para a prefixação da fraude penal, uma delas, gestada pela doutrina e jurisprudência francesas e adotada por Carrara, teve grande impacto e duradoura proeminência: trata-se daquela apresentada sob a epígrafe *mise en scène*.[1073] Segundo tal proposição, a mera mentira não pode, por si só, configurar a fraude penal, sendo necessário, portanto, "um certo aparato externo ('*une mise en scène*', '*une mise en oeuvre de choses ou de personnes*') destinado a apoiá-la".[1074] Conforme argumenta Nelson Hungria, contra tal proposta podem ser levantados três argumentos: 1) exclui, de forma indevida, do restrito âmbito da fraude penal, tanto a simples *mentira*[1075] quanto a mera *reticência*,[1076] portanto, desconsidera a

---

[1069] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 37. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 179.

[1070] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 37. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 179.

[1071] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 37 e 38. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 179 e 180.

[1072] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 37. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 179.

[1073] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 41. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 182-183.

[1074] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 41. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 183. O texto em francês citado por Nelson Hungria, em uma livre tradução do autor, seria: "uma encenação", "uma implementação de coisas ou de pessoas". No mesmo sentido, Heleno Fragoso: "Os partidários dessa teoria entendem que a fraude civil pode ser praticada com a simples mentira ou silêncio, ao passo que a fraude penal exige um certo aparato exterior, ou seja, uma certa encenação enganosa para ludibriar a vítima. A teoria da *mise en scène* está hoje desacreditada, pois é possível praticar estelionato com a simples mentira e o silêncio" (FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte especial (volume I).** 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 272).

[1075] Conforme Nelson Hungria, "a própria mentira *vestita* pode, em certos casos, importar simplesmente a fraude civil e, por outro lado, a pura mentira verbal pode, às vezes, assumir um prestígio tal, que baste para

"aptidão iludente de uma e a coeficiência fraudatória de outra, mesmo do ponto de vista do *homo medius*";[1077] 2) ignora as qualidades psíquicas da vítima concretamente considerada (ou seja, a sua capacidade de proteger-se contra o engano), considerando apenas a "potencialidade *in abstracto* dos meios fraudulentos";[1078] 3) ignora que nem sempre o aparato enganoso configura fraude penal (para demonstrar tal afirmação, é lembrada a hipótese cerebrina de Impallomeni que imaginou alguém pretendendo um lucro excessivo na venda de uma vila próxima ao mar sendo que, para tanto, "fez distribuir pelos arredores vários pescadores, a fim de inculcar falsamente a piscosidade da orla marítima adjacente").[1079] Conforme Nelson Hungria, Impallomeni chegou a elaborar o seu próprio critério objetivo, segundo o qual, configuraria fraude penal quando o engano incidisse "sobre as qualidades *substanciais* ou sobre a *existência* do objeto do contrato"[1080] sendo que a fraude civil estaria configurada se o engano incidisse "sobre as qualidades acessórias".[1081] Após a propositura de tal critério, o próprio Impallomeni reconheceu a sua falibilidade, entretanto, conforme ressaltado no opúsculo, a proposta "não deixa de ter mérito como critério indiciário, ou relativo elemento de convicção *ex post*".[1082] Por consequência, Nelson Hungria destaca a impossibilidade de adoção de um critério único, prefixado ou rígido, que possa servir como norte seguro para identificar a existência de uma *fraude penal* e, dessa forma, apartá-la da *fraude civil*, pois, em sua análise, só é possível a realização de uma *diagnose* (ou de uma *prognose*) com maior ou menor grau de

---

caracterizar a fraude criminosa" (HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 178).

[1076] Em outro trecho de sua obra, Nelson Hungria cita o exemplo da "dolosa reticência do colecionador ao adquirir, por preço ínfimo, um objeto precioso pela sua raridade ou antiguidade" ressaltando que "a omissão da verdade, embora sem qualquer *mise en scène*, é a fraude servindo a um desígnio de alarmante improbidade" (HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 49-50).

[1077] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 41. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 183.

[1078] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 183. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 42.

[1079] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 183. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 41-42.

[1080] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 183-184. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 42.

[1081] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 184. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 42.

[1082] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 42. No mesmo sentido: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 184.

falibilidade,[1083] posto que "no rigor do direito, (...) a fraude penal confunde-se, irrecusavelmente, com a fraude civil",[1084] cabendo apenas às razões de política criminal estabelecer a diferenciação entre uma e outra fraude;[1085] daí a conclusão propositiva de Nelson Hungria – citada em inúmeros manuais da atualidade[1086] – no sentido de que

> Somente a razão prática de assegurar a ordem jurídica com sanções adequadas ou proporcionadas justifica a separação entre fraude civil e fraude penal. Este processo de seleção, que atende ao interesse social na sua variável medida, segundo o aspecto de cada caso, não pode afeiçoar-se a um padrão abstrato, de impecável uniformidade científica. Apenas critérios *elucidativos* podem ser preestabelecidos. O critério que nos parece menos precário é o que pode ser assim fixado: há quase sempre fraude penal quando, relativamente idôneo o meio iludente, se descobre, na investigação retrospectiva do fato, a ideia preconcebida, o propósito *ab initio* da frustração do equivalente econômico. Tirante a hipótese do ardil grosseiro, a que a vítima se tenha rendido por indesculpável inadvertência ou omissão de sua habitual prudência, o *inadimplemento preordenado* ou *preconcebido* é talvez o menos incerto dos sinais orientadores na fixação de uma linha divisória nesse terreno *contestado* da fraude, que Giuriati pitorescamente chama "*la zona grigia fra il regno bianco del diritto civile e il regno nero della criminalità*".[1087]

Modernamente, a doutrina nacional, recepcionando a análise dogmática elaborada por Nelson Hungria há quase um século, no sentido da impossibilidade de diferenciação ontológica entre fraude civil e fraude penal,[1088] analisa quais são os meios fraudulentos

---

[1083] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 42. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 184.

[1084] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 184. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 42.

[1085] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 42. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 184.

[1086] A título de exemplo, consultar: SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte especial (volume 3).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 203; BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte especial (volume 3).** 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 272; PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 578; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 2. ed. rev. atual. ampl. e compl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 306; FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte especial (volume I).** 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 273; COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Comentários ao Código Penal.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 523; JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal: parte especial (volume 2).** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 427; MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal: parte especial (volume II).** 22. ed. rev. e atual. por Renato N. Fabbrini. São Paulo: Atlas, 2004, p. 303-304; NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal: dos crimes contra a pessoa; dos crimes contra o patrimônio (volume 2).** 33. ed. atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 371; COSTA, Álvaro Mayrink da. **Direito penal: parte especial (volume 5).** 6. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 318.

[1087] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 186. No mesmo sentido, mas com ligeira alteração de redação: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 44-45. Tradução do autor: "a área cinzenta entre o reino branco do direito civil e o reino negro da criminalidade".

[1088] A título de exemplo, consultar: COSTA, Álvaro Mayrink da. **Código penal comentado: parte geral e parte especial.** Rio de Janeiro: GZ; LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 549. SOUZA, Luciano Anderson de.

previstos na vigente lei penal (uma espécie de critério para prefixar o âmbito daquilo que poderá ser colhido como fraude penal) ao tipificar o crime de estelionato (CP, art. 171).

O tipo fundamental do crime de estelionato (ou seja, a sua configuração básica) possui, desde 1940, a seguinte redação no Código Penal:

> Art. 171. Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento:
> Pena – reclusão, de um a cinco anos, e multa, de quinhentos mil réis a dez contos de réis.

Conforme ressalta Nelson Hungria, "na estrutura do crime apresentam-se (...) quatro *momentos,* que se aglutinam em relação de causa a efeito":[1089]

1) emprego da *fraude* (artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento);

2) indução ou manutenção de terceiro em erro;

3) enriquecimento ilícito; e

4) lesão ao patrimônio de terceiro.[1090]

Por fim, cabe agora analisar as hipóteses fraudulentas mencionadas acima por Nelson Hungria.

Direito penal: parte especial (volume 3). São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 203; PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 578; FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte especial (volume I).** 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 273; BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte especial (volume 3).** 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 272; MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal: parte especial (volume II).** 22. ed. rev. e atual. por Renato N. Fabbrini. São Paulo: Atlas, 2004, p. 304; NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal: dos crimes contra a pessoa; dos crimes contra o patrimônio (volume 2).** 33. ed. atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 370 e 371; SALLES JUNIOR, Romeu de Almeida. **Apropriação indébita e estelionato.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 1997, p. 128; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 2. ed. rev. atual. ampl. e compl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 306; MAGGIO, Vicente de Paula Rodrigues. **Curso de direito penal: parte especial (volume II).** Salvador: Juspodium, 2015, p. 345-346; JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal: parte especial (volume 2).** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 427; COSTA, Álvaro Mayrink da. **Direito penal: parte especial (volume 5).** 6. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 318.

[1089] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 196.

[1090] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 196. Nesse mesmo sentido, consultar: BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte especial (volume 3).** 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 273; PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 572; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 2. ed. rev. atual. ampl. e compl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 300-301; FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte especial (volume I).** 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 274; MAGGIO, Vicente de Paula Rodrigues. **Curso de direito penal: parte especial (volume II).** Salvador: Juspodium, 2015, p. 345; COSTA, Álvaro Mayrink da. **Direito penal: parte especial (volume 5).** 6. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 311-318.

2.1.6. Artifício, ardil e "outros meios fraudulentos"

Em seus *Comentários ao Código Penal*, Nelson Hungria explica que, normalmente, para que a fraude obtenha sucesso no objetivo de "provocar ou manter (entreter, fazer persistir, reforçar) o erro da vítima",[1091] ela é acompanhada de um *artifício*, ou seja, de "uma certa encenação material"[1092] apoiando o engano. Entretanto, conforme expõe o autor, a fraude também pode vir acompanhada de um *ardil*, ou seja, de "expedientes mais ou menos insidiosos ou astutos".[1093] Conforme salienta o próprio autor, no Código Penal Italiano, que serviu de inspiração para o legislador brasileiro na redação do tipo penal previsto no art. 171 do nosso Código Penal, atribui-se à palavra *artifício* o significado de "engano corroborado por aparato material",[1094] enquanto que à palavra *ardil* atribui-se o significado de "estratagema insidioso ou astuto".[1095]

Não obstante a fraude revele, em geral, o emprego de um *artifício* ou *ardil*, existem diversas situações em que pode ocorrer uma renúncia à utilização de "qualquer *mise en scène* ou estratagema, alcançando sucesso com a simples mentira verbal e até mesmo com a simples *omissão do dever de falar*",[1096] daí a conclusão de Nelson Hungria no sentido de que pode possuir relevância jurídico-penal e, por consequência, pode caracterizar-se como *meio fraudulento*, além da simples "mentira verbal",[1097] tanto o *silêncio doloso* quanto a *reticência maliciosa* e o *engano por sugestão implícita* (chamada pela doutrina alemã de *schlüssige Handlung*),[1098] posto que o Código Penal brasileiro, na descrição legislativa abstrata (tipo penal) do crime de estelionato, após fazer referência,

---

[1091] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 197.
[1092] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 197.
[1093] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 197.
[1094] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 198.
[1095] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 198.
[1096] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 197.
[1097] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 199.
[1098] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 197.

de forma exemplificativa, aos *artifícios* e *ardis*, emprega a expressão genérica *ou qualquer outro meio fraudulento*.[1099]

Apenas para fins de contraste sob o ponto de vista semântico, releva mencionar que o Dicionário Houaiss define *ardil* como sendo "1 ação que se vale de astúcia, manha, sagacidade; ardileza 2 ação que visa iludir, lograr (pessoa ou animal); armação, cilada";[1100] ao passo que para a palavra *artifício* são apontados, entre outros, os seguintes significados: "1 processo ou meio através do qual se obtém um artefato ou um objeto artístico 2 *p.ext.* combinação habilidosa e perspicaz (*os a. da oratória*) 3 *p.ext.* processo ou recurso engenhoso (...) 6 *ant.* engenho, mecanismo".[1101]

Como se nota, apesar de Nelson Hungria tentar precisar o significado das palavras *artifício* e *ardil*, por consequência da válvula penal inclusiva (*qualquer outro meio fraudulento*) existente no art. 171 do nosso Código Penal, toda *conduta fraudulenta*, seja ela acompanhada ou não de *artifício* ou *ardil*, possui aptidão para inserir-se no campo de abrangência do tipo incriminador.

2.2. O pensamento da dogmática nacional contemporânea: a recepção e a atualidade do pensamento de Nelson Hungria

2.2.1. Introdução

Passado quase um século da publicação do opúsculo *Fraude Penal* – e estando em vias de tornar-se septuagenária a primeira edição de seus *Comentários ao Código Penal* –, seria possível imaginar que o pensamento de Nelson Hungria já estivesse ultrapassado, entretanto, das lições extraídas da dogmática nacional contemporânea infere-se claramente a atualidade da obra desse autor, embora não *in totum*, no que toca especificamente à fraude penal.

Diversos estudos recentemente desenvolvidos no âmbito dos Programas de Pós-Graduação em Direito de universidades brasileiras, tanto na área de Direito Penal quanto na de Direito Tributário, têm se debruçado sobre as lições de Nelson Hungria para o

---

[1099] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 197.
[1100] HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa.** Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 280.
[1101] HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa.** Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 308.

aprofundamento do estudo sobre a fraude penal. A título exemplificativo, podem ser mencionadas as teses de doutoramento defendidas na Universidade de São Paulo por Antonio Carlos Tovo Loureiro (defesa em 2014 na área de concentração *direito penal*)[1102] e por Eduardo de Andrade (defesa em 2014 na área de concentração *direito tributário*),[1103] sob a orientação, respectivamente, de Miguel Reale Júnior e Paulo de Barros Carvalho.

Note-se que, logo no início de sua tese, Antonio Carlos Tovo Loureiro, tendo em consideração que a redação do *caput* do art. 171 do Código Penal permanece a mesma desde 1940, observa que

> Em razão dos anos de tipificação legal (...) surpreende que sejam encontradas, entre os trabalhos de doutrina jurídica especializada, poucas obras que aprofundem a abordagem do estelionato. Arrisca-se dizer que, após a tradicional tese *Fraude penal*, escrita por HUNGRIA como requisito para obtenção da Cátedra de Direito Penal na Faculdade Nacional de Direito no ano de 1934, quase nenhum trabalho centrou esforços no aprofundamento sobre o estelionato. É peculiar também que a obra de HUNGRIA, sem desmerecer o insigne penalista, siga sendo hoje uma referência obrigatória quando aborda-se a temática da fraude criminal.[1104]

Há que se fazer, também, menção à obra pouco conhecida intitulada *Fraude e Estelionato* de José Antônio Pereira Ribeiro (originalmente publicada em 1973[1105] e, posteriormente, ampliada e republicada em 1976),[1106] entretanto, apesar de tratar-se de um estudo de fôlego e especificamente dedicado à *fraude* (analisando-a inclusive à luz do ordenamento jurídico-penal brasileiro), orienta-se primordialmente pela abordagem linear histórico-evolutiva, posto que analisa a *fraude* desde o Império Egípcio até o florescer e desenvolvimento do Direito Romano no qual "o *estelionato* ganhou o seu *nomen juris*"[1107] assentando que

---

[1102] LOUREIRO, Antonio Carlos Tovo. **Perfil do estelionato contratual no ordenamento jurídico-penal brasileiro.** Tese (Doutorado em Direito Penal). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. O autor cita Nelson Hungria nas páginas 10, 19, 20, 21, 45, 47, 48, 49, 50, 51 e 52 (a maioria dessas páginas possui duas ou três citações).

[1103] ANDRADE, Eduardo de. **A multa qualificada na legislação tributária federal.** Tese (Doutorado em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. O autor cita Nelson Hungria nas páginas 32, 33, 40, 42, 88, 89, 143, 144 e 145 (a maioria dessas páginas possui três ou quatro citações).

[1104] LOUREIRO, Antonio Carlos Tovo. **Perfil do estelionato contratual no ordenamento jurídico-penal brasileiro.** Tese (Doutorado em Direito Penal). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 10.

[1105] RIBEIRO, José Antônio Pereira. Fraude e estelionato. *In:* **Justitia/Ministério Público de São Paulo**, São Paulo: Procuradoria-Geral de Justiça, Associação Paulista do Ministério Público, vol. 80, jan./mar. 1973, p. 165-261.

[1106] RIBEIRO, José Antônio Pereira. **Fraude e estelionato.** 2. ed. rev., ampl. e atual., São Paulo: Sugestões Literárias, 1976.

[1107] RIBEIRO, José Antônio Pereira. **Fraude e estelionato.** 2. ed. rev., ampl. e atual., São Paulo: Sugestões Literárias, 1976, p. 9.

> A palavra 'estelionato' mergulha suas raízes etimológicas no latim 'stellionatu', de 'stellione', lagarto, que tem nas costas sinais com forma de estrela (Stella): daí o engano, falsidade, pois o lagarto muda constantemente de cor conforme o ambiente em que se encontre: '*Quoniam nullum animal fraudulentius invidere homini tradunt*' de acordo com a narração do escritor romano Plínio.[1108]

Apesar da existência desse estudo minucioso, a obra de Antônio Ribeiro permanece relegada pela doutrina contemporânea justamente por seu viés histórico-evolutivo,[1109] despertando pouco interesse em razão de sua baixa densidade do ponto de vista da dogmática jurídico-penal.

Na ausência de outros relevantes estudos especificamente dedicados à *fraude penal*, a nossa dogmática penal atual permanece vinculada às antigas lições de Nelson Hungria, embora seja necessário reconhecer a ocorrência de um sutil refinamento na exposição da matéria. Note-se que não se está aqui a afirmar que não existem estudos densos, no Brasil, que entrelacem dogmaticamente os conceitos de *fraude penal* e *estelionato*, entretanto, tais estudos acabam por dedicar-se a um aspecto muito específico da *fraude penal*, como, *v.g.*, o estudo de Antonio Carlos Tovo Loureiro dedicado ao estudo do *estelionato* e de sua interseção com a *teoria dos contratos*.[1110]

Feitas essas observações introdutórias, passaremos a analisar como a nossa dogmática penal contemporânea trata as principais questões levantadas por Nelson Hungria em seu opúsculo.

2.2.2. Distinção entre fraude civil e fraude penal

Oitenta anos após a entrada em vigor do nosso Código Penal de 1940 (Decreto-Lei 2.848/40), apesar da integral reforma de sua Parte Geral ocorrida em 1984 (Lei 7.209/84), a Parte Especial, que dispõe sobre os crimes em espécie, embora tenha sido alterada por diversas leis subsequentes, permanece intacta no que toca à redação da forma fundamental do crime de estelionato prevista no *caput* de seu art. 171, consequentemente, a *fraude*

[1108] RIBEIRO, José Antônio Pereira. **Fraude e estelionato.** 2. ed. rev., ampl. e atual., São Paulo: Sugestões Literárias, 1976, p. 39. Grosso modo, o texto em latim citado pelo autor parece ter o seguinte significado: "Para que nenhum animal fraudulento seja invejado por um homem baixo".

[1109] Na doutrina nacional pesquisada, encontrou-se menção à obra de José Antônio Pereira Ribeiro apenas no seguinte livro: COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Comentários ao Código Penal.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 523.

[1110] LOUREIRO, Antonio Carlos Tovo. **Perfil do estelionato contratual no ordenamento jurídico-penal brasileiro.** Tese (Doutorado em Direito Penal). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

continua sendo o elemento central da tipificação penal.[1111] Em razão da continuidade da vigência da redação original desse dispositivo legal, uma indagação que continua orbitando as preocupações dos penalistas, conforme observado por Tovo Loureiro, "diz respeito à distinção entre a fraude civil e a fraude criminal".[1112] Daí decorre a constatação de que a doutrina nacional "discute fartamente acerca da existência de diferença entre fraude penal e fraude civil"[1113] em face da ausência de um "critério científico apto a estabelecer diferenciação entre as duas hipóteses".[1114]

Modernamente, a doutrina nacional – de forma praticamente uníssona –, em resposta a essa antiga indagação, afirma a inexistência de qualquer diferenciação objetiva entre essas modalidades de fraude. Entretanto, existe posicionamento isolado, adotado por Roberto Delmanto Junior, no sentido de que, no crime de estelionato, *sempre há fraude* consistente no "engodo ou ardil praticado pelo agente antes mesmo da obtenção da vantagem ilícita, enganando efetivamente a vítima",[1115] em contraposição, não restaria caracterizada a fraude penal quando ocorresse o mero "descumprimento contratual".[1116] Com o devido respeito ao autor, a posição não parece ser a *solução* para o problema, mas sim o *motivo da indagação* a respeito do problema, daí a correta objeção de Tovo Loureiro no sentido de que a argumentação de Delmanto Junior "trilha lógica circular, podendo ser simplificado em duas premissas: fraude criminal é quando há fraude; fraude civil é quando não há fraude, simples descumprimento".[1117] Além disso, há que se ressaltar que a extensa casuística apresentadada por Delmanto Junior (são apontados vários casos penais concretos nas primeiras quatro páginas de seu artigo, representando, portanto, 95% de seu texto), que precede a distinção por ele efetuada, quase nada acrescenta do ponto de vista teórico para a discussão do problema (e muito menos serve de lastro para a sua conclusão). Como

---

[1111] HIRECHE, Gamil Föppel El; OLIVEIRA, Gabriel Dalla Favera de. Estelionato e outras fraudes. *In*: QUEIROZ, Paulo (Coord.). **Direito penal:** parte especial. 3. ed., rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodium, 2016, p. 415.
[1112] LOUREIRO, Antonio Carlos Tovo. **Perfil do estelionato contratual no ordenamento jurídico-penal brasileiro.** Tese (Doutorado em Direito Penal). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 48.
[1113] CUNHA, Rogério Sanches; GOMES, Luiz Flávio (Coord.). **Direito penal:** parte especial. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 179.
[1114] CUNHA, Rogério Sanches; GOMES, Luiz Flávio (Coord.). **Direito penal:** parte especial. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 179.
[1115] DELMANTO JUNIOR, Roberto. Estelionato e ilícito civil. *In*: **Revista Síntese – Direito Penal e Processual Penal**, Porto Alegre: Síntese, v. 11, n. 67, abr./mai. 2011, p. 19.
[1116] DELMANTO JUNIOR, Roberto. Estelionato e ilícito civil. *In*: **Revista Síntese – Direito Penal e Processual Penal**, Porto Alegre: Síntese, v. 11, n. 67, abr./mai. 2011, p. 19.
[1117] LOUREIRO, Antonio Carlos Tovo. **Perfil do estelionato contratual no ordenamento jurídico-penal brasileiro.** Tese (Doutorado em Direito Penal). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 48.

se nota, a proposta é deficitária. Talvez por ser um critério de distinção frágil, em outra obra, de caráter coletivo, a família Delmanto faz uma nova tentativa de reelaborar a diferenciação com a seguinte assertiva: "sobre a distinção entre fraude civil e fraude penal, pode-se, resumidamente, dizer que a *fraude civil* busca o lucro do negócio, enquanto a *fraude penal* visa ao lucro ilícito".[1118] Novamente, a proposição diferenciadora não convence, pois a proposta coletiva – assim como a tentativa individual de Delmanto Junior – apenas transfere a distinção entre *fraude civil* e *fraude penal* para a distinção entre *lucro lícito* e *lucro ilícito*, o que, parece ser evidente, não resolve o problema posto pela doutrina. Talvez esse seja o motivo pelo qual a posição permanece isolada e, rarissimamente, mencionada pela doutrina especializada. Há que se dizer, também, que o problema da diferenciação não pode ser resolvido por meio de uma *análise sintética*, posto que se trata de uma "dificultosa distinção (...), ainda não solucionada a contento pela dogmática",[1119] ou seja, estamos na busca de uma solução teórica (com indiscutível aplicabilidade prática) e, nesse percurso, as razões argumentativas precisam ser convincentes, especialmente considerando que se trata de um "desafio dogmático".[1120]

Ingressando no âmbito da doutrina majoritária, a título de exemplo, note-se que Gamil Föppel e Dalla Favera asseveram que "não há qualquer diferença ontológica entre fraude civil e fraude penal. Maggiore já pontuava com argúcia que entre fraude penal e fraude civil (...) não há diferença qualitativa, só existe uma diferença quantitativa".[1121] No mesmo sentido, Álvaro Mayrink, apoiado na lição do jurista italiano Vincenzo Manzini, afirma que a diferenciação, além de supérflua, é inútil, posto que entre *fraude penal* e *fraude civil* "inexiste diferença, pois a fraude é sempre fraude, quer civil ou penal".[1122] Nesse mesmo sentido, a título ilustrativo, podem ser citados os seguintes autores: Antonio Carlos Tovo Loureiro,[1123] Luciano Anderson de Souza,[1124] Luiz Regis Prado,[1125] Cezar

---

[1118] DELMANTO, Celso; DELMANTO, Roberto; DELMANTO JUNIOR, Roberto; DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. **Código Penal comentado.** 8. ed., rev., atual. e ampl. 2ª tir. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 620.

[1119] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte especial (volume 3).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 203.

[1120] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte especial (volume 3).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 203.

[1121] HIRECHE, Gamil Föppel El; OLIVEIRA, Gabriel Dalla Favera de. Estelionato e outras fraudes. *In*: QUEIROZ, Paulo (Coord.). **Direito penal:** parte especial. 3. ed., rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodium, 2016, p. 415.

[1122] COSTA, Álvaro Mayrink da. **Direito penal:** parte especial (vol. 5). 6. ed., rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 318. No mesmo sentido e com idêntica redação: COSTA, Álvaro Mayrink da. **Código penal comentado:** parte geral e parte especial. Rio de Janeiro: GZ; LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 549.

[1123] "Chancela-se a lição de HUNGRIA, quando pontifica: 'No rigor do direito, repita-se, a fraude penal confunde-se, irrecusavelmente, com a fraude civil (...)'." (p. 49) "No capítulo anterior, afirmou-se não haver

Roberto Bitencourt,[1126] Heleno Cláudio Fragoso,[1127] José Henrique Pierangeli,[1128] Vicente de Paula Maggio,[1129] Paulo José da Costa Júnior,[1130] Julio Fabbrini Mirabete,[1131] Fernandes Filho,[1132] Magalhães Noronha,[1133] Wiliam Jorge[1134] e Rogério Greco.[1135] Por consequência

---

critério ontológico a diferenciar a fraude civil da fraude criminal." (p. 82) "Não há diferença ontológica entre fraude civil e penal, não obstante vários autores já tenham tentado encontrar uma forma de distingui-las *ab initio*" (p. 150) (LOUREIRO, Antonio Carlos Tovo. **Perfil do estelionato contratual no ordenamento jurídico-penal brasileiro.** Tese (Doutorado em Direito Penal). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 49, 82 e 150).

[1124] "Fraude civil *versus* fraude penal. (...) Em que pese já advertisse Hungria, com razão, pela inexistência de divergência qualitativa, isto é, ontológica, entre as modalidades, posição doutrinária majoritária, ainda parecer haver ausência de critérios claros e seguros a respeito" (SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte especial (volume 3).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 203).

[1125] "(...) não há diferença ontológica entre fraude penal e civil. Na realidade, a fraude é única e a propalada diferença é apenas de grau, de quantidade" (PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 578).

[1126] "Na verdade, não há diferença ontológica entre *fraude civil* e *fraude penal* (...) repousando eventual diferença entre ambas tão somente em seu *grau de intensidade*" (BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte especial (volume 3).** 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 272).

[1127] "Reconhece-se que não há diferença ontológica entre a fraude penal e a fraude civil. Trata-se apenas de uma questão de grau ou de quantidade" (FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte especial (volume I).** 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 273).

[1128] "(...) não existe diferença ontológica entre fraude penal e fraude civil. Trata-se apenas e tão-somente de uma questão de grau ou quantidade (...). Por outras palavras, não há diferenças estruturais entre fraude penal e fraude civil" (PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 2. ed. rev. atual. ampl. e compl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 306).

[1129] "Na realidade, não há diferença ontológica entre fraude civil e fraude penal" (MAGGIO, Vicente de Paula Rodrigues. **Curso de direito penal: parte especial (volume II).** Salvador: Juspodium, 2015, p. 346).

[1130] "Fraude penal e fraude civil. Discute-se, na doutrina e na jurisprudência, sobre a diferença entre ambas. A melhor solução é a de que 'não há diferença ontológica entre a fraude penal e a civil. Trata-se apenas de questão de grau ou de quantidade' (...). A fraude é uma só" (COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Curso de direito penal.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 498).

[1131] "Fraude penal e fraude civil. Difícil, por vezes, distinguir se o fato concreto caracteriza o estelionato ou é mero ilícito civil impunível, já que não há, na realidade, diferença ontológica entre eles. Segundo a doutrina, não há apenas fraude civil mas sim estelionato quando houver: propósito *ab initio* do agente de não prestar o equivalente econômico; um dano social e não meramente individual; violação do mínimo ético; um perigo social, mediato ou indireto; uma *mise-en-scène* para iludir; lucro ilícito e não do negócio etc. Certo é que o mero inadimplemento de um contrato não constitui estelionato. De qualquer forma, é certo que em qualquer negócio jurídico, havendo fraude, pode existir o crime de estelionato" (MIRABETE, Julio Fabbrini; FABBRINI, Renato N. **Código penal interpretado.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 1350). No mesmo sentido: MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal: parte especial (volume II).** 22. ed. rev. e atual. por Renato N. Fabbrini. São Paulo: Atlas, 2004, p. 304.

[1132] "(...) não há diferença ontológica entre fraude civil e fraude penal (...) falharam todas as tentativas de estabelecer a chamada distinção ontológica entre fraude penal e fraude civil, afirmando os autores que existe apenas diferença de grau. Em verdade, da fraude civil para a fraude penal temos a quantidade que se transforma em qualidade (o chamado salto qualitativo mencionado pelos que versam a lógica-dialética): fraude muito intensa, fraude de outra natureza" (FERNANDES FILHO, Sólon. Do crime falimentar: fraude civil e fraude penal. *In:* **Justitia/Ministério Público de São Paulo**, São Paulo: Procuradoria-Geral de Justiça, Associação Paulista do Ministério Público, vol. 120, jan./mar. 1983, p. 47-49).

[1133] "Fraude penal e fraude civil. (...) Não nos parece haver diferença ontológica entre elas. A fraude é uma só" (NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal: dos crimes contra a pessoa; dos crimes contra o patrimônio (volume 2).** 33. ed. atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 370).

[1134] "Assunto tormentoso é a distinção entre fraude penal e civil. Na verdade, não há diferença ontológica, de natureza, entre ambas: a fraude é uma só" (JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal: parte especial (volume 2).** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 427).

[1135] "Não existe diferença entre a fraude civil e a fraude penal. Só há uma fraude. Trata-se de uma questão de qualidade ou grau, determinado pelas circunstâncias da situação concreta. Elas é que determinaram se o ato

dessa indistinção entre *fraude penal* e *fraude civil*, a doutrina tem atribuído aos aplicadores do direito a incumbência de, "à luz do caso concreto",[1136] afirmar a ocorrência de fraude civil ou fraude penal.[1137] Embora essa lógica argumentativa, sob o ponto de vista estritamente jurídico, esteja correta, ela oculta o subjetivismo e a arbitrariedade que a análise da jurisprudência revela (trata-se de uma incongruência dogmática de gravíssimas consequências práticas). Note-se que, do exercício concreto dessa incumbência decorre, dentre tantos outros semelhantes, o seguinte julgado:

> ESTELIONATO. FRAUDE CIVIL E PENAL. INDIFERENÇA. NA HIPÓTESE, CRIME CARACTERIZADO. Não existe diferença entre a fraude civil e a fraude penal. Só há uma fraude. Trata-se de uma questão de qualidade ou grau, determinado pelas circunstâncias da situação concreta. Elas que determinam, se o ato do agente não passou de apenas um mau negócio ou se neles estão presentes os requisitos do estelionato, caso em que o fato será punível penalmente. Na hipótese em julgamento, a ação do apelante, recebendo, em mais de uma oportunidade, através de cheques, o dinheiro da vítima, nada construindo e, ainda, inventando desculpas, mostra que ele cometeu o delito do art. 171, caput, do Código Penal.[1138]

---

do agente não passou apenas de um mau negócio ou se neles estão presentes os requisitos do estelionato, caso em que o fato será punível penalmente. Na hipótese em julgamento, a ação do apelante, fingindo intermediar a venda de um imóvel, recebeu grande quantia da vítima. Mais tarde, descoberta a impossibilidade do negócio, fraudou aquela mais uma vez, restituindo-lhe o valor pago com um cheque falso. Situações, sem sombra de dúvida, que mostram a existência do delito do art. 171, caput, do Código Penal, na ação do recorrente (TJRS, Ap. Crim. 70013151618, 7ª Câm. Crim., Rel. Sylvio Baptista Neto, j. 22/12/2005)" (GRECO, Rogério. **Código Penal comentado.** 8. ed. Niterói: Impetus, 2014, p. 591).

[1136] NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal: dos crimes contra a pessoa; dos crimes contra o patrimônio (volume 2).** 33. ed. atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 371.

[1137] Nesse sentido, *vide*: PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 578; FRAGOSO, Heleno Cláudio. Lições de direito penal: parte especial (volume I). 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 273; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 2. ed. rev. atual. ampl. e compl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 306; LOUREIRO, Antonio Carlos Tovo. **Perfil do estelionato contratual no ordenamento jurídico-penal brasileiro.** Tese (Doutorado em Direito Penal). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 50; NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal: dos crimes contra a pessoa; dos crimes contra o patrimônio (volume 2).** 33. ed. atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 371; CUNHA, Rogério Sanches; GOMES, Luiz Flávio (Coord.). **Direito penal:** parte especial. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 179; BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte especial (volume 3).** 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 272; MORAIS, Paulo José Iasz de; DONNANGELO FILHO, Domenico. Estelionato ou fraude civil? *In:* **Revista Síntese: direito penal e processual penal.** Porto Alegre: Síntese, vol. 67, abr./mai. 2011, p. 14.

[1138] TJRS, Câmara Especial Criminal, Ap. Crim. 70005812391, Relator Desembargador Sylvio Baptista Neto, j. 23/11/2004, DJ 14/04/2005, unânime. No mesmo sentido, com redação praticamente idêntica apesar de ser proferida por tribunal diverso (revelando técnica de julgamento violadora de garantias fundamentais), recentíssima decisão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios: "APELAÇÃO CRIMINAL. ESTELIONATO. (...) SENTENÇA MANTIDA. (...) Não existe diferença entre a fraude civil e a fraude penal, havendo apenas uma só fraude. Trata-se de uma questão de qualidade ou grau, determinado pelas circunstâncias da situação concreta. São esses aspectos que determinam se o ato do agente não passou de apenas um mau negócio ou se estão presentes os requisitos do estelionato, caso em que o fato será punível penalmente" (TJDFT, 3ª Turma Criminal, Apelação 20150110773412 (0023206-49.2015.8.07.0001), Relator Desembargador Demetrius Gomes, j. 21/02/2019, DJe 26/02/2019, unânime). Nesse mesmo sentido, decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região: TRF3, 11ª Turma, Embargos de Declaração em

Embora a doutrina lance a advertência de que "é necessário que se tenha a devida cautela para diferenciar a fraude civil da penal, para não caracterizar indevidamente como estelionato um ilícito puramente civil"[1139] posto que a "abertura do tipo (...) estimula aquele risco histórico, de fazer ingressar na capitulação do estelionato condutas absolutamente atípicas",[1140] o julgado acima transcrito (que parece ter criminalizado uma mera inadimplência contratual, portanto, um ilícito civil) evidencia a total ausência de um critério minimamente seguro, objetivamente apreciável e dogmaticamente aceitável, no juízo valorativo a ser realizado a respeito da conduta praticada.

Curioso que a doutrina fique se debatendo na investigação e enunciação de um critério apriorístico para diferenciar *fraude civil* e *fraude penal* e, nessa busca da solução, se esqueça de invocar o *princípio da insignificância*, afinal, o que parece efetivamente diferenciar uma e outra modalidade é a intensidade do ataque ao bem jurídico *patrimônio*. Que Nelson Hungria não tenha invocado a aplicação desse princípio em seus estudos – realizados no início da década de 1930 e em meados da década de 1950 – é de se compreender, pois, conforme apontam Gustavo Junqueira e Patrícia Vanzolini,

> O princípio da insignificância é enunciado pela primeira vez em 1964 na obra de Roxin e atua sobretudo no âmbito da criminalização secundária permitindo excluir de plano lesões de bagatela da maioria dos tipos. Desta forma é compreendido como um instrumento de interpretação restritiva, fundado na concepção material do tipo penal, por intermédio do qual é possível alcançar, pela via judicial e sem macular a segurança jurídica do pensamento sistemático, a proposição político-criminal da necessidade de descriminalização de condutas que, embora formalmente típicas, não atinjam de forma relevante os bens jurídicos protegidos pelo Direito Penal (Carlos Vico Mañas, *O princípio da insignificância como excludente da tipicidade penal*, p. 58).[1141]

Talvez, mais importante do que encontrar um critério *a priori* para diferenciar *fraude civil* e *fraude penal* (afinal, mais de um século já foi gasto, sem sucesso e nem mesmo progressos, nessa tentativa de encontrar um código binário diferenciador), seja encontrar uma forma objetiva de limitar o subjetivismo e o arbítrio que envolvem a afirmação – especialmente jurisprudencial – de que tal conduta se enquadra na moldura

---

Apelação Criminal 0005459-43.2014.4.03.6120/SP, Relator Desembargador Fausto de Sanctis, j. 08/08/2019, DJe 15/08/2019, unânime.

[1139] MAGGIO, Vicente de Paula Rodrigues. **Curso de direito penal: parte especial (volume II).** Salvador: Juspodium, 2015, p. 345.

[1140] FERNANDES FILHO, Sólon. Do crime falimentar: fraude civil e fraude penal. *In:* **Justitia/Ministério Público de São Paulo**, São Paulo: Procuradoria-Geral de Justiça, Associação Paulista do Ministério Público, vol. 120, jan./mar. 1983, p. 48.

[1141] JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 41.

típica criminalizadora enquanto outra não (sendo relevante destacar que, conforme a personalidade e a *visão de mundo* do intérprete que faz a aplicação do direito, as decisões podem ser antagônicas revelando que uma mesma conduta pode ser considerada criminosa por um magistrado e por outro não).[1142] Estabelecendo um paralelo com o objeto principal desta dissertação – crimes tributários – nota-se que, no âmbito federal, a jurisprudência majoritária, inclusive do Supremo Tribunal Federal, utiliza como critério (ou parâmetro), para afirmar a incidência do princípio da insignificância em relação a determinada conduta, o valor de R$ 20.000,00 (fixado pela Portaria nº 75/2012 do Ministério da Fazenda, posteriormente alterada pela Portaria MF nº 130/2012) que constitui o patamar mínimo para que exista *interesse da União* em ajuizar *execução fiscal* com o objetivo de receber créditos inscritos na dívida ativa, consequentemente, condutas que impliquem supressão ou redução de tributos em valor inferior a R$ 20.000,00 ficam excluídas do âmbito de incidência da norma penal incriminadora pela ausência de tipicidade material. Esta vinculação a um critério material objetivo talvez seja – *mutatis mutandis* – a melhor solução prática para diferenciar *fraude civil* e *fraude penal*; em outras palavras, tornar-se-ia dogmaticamente seguro e objetivamente apreciável – possibilitando a concretude de princípios penais que atuam no âmbito da contenção do poder punitivo – concluir que uma conduta constituiria *fraude civil* se estivesse aquém de um determinado valor previamente fixado em lei de forma a preservar o *valor real* do montante fixado (por exemplo, algo semelhante à antiga *Unidade Fiscal de Referência* – UFIR ou uma vinculação ao valor do salário-mínimo).[1143] É certo que a fixação de um *valor mínimo* para a caracterização da fraude penal seria, sob certo ângulo, um tanto quanto arbitrária (e, em certa medida,

---

[1142] Conforme explica Luciano Anderson, "atualmente, *e.g.*, Muñoz Conde, também reconhecendo a dificuldade da distinção, conclui que o critério é político-criminal, e, em razão do princípio da intervenção mínima, há de se reconhecer a fraude penal apenas para os ataques fraudulentos ao patrimônio verdadeiramente graves. Apesar da coerência dessa assertiva do autor espanhol, há que se notar a dificuldade de aferição da linha divisória da gravidade do ataque" (SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte especial (volume 3).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 204).

[1143] É possível imaginar que a vinculação ao salário mínimo pudesse esbarrar na vedação prevista no art. 7º, inciso IV, do texto constitucional, entretanto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal parece rechaçar essa vinculação apenas para fins de *indenizações*, para produção de *efeitos remuneratórios* ou para fins de *correção de valores* após a condenação, pois, conforme assentado em julgado do Supremo Tribunal Federal: "Esta Corte, após reiterados julgamentos embasados na parte final do art. 7º, IV, da Constituição, editou a Súmula Vinculante 4, a qual dispõe que 'salvo nos casos previstos na Constituição, o salário mínimo não pode ser usado como indexador de base de cálculo de vantagem de servidor público ou de empregado, nem ser substituído por decisão judicial'. (...) A jurisprudência do STF, no entanto, admite o uso do salário mínimo como fixador inicial de condenação, desde que não haja atrelamento para fins de atualização. Isto é: o que se veda é o uso do salário mínimo como indexador, o que sobrecarregaria sua política nacional de revisão" (STF, 1ª Turma, Ag. Reg. na Reclamação 19.193/SP, número único 0000292-08.2014.1.00.0000, rel. Min. Roberto Barroso, j. 07/06/2016, DJe 16/08/2016). Para consultar mais detalhadamente sobre o tema

assemelhada à tentativa do que Nelson Hungria rotulou como *prefixação da fraude penal*), entretanto, teria o mérito de inserir um padrão mínimo de *segurança jurídica* na afirmação de que determinada conduta possuiria relevância suficiente para constituir fraude para fins penais afastando, dessa forma, o subjetivismo e a arbitrariedade judicial.

Inexistindo esse critério objetivo para a delimitação do âmbito da fraude penal, há que se lembrar que, conforme destacado por Nelson Hungria[1144] e relembrado por Tovo Loureiro,[1145] da distinção entre *fraude penal* e *fraude civil* resulta a necessidade lógica de indagar sobre a distinção entre *ilícito civil* e *ilícito penal*. É o que passaremos a examinar agora, sob a ótica da doutrina contemporânea.

2.2.3. Distinção entre ilícito civil e ilícito penal

Antonio García-Pablos Molina explica que "el idealismo alemán impulsó la búsqueda de una fundamentación material a la distinción entre ilícito penal e ilícito civil"[1146] e, nessa tentativa de promover a distinção conceitual, uma antiga teoria, defendida por Hegel (e também por Kant), sustentava a existência de uma diferença ontológica entre ilícito civil e ilícito penal. Castro Meira (no mesmo sentido da lição de Nelson Hungria), informa que Hegel sustentava que, na compreensão do ilícito penal, "o divisor de águas estaria em que o fato antijurídico doloso importa a necessidade lógica de sanção penal, não constituindo jamais ilícito puramente civil",[1147] dessa forma, no ilícito

---

da *vinculação do salário mínimo* na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ver http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigo.asp?item=137&tipo=CJ&termo=3.

[1144] HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 167. No mesmo sentido: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 23.

[1145] LOUREIRO, Antonio Carlos Tovo. **Perfil do estelionato contratual no ordenamento jurídico-penal brasileiro.** Tese (Doutorado em Direito Penal). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 48.

[1146] MOLINA, Antonio García-Pablos de. **Introducción al derecho penal.** Madrid: Ramón Areces, 2005, p. 97. Tradução do autor: "O idealismo alemão impulsionou a busca de uma fundamentação material à distinção entre ilícito penal e ilícito civil."

[1147] MEIRA, José de Castro. Ilícito civil e o ilícito penal. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 70, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 1981, p. 170. No mesmo sentido, Nelson Hungria: "Dizia Hegel que o fato antijurídico doloso importa a necessidade lógica da sanção penal, e não constitui jamais ilícito puramente civil" (HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 169. Ver também: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 26). Note-se que, para Hegel, o *direito* constituiria a afirmação, ao passo que o *ilícito penal* constituiria a negação da afirmação, sendo, portanto, *necessária a pena* para que o direito fosse reafirmado (como se percebe, está aqui o fundamento da "moderna" teoria funcionalista de Jakobs), dessa forma, a sanção seria a *negação da negação*. Veja-se que Hegel, partindo da ideia de *contrato social* proposta por Jean-Jacques Rousseau, afirma que "no contrato, o direito em si está como algo de suposto, e a sua universalidade intrínseca aparece como o que é comum à vontade arbitrária e à vontade particular. Esta fenomenalidade do direito – em que ele mesmo e a sua existência empírica essencial, a vontade particular,

civil "ocorreria a violação exclusivamente do direito privado, enquanto se discutisse o 'teu' e o 'meu', sem desconhecer o direito como tal, em sua universalidade"[1148] ao passo que, no ilícito penal, "seria imanente a vontade de ofender o direito".[1149] Como se percebe, para Hegel (assim como para Kant, embora sob uma fundamentação distinta)[1150] "existe una diferencia sustancial entre ambos injustos, pues el delito representa una auténtica rebelión contra la razón moral, mientras el ilícito civil se constriñe al menoscabo de intereses y derechos del individuo o la sociedad".[1151] Contra as formulações de Hegel e Kant, opuseram-se Merkel[1152] e Binding ao argumento, conforme explica García-Pablos Molina,

---

coincidem imediatamente – torna-se evidente como tal quando, na injustiça, adquire a forma de oposição entre o direito em si e a vontade particular, tornando-se então um direito particular. Mas a verdade desta aparência é o seu caráter negativo, e o direito, negando esta negação, restabelece-se e, utilizando este processo de mediação, regressando a si a partir da sua negação, acaba por determinar-se como real e válido aí mesmo onde começara por ser em si e imediato" (p. 80) Em outro trecho de sua obra, Hegel retoma o tema da *necessidade da sanção* afirmando que "como evento que é, a violação do direito enquanto direito possui, sem dúvida, uma existência positiva exterior, mas contém a negação. A manifestação desta negatividade é a negação desta violação que entra por sua vez na existência real; a realidade do direito reside na sua necessidade ao reconciliar-se ela consigo mesma mediante a supressão da violação do direito" (p. 87) (HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Princípios da filosofia do direito.** Trad. Orlando Vitorino. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 80 e 87).

[1148] MEIRA, José de Castro. Ilícito civil e o ilícito penal. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 70, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 1981, p. 170.

[1149] MEIRA, José de Castro. Ilícito civil e o ilícito penal. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 70, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 1981, p. 170.

[1150] Kant, partindo de uma *fundamentação ética*, afirmava a pena como a "retribuição à culpabilidade do sujeito (...) que pressupõe a liberdade (autonomia) da vontade", sustentava a *pena* como exigência inafastável para o restabelecimento da ordem violada, daí, em sua visão, constituir a *sanção* um *imperativo categórico*, ou seja, uma "exigência incondicionada de justiça" (MARIGHETTO, Andrea; SILVA, Francisco de Assis e. **A gênese da culpa e sua sistematização pelo ordenamento jurídico.** Disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-dez-12/opiniao-genese-culpa-sistematizacao-ordenamento>, acessado em 25/08/2020).

[1151] MOLINA, Antonio García-Pablos de. **Introducción al derecho penal.** Madrid: Ramón Areces, 2005, p. 97. Tradução do autor: "existe uma diferença substancial entre ambos injustos, pois o delito representa uma autêntica rebelião contra a razão moral, enquanto o ilícito civil se restringe ao desprezo de interesses e direitos do indivíduo ou da sociedade."

[1152] Conforme explica Fragoso, "opondo-se a HEGEL, que sustentava a existência de três espécies de ilícito, MERKEL afirmava: 'Quando contrapomos o ilícito civil ao ilícito penal, não devemos assim supor uma divisão da ação antijurídica, porém, ao invés, uma distinção das conseqüências jurídicas do ilícito'." (p. 2). Daí a conclusão de Heleno Fragoso no sentido de que "não existe uma antijuridicidade exclusivamente penal" (p.4), salientando o autor que a afirmação da indistinção conceitual "surgiu com a obra de MERKEL, seguido por JHERING e JELLINEK. Afirmou ele não ser possível identificar qualquer característica de natureza jurídica, capaz de separar o ilícito penal do ilícito civil, opondo-se, assim, à concepção que se iniciou com HEGEL (Grundlinien der Philosophie des Rechts, 1821, p. 22), sobre a distinção essencial entre o crime e o ilícito civil. Esse entendimento parte da afirmação básica relativa à unidade de toda a ordem jurídica" (p. 4) (FRAGOSO, Heleno Cláudio. Antijuridicidade. *In:* **Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal** (vol. 7). Rio de Janeiro: Instituto de Criminologia da Universidade do Estado da Guanabara, 1964, p. 2 e 4. Disponível em <http://www.fragoso.com.br/wp-content/uploads/2017/10/20171002201555-antijuridicidade.pdf>, acessado em 30/03/2020). A única ressalva que se faz à posição de Heleno Fragoso é que, quando foi publicada a obra de Hegel – Grundlinien der Philosophie des Rechts (*Linhas Básicas da Filosofica do Direito* ou, como é mais conhecida, *Princípios da Filosofia do Direito*) –, Kant já estava falecido há quase 20 anos (sua morte ocorreu em 12 de fevereiro de 1804), portanto, não parece correto, do ponto de vista histórico, atribuir a Hegel o início da tentativa de distinguir ilícito civil e penal, especialmente considerando que os fundamentos da distinção proposta por Kant já se encontram na obra *Princípios metafísicos da doutrina do direito* (Metaphysische Anfangsgründe der Rechtslehre) publicada em 1797.

de que a distinção provém "más de la reflexión filosófica que de la elaboración jurídica, reprochando a los mismos no haber sido capaces de demostrar convincentemente diferencias estructurales entre uno y otro ilícito".[1153] Justamente por essa razão que, entre nós, Castro Meira afirma que o critério distintivo proposto por Hegel é insatisfatório, pois, "de um lado, fatos antijurídicos dolosos são submetidos à sanção civil e, de outro, ilícitos meramente culposos podem ser punidos com uma pena".[1154] Conforme esclarece Sérgio Salomão Shecaira, "tal concepção foi duramente criticada pelos autores positivistas".[1155]

Consequentemente, do ponto de vista da crítica interna, portanto, prosseguindo na linha da abordagem juspositivista, fica difícil sustentar a *necessidade da pena* como critério de distinção entre *ilícito civil* e *ilícito penal*.[1156] E, mesmo sob o ângulo da crítica externa, a posição não parece defensável, especialmente quando consideramos que a *criminologia radical* já demonstrou que a distinção não está relacionada à *necessidade da pena*, mas sim às estruturas da sociedade capitalista,[1157] entretanto, essa antiga teoria hegeliana muitas vezes é ressuscitada com o objetivo de justificar o exercício – seletivo – do poder punitivo.

Modernamente, conforme explica Cláudio Brandão, a análise juspositivista do *direito* sob a perspectiva de uma *teoria geral* constitui uma novidade recente possibilitada

---

[1153] MOLINA, Antonio García-Pablos de. **Introducción al derecho penal.** Madrid: Ramón Areces, 2005, p. 97. Tradução do autor: "mais da reflexão filosófica do que da elaboração jurídica, censurando os mesmos por não terem sido capazes de demonstrar convincentemente diferenças estruturais entre um e outro ilícito."

[1154] MEIRA, José de Castro. Ilícito civil e o ilícito penal. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 70, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 1981, p. 170. Note-se que, conforme já dizia Nelson Hungria no início da década de 1930, a teoria de Hegel "contradiz francamente o direito positivo, que submete à exclusiva sanção civil uma série de fatos antijurídicos dolosos, no mesmo passo que apena fatos antijurídicos meramente culposos. A adotar-se o critério hegeleano, do ponto de vista de um ulterior progresso jurídico, (...) ter-se-ia de concluir que, de futuro, a sensibilidade do legislador penal chegaria ao extremo de apenar as mínimas infrações dolosas da *lex privata* dos contratos, quando o certo é que a tendência do pensamento jurídico universal é no sentido de evitar o abuso das sanções penais" (HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 169. Ver também: HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 26).

[1155] SHECAIRA, Sérgio Salomão. **Criminologia.** 6. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 49.

[1156] No mesmo sentido, *mutatis mutandis*: "resta dogmaticamente difícil sustentar a existência de distinções ontológicas entre os ilícitos sancionados pelo Direito Penal Tributário e aqueles sancionados pelo Direito Tributário Sancionador no País" (DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. **Direito tributário sancionador:** culpabilidade e segurança jurídica. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 130).

[1157] Sobre a necessidade da pena para o sistema capitalista, *vide*: SANTOS, Juarez Cirino dos. **Teoria da pena: fundamentos políticos e aplicação judicial.** Curitiba: ICPC/Lumen Juris, 2005, p. 24 e 40-41. Somente compreendendo os mecanismos estruturais de funcionamento da sociedade de classes é possível compreender, por exemplo, a afirmação de Juarez Cirino dos Santos de que, "entre outras coisas, é preciso mostrar que a definição *legal* de crime, base do trabalho da criminologia tradicional, está ligada à ideologia da *neutralidade* do Direito (apresentado como instrumento de justiça social e de proteção de interesses gerais) e atua como instrumento de controle das vítimas da exploração e da opressão social – os trabalhadores integrados no mercado de trabalho e os marginalizados sociais –, cujos protestos, reivindicações e revoltas

pela publicação, em 1934, da obra de Hans Kelsen intitulada *Reine Rechtslehre* (Teoria Pura do Direito), por consequência, "somente a partir de Kelsen os problemas da norma jurídica e do ordenamento jurídico puderam ser tratados como parte da multirreferida Teoria Geral",[1158] sendo o tema da *antijuridicidade* (ou *ilicitude*, como prefere um setor da doutrina) um dos pontos mais relevantes.

Nessa linha de abordagem, Muñoz Conde e Mercedes Arán sublinham o caráter unitário da *antijuridicidade* nos seguintes termos:

> Mientras que la antijuricidad es una cualidad de la acción común a todas las ramas del ordenamiento jurídico, el injusto (a veces también llamado *ilícito*) es una acción antijurídica determinada: la acción antijurídica de hurto, de homicidio, de incumplimiento contractual, de infracción administrativa. Por eso se habla de injusto o ilícito penal, de injusto civil o de injusto administrativo, aunque la antijuricidad sea unitaria para todo el ordenamiento jurídico.[1159]

Não obstante a unicidade dessa categoria jurídica e, consequentemente, da possibilidade formal de "falar-se em antijuridicidade penal, administrativa, civil etc",[1160] foi no âmbito da dogmática jurídico-penal que ocorreu o refinamento do conceito de *ilicitude* justamente em decorrência do fato de ser o direito penal um "ramo jurídico essencialmente de ilicitudes".[1161] Mas, apesar dessa depuração conceitual, "o direito penal

---

são reprimidos pelas forças da ordem e, frequentemente, canalizados para o sistema de justiça criminal" (SANTOS, Juarez Cirino dos. **A criminologia radical.** 4. ed., Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, p. 35).

[1158] BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal:** parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 170.

[1159] CONDE, Francisco Muñoz; ARÁN, Mercedes García. **Derecho penal:** parte general. 8. ed., rev., Valencia: Tirant lo Blanch, 2010, p. 300. Tradução do autor: "Enquanto a antijuridicidade é uma qualidade da ação comum a todos os ramos do ordenamento jurídico, o injusto (às vezes também chamado *ilícito*) é uma ação antijurídica determinada: a ação antijurídica de furto, de homicídio, de inadimplemento contratual, de infração administrativa. Por isso se fala de injusto ou ilícito penal, de injusto civil ou de injusto administrativo, embora a antijuridicidade seja unitária para todo o ordenamento jurídico."

[1160] BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 86. No mesmo sentido: FRAGOSO, Heleno Cláudio. Antijuridicidade. *In:* **Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal** (vol. 7). Rio de Janeiro: Instituto de Criminologia da Universidade do Estado da Guanabara, 1964, p. 14. Disponível em <http://www.fragoso.com.br/wp-content/uploads/2017/10/20171002201555-antijuridicidade.pdf>, acessado em 30/03/2020. Conforme expõe José Cretella Júnior, "no campo do direito, o *ilícito* alça-se à altura de *categoria jurídica* e, como *entidade categorial*, é revestida de unidade ôntica, diversificada em *penal, civil* e *administrativa* apenas para efeitos de integração, neste ou naquele ramo, evidenciando-se a diferença *quantitativa* ou de *grau*, não a diferença *qualitativa* ou de *substância*" (CRETELLA JÚNIOR, José. **Prática do processo administrativo.** 8. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 150). No mesmo sentido: GOMES, Luiz Flávio. Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Direito penal empresarial.** São Paulo: Dialética, 1995, p. 95.

[1161] LUNA, Everardo da Cunha *apud* BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal:** parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 170. Conforme salienta Cláudio Brandão, "a noção de ilicitude (ou de antijuridicidade) está ligada à noção de sanção, posto que *o ilícito consiste na conduta contra a qual a sanção é dirigida como reação*. (...) A licitude ou ilicitude de um fato deve-se exclusivamente à atribuição de uma sanção pelo ordenamento jurídico ao comportamento contrário ao seu comando. (...) Pode-se definir a antijuridicidade como a relação de contrariedade do fato do homem com o comando que dispõe a norma do direito" (BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 86).

não cria um sistema exclusivo/autônomo de ilicitudes, fora ou além da ordem jurídica vigente, mesmo porque, como disse Hungria, a ilicitude jurídica é uma só".[1162] É com base nesses fundamentos que Zaffaroni argumenta não ser possível falar-se em *autonomia do injusto penal*,[1163] posto que o direito penal não *constitui* a ilicitude,[1164] apenas *sanciona* a ilicitude, dessa forma, Zaffaroni salienta que "o direito penal não contribui para a criação de antijuridicidade, e sim que se limita a agregar penas às condutas que já são antijurídicas à luz de outros ramos do direito"[1165] (é por isso que se diz que a diferença entre os diversos ramos do ordenamento é apenas a *consequência jurídica* atribuída à *ilicitude*)[1166] chegando ao ponto de afirmar que, se todas as normas incriminadoras do direito penal fossem revogadas, apesar dessa descriminalização, "as condutas penalizadas continuariam sendo contrárias ao direito: o homicídio não seria penalizado, mas por seguir sendo antijurídico seria obrigatório indenizar os familiares da vítima (art. 948 do CC/2002)",[1167] sendo relevante destacar que, ao contrário do que ocorre nos limites do direito penal, "o ilícito civil não requer um tipo fechado",[1168] ou, por outras palavras, "no direito civil a

---

Complementando essa observação, Cláudio Brandão destaca que é "no Direito Penal que se realiza mais fortemente o que diz Kelsen, ao afirmar que a ilicitude ou antijuridicidade não é, ao contrário do que parece, uma negação do Direito, mas sua realização. Através da ação antijurídica delitiva, a norma penal tem a chance de se concretizar, com a imputação da pena" (BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal:** parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 170).

[1162] QUEIROZ, Paulo. **Curso de direito penal:** parte geral. 10. ed., rev., ampl. e atual., Salvador: Juspodium, 2014, p. 67. No mesmo sentido: FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 222; GRECO, Rogério. **Curso de direito penal: parte geral.** 18. ed., Rio de Janeiro: Impetus, 2016, p. 195; MARQUES, José Frederico. Tratado de direito penal (volume I): propedêutica penal e norma penal. Campinas: Bookseller, 1997, p. 31; NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal: introdução e parte geral (volume 1).** 38. ed. rev. e atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 107; COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Curso de direito penal.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 171; COSTA, Álvaro Mayrink da. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: GZ; LMJ Mundo Jurídico, 2015, p. 423.
(GOMES, Luiz Flávio. Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Direito penal empresarial.** São Paulo: Dialética, 1995, p. 95).

[1163] ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 98.

[1164] Conforme explica Álvaro Mayrink, "a antijuridicidade é objeto de todo o ordenamento jurídico, concebida de uma forma única e global" (COSTA, Álvaro Mayrink da. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: GZ; LMJ Mundo Jurídico, 2015, p. 420).

[1165] ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 99. No mesmo sentido: CRESPO, Marcelo Xavier de Freitas. **Do conhecimento da ilicitude em face da expansão do direito penal.** Tese (Doutorado em Direito Penal). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 50; MARTINELLI, João Paulo Orsini; BEM, Leonardo Schmitt de. **Lições fundamentais de direito penal:** parte geral. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 553.

[1166] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 222.

[1167] ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 99.

[1168] LAGO JÚNIOR, Antonio. **A responsabilidade civil à luz da boa-fé objetiva:** uma análise a partir dos deveres de proteção. Dissertação (Mestrado em Direito Civil). Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2013, p. 27. Conforme Marcelo Xavier, "a ilicitude é vista como geral, inerente a todo

contrariedade ao direito não precisa ser expressamente prevista"[1169] justamente porque "o direito civil trabalha com ilícitos abertos, não lhe sendo inerentes as razões que justificam a tipificação no âmbito penal".[1170] Portanto, entre ilicitude civil e ilicitude penal existe apenas uma diferenciação *quantitativa*, jamais *qualitativa*,[1171] destacando García-Pablos Molina que

> desde el núcleo duro del ilícito 'penal' hasta la última de las infracciones 'administrativas' discurre una 'línea continua' de un injusto 'material' que se atenúa progresivamente, sin llegar a desaparecer. Por ello no cabe distinguir, *a priori* y con criterios cualitativos, entre ilícito penal e ilícito administrativo.[1172]

---

ordenamento jurídico e, particularmente quanto ao direito penal, lhe é peculiar o injusto, ou ilicitude tipificada" (CRESPO, Marcelo Xavier de Freitas. **Do conhecimento da ilicitude em face da expansão do direito penal.** Tese (Doutorado em Direito Penal). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 50).

[1169] LAGO JÚNIOR, Antonio. **A responsabilidade civil à luz da boa-fé objetiva:** uma análise a partir dos deveres de proteção. Dissertação (Mestrado em Direito Civil). Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2013, p. 27. Conforme explicam Peixoto, Farias e Rosenvald, "o ilícito civil se situa nas cláusulas gerais dos artigos 186, 187 e 927 do CC; o ilícito penal, por outro lado, submete-se ao princípio da tipicidade, no CP e em leis penais especiais. Contudo, os ilícitos civis e penais compartilham a mesma essência: um ato antijurídico praticado por uma pessoa imputável" (BRAGA NETTO, Felipe Peixoto; FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Novo tratado de responsabilidade civil.** 4. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2019, p. 118). Conforme Marcos Bernardes de Mello, normalmente a *teoria do fato jurídico* é estudada, quase que exclusivamente, pelos teóricos do direito civil, sendo que tal constatação decorre da "circunstância de que aquilo que conhecemos como Teoria Geral do Direito nasceu impregnado dos conceitos civilísticos, isso como consequência de ter sido elaborada pelos privativistas alemães, especialmente os Pandectistas, numa época (final do século XVIII e século XIX) em que conceitos do chamado direito público ainda eram incipientes" (MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico:** plano da existência. 22. ed., rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2019, p. 16-17).

[1170] LAGO JÚNIOR, Antonio. **A responsabilidade civil à luz da boa-fé objetiva:** uma análise a partir dos deveres de proteção. Dissertação (Mestrado em Direito Civil). Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2013, p. 43. É por isso que, ancorado nos memos pressupostos teóricos de Lago Júnior, Tovo Loureiro afirma em sua tese de doutoramento que "debruçar-se sobre o modelo jurídico do estelionato contratual é ingressar numa seara limítrofe entre as ilicitudes civil e criminal, isto é, em uma zona cinzenta entre as diferentes ramificações jurídicas. O pressuposto incorporado neste trabalho é de que não existe diferença ontológica ente as espécies de fraudes" (LOUREIRO, Antonio Carlos Tovo. **Perfil do estelionato contratual no ordenamento jurídico-penal brasileiro.** Tese (Doutorado em Direito Penal). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 107).

[1171] QUEIROZ, Paulo. **Curso de direito penal:** parte geral. 10. ed., rev., ampl. e atual., Salvador: Juspodium, 2014, p. 68. No mesmo sentido: MEIRA, José de Castro. Ilícito civil e o ilícito penal. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 70, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 1981, p. 173-174; FERNANDES FILHO, Sólon. Do crime falimentar: fraude civil e fraude penal. *In:* **Justitia/Ministério Público de São Paulo**, São Paulo: Procuradoria-Geral de Justiça, Associação Paulista do Ministério Público, vol. 120, jan./mar. 1983, p. 47. CRETELLA JÚNIOR, José. Do ilícito administrativo. *In:* **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, vol. 68. São Paulo: USP, 1973, p. 137 e 139. Disponível em <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66693>, acessado em 30/03/2020.

[1172] MOLINA, Antonio García-Pablos de. **Introducción al derecho penal.** Madrid: Ramón Areces, 2005, p. 101-102. Tradução do autor: "desde o núcleo duro do ilícito 'penal' até a última das infrações administrativas corre uma 'linha contínua' de um injusto 'material' que se atenua progressivamente, sem chegar a desaparecer. Por isso não cabe distinguir, *a priori* e com critérios qualitativos, entre ilícito penal e ilício administrativo."

Note-se que a referida diferenciação entre os ilícitos, segundo a crítica juspositivista de Paulo Queiroz, "não preexiste à interpretação, mas é dela resultado"[1173] daí derivando que "os critérios de imputação penal e não-penal não são essencialmente, mas acidentalmente diversos, conforme razões de conveniência político-criminal".[1174]

Apesar dessa depuração conceitual ocorrida no âmbito do direito penal, parece conveniente verificar como se compreende a matéria, estritamente sob o ângulo de uma *teoria geral do direito*, pois, conforme sublinhou Assis Toledo, "o delito é um fato jurídico, classificado, em uma das ramificações deste, entre os denominados atos ilícitos",[1175] dessa forma, para a exata compreensão do ilícito, torna-se imprescindível analisar essa categoria jurídica sob a perspectiva de uma teoria supradisciplinar, ou seja, sob a perspectiva de uma *Teoria Geral do Direito*.[1176] Nesse sentido, com muita clareza, Aurora Tomazini, em sua tese de doutoramento, explica que

> a ilicitude de um fato, posto na condição de hipótese normativa, constitui-se pela negação de uma conduta já valorada, no consequente de outra norma jurídica, pressupõe, portanto, uma modalização anterior. O conteúdo de qualquer fato ilícito é a negativa da realização de condutas valoradas pelo modal obrigatório (Op e O-p) ou a positiva realização de condutas valoradas pelo modal proibido (Vp e V-p). Se não realizamos uma conduta prescrita como obrigatória (Op), negamos a conduta valorada juridicamente (-p) e, é atribuindo esta valoração negativa que o direito constitui o conceito de ilicitude do fato. Da mesma forma, na realização de uma conduta (p), cuja omissão seja obrigatória (O-p), nega-se a conduta

---

[1173] QUEIROZ, Paulo. **Curso de direito penal:** parte geral. 10. ed., rev., ampl. e atual., Salvador: Juspodium, 2014, p. 174.
[1174] QUEIROZ, Paulo. **Curso de direito penal:** parte geral. 10. ed., rev., ampl. e atual., Salvador: Juspodium, 2014, p. 174.
[1175] TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 160. No capítulo relativo à *classificação do fato jurídico* (Parte II, Título I, Capítulo VII), ao analisar a *conformidade e contrariedade a direito* (§ 30), Marcos Bernardes de Mello explica que é falsa (e superada) a argumentação de que "seria uma contradição ter-se por jurídico um fato ilícito", apontando que tal argumento apenas revela uma confusão entre *jurídico* e *licitude*. Conforme explica o autor, "jurídico tem um sentido que abrange tudo aquilo, e somente aquilo, que, por força da incidência da norma jurídica, entra no mundo jurídico", consequentemente, para ser *jurídico* é necessário que um *fato* "esteja previsto como suporte fáctico de uma norma jurídica juridicizante e receba a sua incidência", portanto, a *ilicitude* (que, conforme o autor, corresponde ao conceito de *contrariedade ao direito*) "constitui, exatamente, elemento nuclear do suporte fáctico de uma série de atos e fatos que estão regulados (previstos) por normas jurídicas, como são exemplos os artigos do Código Civil sobre o ato ilícito e as normas penais em geral", por consequência desses pressupostos, o autor afirma a inexistência de diferença substancial (ontológica) entre o *lícito* e o *ilícito*, posto que ambos são *jurídicos* – única e exclusivamente – por terem recebido "a incidência juridicizante de uma norma jurídica", consequentemente, a única diferença entre eles – *lícito* e *ilícito* – "é, em essência, *axiológica*, nunca ontológica" (segundo o autor, é por isso que um *fato* que hoje é considerado *ilícito* pode, em decorrência da modificação de uma norma jurídica, vir a tornar-se *lícito*, ou vice-versa). Conforme esclarece Marcos Bernardes, "somente fatos jurídicos produzem eficácia jurídica, isto é, somente fatos jurídicos criam, modificam ou extinguem relações jurídicas", portanto, no âmbito do direito, não existe *efeito jurídico* que não seja decorrente – exclusivamente – de um *fato jurídico* (MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico:** plano da existência. 22. ed., rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2019, p. 158-159).
[1176] MEIRA, José de Castro. Ilícito civil e o ilícito penal. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 70, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 1981, p. 167.

> valorada juridicamente e atribuindo esta valoração negativa o direito delimita a ilicitude do fato.[1177]

Sendo o *ilícito* (tanto *civil* quanto *penal*)[1178] um *fato jurídico*,[1179] releva investigar, no Brasil, o pensamento de um dos autores que mais se destacou na análise da *teoria do fato jurídico*; trata-se de Marcos Bernardes de Mello que realizou três densos estudos que resultaram na publicação das seguintes obras: [1] *teoria do fato jurídico: plano da existência*, [2] *teoria do fato jurídico: plano da validade* e [3] *teoria do fato jurídico: plano da eficácia*. O entendimento do referido autor não diverge da posição doutrinária até aqui apresentada, pois, ao analisar as *características da ilicitude*, afirma que

> Para configurar a contrariedade a direito caracterizadora da ilicitude, não importa a que ramo do direito pertença a norma jurídica violada; *não há diferença ontológica entre ilícito civil, penal, administrativo ou de qualquer outra espécie*, em razão da contrariedade a direito. (...) Porque todos têm o mesmo cerne sob o aspecto da contrariedade a direito, a distinção que se faz entre eles é meramente metodológica, estabelecendo-se em razão da natureza da norma jurídica incidente sobre o suporte fático concreto. Assim, será penal o ilícito quando incidentes normas de direito penal, como será administrativo quando se contrariam normas de direito administrativo. Para os demais casos de ilícitos reserva-se, genericamente, a expressão *ilícito civil*. A substância ontológica de todos eles é a mesma, no entanto.[1180]

[1177] CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico.** Tese (Doutorado em Filosofia do Direito). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 170.

[1178] Na *Apresentação* de seu livro, Marcos Bernardes de Mello observa que, no âmbito da *teoria geral do direito*, o tema relativo ao *fato jurídico* constitui o ponto mais relevante, posto que "a norma jurídica (...) tem a função de definir o fato jurídico" sendo que o fato social (fato da vida concreta) "serve de suporte, de objeto, à definição do fato jurídico pela norma", consequentemente, enquanto não existir uma norma que regule determinado fato, tal fato não constituirá um *fato jurídico* e "não poderá produzir qualquer consequência jurídica, permanecendo fato social, apenas", portanto, "o fato jurídico (= norma + fato) representa o elemento fundamental de toda a juridicidade, pois se constitui na fonte imediata do mundo jurídico, sendo a norma, enquanto apenas norma, e o fato, enquanto apenas fato, suas fontes mediatas". Trata-se, portanto, o *fato jurídico*, de um conceito aplicável a todos os ramos do ordenamento jurídico, destacando o autor que, do ponto de visto ontológico, o *crime* também constitui um *fato jurídico*. Em arguta observação, Marcos Bernardes lembra que o brocardo latino *nullum crimen, nulla poena sine lege* enuncia todos os elementos do fato jurídico, posto que essa máxima significa, em sua essência, que "não se pode considerar um determinado *fato* como *crime* (= *fato jurídico ilícito criminal*), nem lhe ser imputada uma *pena* (= *consequências jurídicas*), sem que uma *norma específica* (= *lei*) o defina como tal, com a sanção" (MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico:** plano da existência. 22. ed., rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2019, p. 16-18).

[1179] Conforme explicam Peixoto, Farias e Rosenvald, "o ato ilícito é um fato jurídico. (...) A partir dessas breves referências, definitivamente compreendemos o fato ilícito como 'todo fato, conduta ou evento, contrário a direito que seja imputável a alguém com capacidade delitual (= de praticar ato ilícito)', nas palavras de Marcos Bernardes de Mello" (BRAGA NETTO, Felipe Peixoto; FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Novo tratado de responsabilidade civil.** 4. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2019, p. 147-148).

[1180] MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico:** plano da existência. 21. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 290.

Note-se que, também entre os tributaristas, há consenso sobre essa unicidade, pois, embora Albert Hensel (considerado o *pai do direito tributário* e o primeiro a sistematizá-lo em um manual: *Steuerrecht*, 1924), tenha incidido no erro de sustentar a existência de *três espécies distintas de ilícitos* (penal, civil e administrativo)[1181] – contrariando a posição de Adolf Merkel que "já em 1867 apregoava a *unidade* de todo o ilícito"[1182] – atualmente, a moderna escola dos tributaristas também não enxerga distinção entre os ilícitos,[1183] pois, conforme Luís Schoueri, está sedimentada a posição de que "não existe diferença ontológica entre o ilícito administrativo e o crime: é opção do legislador incluir a conduta numa ou noutra categoria ou, ainda, prever que ambas se deem simultaneamente".[1184] A título exemplificativo, também podem ser apontadas, no mesmo sentido, as posições de

[1181] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 534.

[1182] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 534. Conforme esclarece Frederico Marques, "até Merkel mostrar que há unidade do ilícito, como violação culposa da lei, acreditou-se existir diferença substancial entre o ilícito civil e o penal. Esse autor provou, porém, que a sanção penal tem apenas caráter subsidiário: é meio mais enérgico que intervém quando outro meio é insuficiente. Do *jus constituto*, é que se distingue, no seio das normas jurídicas, por esse critério formal, a natureza do ilícito. Seria arbitrário e errôneo, diz Abel de Andrade, determinar *a priori* os fatos que se devem considerar ilícito penal ou ilícito civil. (...) Pode-se, pois, concluir, (...) que se distinguem o ilícito civil e o ilícito penal, extrinsecamente, pelas consequências a uma e outra dessas violações, segundo a ordem jurídica vigente" (MARQUES, José Frederico. **Tratado de direito penal** (volume I): propedêutica penal e norma penal. Campinas: Bookseller, 1997, p. 21). Note-se que, assim como Adolf Merkel, também "Beling entende que a antijuridicidade não comporta divisões. Quando uma ação é antijurídica, ela o é em todos os ramos do Direito (...). Não há que se falar, pois, em uma antijuridicidade administrativa, civil, tributária, penal, etc., visto que ela é uma só para todo o Ordenamento" (BRANDÃO, Cláudio Roberto C. B. A importância da conceituação da antijuridicidade para a compreensão da essência do crime. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 133, Brasília: Senado Federal, jan./mar. 1997, p. 24-25). No mesmo sentido, Luis Jiménez de Asúa: "Al ocuparnos en la antijuridicidad, como característica general del delito, veremos que no existe un injusto penal, otro civil, otro administrativo, etc. (...). Sino que lo ilícito es común a todo el Derecho." (p. 20) "Tendríamos que comenzar por esclarecer si el *prius* lógico es lo jurídico (justo) o lo antijurídico (injusto). (...) A nuestro juicio, el delito, como la infracción civil, caen en el ámbito común de lo *injusto culpable.* Es decir, que a nuestro entender, lo injusto civil, administrativo y penal tienen un mismo origen y sólo se separan al llegar a las consecuencias." (p. 265-266) "El delito, en cuanto constituye un acto injusto, es como la infracción civil, un acto culpable contrario al Derecho." (p. 277) (ASÚA, Luis Jiménez de. **Principios de derecho penal: la ley y el delito.** Buenos Aires: Sudamericana, 1997, p. 20, 265-266 e 277).

[1183] Conforme Heleno Fragoso, "o desenvolvimento preciso processou-se (...) com a obra de ADOLF MERKEL, sustentando a unidade de todo ilícito, como ofensa ao direito objetivo e especialmente com a obra de BINDING, que, com sua teoria das normas, entendia que o ilícito é o contrário à norma: Alles Unrecht ist Normwidrigkeit. O valor metodológico da teoria de BINDING em tema de antijuridicidade foi notável por conduzir à fixação do entendimento de que antijurídico é o contrário ao direito como norma" (FRAGOSO, Heleno Cláudio. Antijuridicidade. *In:* **Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal** (vol. 7). Rio de Janeiro: Instituto de Criminologia da Universidade do Estado da Guanabara, 1964, p. 2. Disponível em <http://www.fragoso.com.br/wp-content/uploads/2017/10/20171002201555-antijuridicidade.pdf>, acessado em 30/03/2020).

[1184] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 840.

Regis Fernandes,[1185] Luciano Amaro,[1186] Rodrigo Dubourcq,[1187] Bernardo Ribeiro[1188] e Hugo de Brito.[1189]

Por fim, antes de concluirmos a exposição deste tópico, duas observações devem ser feitas: [1] ao tratarmos do tema relativo à distinção entre os ilícitos civil e penal, talvez fosse melhor (ou mais aconselhável) falarmos em *intensidade de violação ou de ataque ao bem jurídico* (e não em *intensidade de violação ou de ataque à ordem jurídica*),[1190] posto que a intensidade da violação recai sobre o *bem jurídico* (independentemente de ser o ilícito classificado como *civil* ou *penal*);[1191] [2] conforme ressalta García-Pablos Molina, há que se notar que "más allá de la distinción teórica – o legal – entre uno y otro ilícito, lo

---

[1185] "O conceito de antijuridicidade é comum aos diversos ramos do Direito; pertence à teoria geral do Direito. *Por isso não se distinguem os ilícitos civil, criminal e administrativo, em sua essência*; ontologicamente, são uma e mesma coisa" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Infrações e sanções administrativas.** 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 6-7).

[1186] "Ontologicamente, não há diferença entre o ilícito civil, administrativo, tributário etc. e o ilícito dito *penal*" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 463).

[1187] "Sobressai a indistinção substancial entre o ilícito penal e as demais contrariedades ao Direito" (p. 121); "Da referida inexistência de diferenças ontológicas entre os ilícitos jurídicos, alçados em uma perspectiva lógico-jurídica, sem quaisquer distinções, à condição de suportes fáticos de normas impositivas de sanções fiscais ou de penas, não prosperam distinções qualitativas entre as infrações de Direito Tributário Sancionador e aquelas de Direito Penal Tributário" (p. 129); "A ilicitude tributária e a ilicitude penal representam categorias cuja autonomia se dá, unicamente, em uma perspectiva dogmática, a partir do tratamento normativo que cada uma recebe em dado ordenamento jurídico. Trata-se de diferença apenas formal" (p. 129-130) (DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. **Direito tributário sancionador:** culpabilidade e segurança jurídica. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 121 e 129-130).

[1188] "A ação antijurídica é uma só, não admitindo uma divisão antijurídica em diversas espécies de ilícito (civil, trabalhista, penal, tributária, comercial, etc). Em verdade, a ordem jurídica é unitária e o ilícito viola essa unidade. A suposta antijuridicidade, se penal ou se civil, contradiz a ideia do direito como ordenação unitária da vida. O fundamento ético de todo ilícito é um único, o mesmo: infração de um dever preexistente. Assim, todo antijurídico é unitário. A ilicitude jurídica é uma só, da mesma forma que o dever jurídico é um único. Entre duas ilicitudes a diferença só pode ser de quantidade ou de grau (maior ou menor gravidade). Todavia, sem perdermos de vista essa unidade, nada impede que se faça uma distinção das consequências do ilícito" (MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 534).

[1189] "Inexiste distinção essencial entre o ilícito civil, ou administrativo, e o ilícito penal. (...) A distinção seria apenas valorativa. (...) A distinção residiria na gravidade da violação da ordem jurídica" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 508).

[1190] Note-se que os ilícitos penais, assim como os ilícitos civis e os administrativos, tutelam bens jurídicos, portanto, parece imprópria a afirmação feita, *v.g.*, por Magalhães Noronha: "*Ilícito penal e ilícito civil.* (...) A distinção reside na *gravidade* da violação à ordem jurídica. Diga-se o mesmo do ilícito administrativo" (NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal: introdução e parte geral (volume 1).** 38. ed. rev. e atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 107).

[1191] Luiz Flávio Gomes parece concordar implicitamente ao fazer a seguinte afirmação: "A diferença entre as sanções 'penais' e 'administrativas' são puramente formais. Ontologicamente estampam semelhanças, senão identidade total. A ofensa ao 'bem jurídico tutelado' é a mesma. Uma mesma conduta pode ser 'crime' ou mera 'infração administrativa'. É uma pura questão de 'opção legislativa'." (GOMES, Luiz Flávio. Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Direito penal empresarial.** São Paulo: Dialética, 1995, p. 95). [sem grifo no original]

cierto es que la *adscripción* de una determinada infracción al ámbito penal (...) produce ya, por sí sola, importantes *efectos reales*".[1192]

2.2.4. Artifício, ardil e "outros meios fraudulentos"

Inicialmente, há que se destacar que o *crime de estelionato* tem por característica fundamental o emprego de *fraude*,[1193] entretanto, conforme salienta Regis Prado, não se pode cometer o equívoco de confundir o crime de estelionato com a fraude,[1194] pois, apesar de constituir-se em um crime patrimonial praticado com o emprego de fraude, "a repressão penal não recai sobre a fraude propriamente dita ou induzimento em erro e, sim, sobre a locupletação ilícita ou a injusta lesão patrimonial".[1195] Nessa linha, a *fraude* constitui simplesmente o *modo de execução* empregado pelo sujeito ativo com o objetivo de "induzir ou manter a vítima em erro para que esta atue diante de uma falsa representação da realidade".[1196]

No que toca especificamente às espécies fraudulentas expressamente nominadas pelo Código Penal, a dogmática contemporânea, na mesma linha de Nelson Hungria, continua afirmando que a *fraude* mediante emprego de *artifício* revela um aspecto *material* (ou seja, para caracterizar-se a *fraude* mediante *artifício* é necessário que exista um *aparato material* apoiando o engano),[1197] portanto, *artifício* constitui "sinônimo de meio adequado à encenação externa, que cria uma aparência material"[1198] capaz de produzir uma

---

[1192] MOLINA, Antonio García-Pablos de. **Introducción al derecho penal.** Madrid: Ramón Areces, 2005, p. 106. Tradução do autor: "mais além da distinção teórica – ou legal – entre um e outro ilícito, o certo é que a atribuição de uma determinada infração ao âmbito penal produz já, por si só, importantes efeitos reais".

[1193] MAGGIO, Vicente de Paula Rodrigues. **Curso de direito penal: parte especial (volume II).** Salvador: Juspodium, 2015, p. 345.

[1194] PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 570.

[1195] PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 570.

[1196] MAGGIO, Vicente de Paula Rodrigues. **Curso de direito penal: parte especial (volume II).** Salvador: Juspodium, 2015, p. 345.

[1197] Conforme Luciano Anderson, "*artifício* é a esperteza empregada por meio de algum artefato, isto é, objeto falso, como disfarces, documento inverídico, falso bilhete premiado etc" (SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte especial (volume 3).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 200).

[1198] PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 2. ed. rev. atual. ampl. e compl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 301. Conforme explica Mirabete, o artifício caracteriza-se "quando o agente se utilizar de um aparato que modifica, ao menos aparentemente, o aspecto material da coisa, figurando entre esses meios o documento falso ou outra falsificação qualquer, o disfarce, a modificação por aparelhos mecânicos ou elétricos, filmes, efeitos de luz etc" (MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal: parte especial (volume II).** 22. ed. rev. e atual. por Renato N. Fabbrini. São Paulo: Atlas, 2004, p. 305). No mesmo sentido: PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p.

deturpação da verdade[1199] quer simulando o que não existe (*v.g.*, riqueza, títulos etc), quer dissimulando o que realmente existe (*v.g.*, ocultação do estado de insolvência).[1200] Note-se que, aqui, há uma interseção entre direito penal e direito civil, visto que, no primeiro caso (*v.g.*, aparentar riqueza), trata-se de *simulação absoluta*, enquanto o segundo (*v.g.*, ocultar insolvência) constitui *simulação relativa*, pois conforme Maria Helena Diniz, a *simulação absoluta* (muitas vezes chamada pela doutrina simplesmente de *simulação*) "provoca falsa crença num estado não real, quer enganar sobre a existência de uma situação não verdadeira (...). Procura, portanto, aparentar o que não existe";[1201] ao passo que a *simulação relativa* (também chamada pela doutrina de *dissimulação*) "oculta ao conhecimento de outrem uma situação existente, pretendendo, portanto, incutir no espírito de alguém a inexistência de uma situação real".[1202] É por isso que Heleno Fragoso afirma que "é artifício típico a *mise-en-scène*".[1203] De uma forma sintética, pode-se dizer que artifício possui o significado de "fraude no sentido material".[1204]

574-576; MAGGIO, Vicente de Paula Rodrigues. **Curso de direito penal: parte especial (volume II).** Salvador: Juspodium, 2015, p. 347; CUNHA, Rogério Sanches; GOMES, Luiz Flávio (Coord.). **Direito penal:** parte especial. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 180; JESUS, Damásio E. de. **Código Penal anotado.** 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 648; JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal: parte especial (volume 2).** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 432; FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte especial (volume I).** 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 275; SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte especial (volume 3).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 200.

[1199] PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 574.

[1200] PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 574. No mesmo sentido: COSTA, Álvaro Mayrink da. **Direito penal: parte especial (volume 5).** 6. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 312.

[1201] DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro (volume 1: teoria geral do direito civil).** 36. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 539.

[1202] DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro (volume 1: teoria geral do direito civil).** 36. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 539.

[1203] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte especial (volume I).** 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 275. Nesse mesmo sentido, Regis Prado explica que "a teoria da *mise en scène* sedimenta-se no princípio de que para a existência do delito de estelionato não basta que a fraude se expresse em simples palavras mentirosas, há necessidade de que ela venha acompanhada de um aparato material, de uma ostentação teatral por parte do agente, para que se possa reconhecer o ilícito penal" (PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 574).

[1204] JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal: parte especial (volume 2).** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 432. Conforme especifica Wiliam Jorge, artifício "é a 'astuta transformação da verdade, gerando percepção de *falsa aparência material*', consistente em documento falso ou outra falsificação qualquer, a modificação por aparelhos elétricos ou mecânicos, filmes etc" (JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal: parte especial (volume 2).** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 432). Vicente de Paula Maggio aponta como exemplo de fraude mediante artifício "o conto do bilhete premiado ou venda de bijuteria como se fosse ouro" (MAGGIO, Vicente de Paula Rodrigues. **Curso de direito penal: parte especial (volume II).** Salvador: Juspodium, 2015, p. 347). Conforme Magalhães Noronha, sob o ponto de vista lexicológico, artifício "significa produto de arte, trabalho de artistas. Nesse sentido, portanto, pode-se dizer haver artifício quando há certo aparato, quando se recorre à arte, para mistificar alguém. Pode o artifício manifestar-se por vários modos: consistir-se em palavras, gestos ou atos; ser ostensivo ou tácito; explícito ou implícito; e exteriorizar-se em ação ou omissão", entretanto, sempre é preciso estar acompanhado do aparato material

Já com relação ao *ardil*, a doutrina penal contemporânea ressalta que esse meio fraudulento "atua diretamente sobre o espírito da vítima e consiste, essencialmente, *numa mentira provida de argumentos e discursos tais que apresentam uma aparência de realidade* (Antolisei, Manzini, Marini, De Marsico, Mantovani)",[1205] portanto, o *ardil* atua contra a inteligência do iludido (ou contra a psique da pessoa enganada)[1206] com o objetivo de incutir nela (por excitação ou determinação)[1207] uma convicção, uma paixão ou mesmo uma emoção decorrente de uma falsa motivação (a chamada "motivação ilusória").[1208] Como se percebe, ao contrário do que ocorre no artifício, o *ardil* consiste no emprego de uma *fraude* revestida exclusivamente de caráter *intelectual*.[1209] É exatamente por isso que Heleno Fragoso, apoiado na lição de Carrara, afirma que para a caracterização do *artifício* é necessário que existe um *aparato material*, não sendo suficiente "o simples discurso, mesmo eloquente, estudado e persuasivo, se além das palavras mendazes, não se executou

---

(NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal: dos crimes contra a pessoa; dos crimes contra o patrimônio (volume 2).** 33. ed. atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 374).

[1205] PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 2. ed. rev. atual. ampl. e compl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 301. Conforme explica Wiliam Jorge, o ardil caracteriza-se pelo "emprego da astúcia, sutileza, conversa enganosa" (JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal: parte especial (volume 2).** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 432). No mesmo sentido: PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 574-576; MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal: parte especial (volume II).** 22. ed. rev. e atual. por Renato N. Fabbrini. São Paulo: Atlas, 2004, p. 305; CUNHA, Rogério Sanches; GOMES, Luiz Flávio (Coord.). **Direito penal:** parte especial. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 180; JESUS, Damásio E. de. **Código Penal anotado.** 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 648; FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte especial (volume I).** 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 275; MAGGIO, Vicente de Paula Rodrigues. **Curso de direito penal: parte especial (volume II).** Salvador: Juspodium, 2015, p. 347; SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte especial (volume 3).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 200.

[1206] PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 2. ed. rev. atual. ampl. e compl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 301.

[1207] NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal: dos crimes contra a pessoa; dos crimes contra o patrimônio (volume 2).** 33. ed. atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 374.

[1208] JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal: parte especial (volume 2).** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 432. Silvio Ranieri explica que o ardil suscita, por exemplo, "esperanças ou temor infundados; ocasionando ilusões etc, como no caso da simulação de afeto para conseguir um proveito, na mentira sedutora, no silêncio observado para enganar etc" (RANIERI, Silvio *apud* PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 574-575). Já Magalhães Noronha aponta que *ardil* também possui o significado de "manha" (NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal: dos crimes contra a pessoa; dos crimes contra o patrimônio (volume 2).** 33. ed. atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 374).

[1209] PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 574. Vicente de Paula Maggio cita, como exemplo de ardil, a hipótese em que o agente "se faz passar por um representante de uma instituição de caridade" (MAGGIO, Vicente de Paula Rodrigues. **Curso de direito penal: parte especial (volume II).** Salvador: Juspodium, 2015, p. 347). Luciano Anderson aponta exemplo semelhante relativo à "solicitação de doação a uma entidade benemérita inexistente" (SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte especial (volume 3).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 200).

alguma coisa que comprove as falsas afirmações".[1210] Por consequência, pode-se falar, sinteticamente, que o *ardil* constitui *fraude* "no sentido imaterial, intelectualizada".[1211] Note-se que, na análise do *ardil*, também são válidos os conceitos civilistas de simulação absoluta e relativa referidos no parágrafo anterior.

Embora desde o opúsculo de Nelson Hungria – portanto, há quase cem anos –, a doutrina nacional continue a insistir na distinção entre *artifício e ardil* (que constituem espécies do gênero *fraude*)[1212] ao analisar a figura típica do estelionato, conforme destaca Alamiro Velludo, "em termos semânticos, artifício ou ardil são praticamente sinonímias, consistindo na artimanha, no subterfúgio, no truque. Apontam sempre para algo enganoso, para a astúcia e o fingimento".[1213] Além disso, em razão da existência de uma válvula penal inclusiva (*qualquer outro meio fraudulento*)[1214] no art. 171 do Código Penal brasileiro,[1215] toda *conduta fraudulenta*, seja ela acompanhada ou não de *artifício* ou *ardil*, possui aptidão para inserir-se no campo de abrangência do tipo incriminador, portanto, para fins de incidência desse tipo penal, a distinção promovida pela doutrina (em razão da *letra da lei*) não possui nenhuma relevância prática.[1216] Portanto, considerando que a redação típica utiliza a técnica legislativa dos *numerus apertus* ("enumeração

---

[1210] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte especial (volume I).** 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 275. Conforme Luciano Anderson, "*ardil* é o estratagema verbal, mediante a comunicação de mentiras" (SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte especial (volume 3).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 200).

[1211] JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal: parte especial (volume 2).** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 432.

[1212] HIRECHE, Gamil Föppel El; OLIVEIRA, Gabriel Dalla Favera de. Estelionato e outras fraudes. *In*: QUEIROZ, Paulo (Coord.). **Direito penal:** parte especial. 3. ed., rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodium, 2016, p. 418.

[1213] SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. Do estelionato e outras fraudes. *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 543.

[1214] Conforme Vicente de Paula Maggio, "meio fraudulento é todo aquele capaz de iludir alguém que supõe atuar em uma situação diversa da realidade. Em outras palavras, o meio fraudulento leva a vítima a praticar uma conduta, que sem a fraude, não praticaria" (MAGGIO, Vicente de Paula Rodrigues. **Curso de direito penal: parte especial (volume II).** Salvador: Juspodium, 2015, p. 345).

[1215] Conforme Regis Prado, o fundamento da existência da fórmula genérica *qualquer outro meio fraudulento* decorre do fato de não ser possível "prever todas as hipóteses em que ocorre o estelionato, '(...) pois está fora do humanamente possível descrever um a um os mil artifícios que constantemente põe em prática o progresso técnico dos estelionatários na consecução de seus fins' (...)" (PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 575). No mesmo sentido: SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. Do estelionato e outras fraudes. *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 542.

[1216] SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. Do estelionato e outras fraudes. *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 543. No mesmo sentido: PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 576; MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal: parte especial (volume II).** 22. ed. rev. e atual. por Renato N. Fabbrini. São Paulo: Atlas, 2004, p. 306; HIRECHE, Gamil Föppel El; OLIVEIRA, Gabriel Dalla Favera de. Estelionato e outras fraudes. *In*: QUEIROZ, Paulo (Coord.). **Direito penal:** parte especial. 3. ed., rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodium, 2016, p. 418.

exemplificativa – artifício ou ardil –"),[1217] *qualquer meio fraudulento*, "desde que idôneo, pode ser empregado para induzir o lesado em erro",[1218] tendo em vista a existência de permissão legal para o uso da interpretação analógica,[1219] entretanto, conforme destaca Luciano Anderson de Souza, inexistindo a idoneidade do meio fraudulento empregado (ou seja, se o meio utilizado não for apto a enganar), "deverá ser reconhecido o crime impossível".[1220] Não bastasse a irrelevância prática dessa distinção para fins de incidência do tipo penal, conforme observou Magalhães Noronha, "não nos parece tão segura e constante qualquer diferença entre o ardil e o artifício".[1221]

Por fim, é de sublinhar-se que, em razão da válvula penal inclusiva (*qualquer outro meio fraudulento*)[1222] existente na redação do tipo penal fundamental, a *simples mentira*[1223] e o *mero silêncio*[1224] também podem constituir *meios fraudulentos* para a prática do crime

---

[1217] PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 575.

[1218] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte especial (volume I).** 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 275. Conforme sustentam Gamil Föppel e Dalla Favera, "o parâmetro para o exame da aptidão do meio fraudulento não deve ser tomado no homem médio, mas, sim, na própria vítima. Assim, a fraude é idônea se capaz de induzir ou manter em erro a vítima no caso concreto" (HIRECHE, Gamil Föppel El; OLIVEIRA, Gabriel Dalla Favera de. Estelionato e outras fraudes. *In*: QUEIROZ, Paulo (Coord.). **Direito penal:** parte especial. 3. ed., rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodium, 2016, p. 419).

[1219] PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 575. No mesmo sentido: JESUS, Damásio E. de. **Código Penal anotado.** 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 648. Regis Prado salienta que "a interpretação analógica (*intra legem*), espécie do gênero interpretação extensiva, abrange os casos análogos, conforme fórmula casuística gravada no dispositivo legal" (PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 575). Conforme sustentam Gamil Föppel e Dalla Favera, "aqui, optou o legislador pela abertura e incontinência da fórmula, tendo em vista que circunscrever as modalidades de cometimento do estelionato num rol taxativo invariavelmente poderia fazer morta a letra da lei (...). Não há, portanto, violação ao princípio da legalidade no viés taxatividade" (HIRECHE, Gamil Föppel El; OLIVEIRA, Gabriel Dalla Favera de. Estelionato e outras fraudes. *In*: QUEIROZ, Paulo (Coord.). **Direito penal:** parte especial. 3. ed., rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodium, 2016, p. 418).

[1220] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte especial (volume 3).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 205. No mesmo sentido: CUNHA, Rogério Sanches; GOMES, Luiz Flávio (Coord.). **Direito penal:** parte especial. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 180.

[1221] NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal: dos crimes contra a pessoa; dos crimes contra o patrimônio (volume 2).** 33. ed. atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 374.

[1222] O *caput* do art. 171 do CP utiliza uma *fórmula casuística* (artifício e ardil) seguida de uma *fórmula genérica* (qualquer outro meio fraudulento).

[1223] Regis Prado aponta como exemplo de mentira para a prática do crime de estelionato a "hipótese do agente que, sabendo que o proprietário de determinado objeto deixou-o em poder de pessoa de sua confiança, apresenta-se a esta e, dizendo-se enviado pelo dono, recebe dela o aludido objeto, assenhoreando-se do mencionado bem" (PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 576).

[1224] Como exemplo de dolosa reticência para a prática do crime de estelionato, Regis Prado relembra o antigo exemplo de Nelson Hungria "da reticência do colecionador que adquire de uma pessoa inexperiente, por preço irrisório, um objeto precioso pela sua raridade ou antiguidade" (PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito**

de estelionato,[1225] sendo relevante notar que a própria *Exposição de Motivos* da Parte Especial do Código Penal, em seu item 61, afirma expressamente que, "com a fórmula do projeto, já não haverá dúvida que o próprio silêncio, quando malicioso ou intencional, acerca do preexistente erro da vítima, constitui meio fraudulento característico do estelionato".

Como última observação, sublinhe-se que o retrato da *fraude*, no âmbito do crime de estelionato, segundo a doutrina nacional contemporânea, demonstra não apenas a recepção das antigas lições de Nelson Hungria, mas também a atualidade de seu pensamento no que toca ao tema deste capítulo. Em outras palavras: não há nenhuma novidade na doutrina penal desde as lições de Nelson Hungria, entretanto, fazer tal afirmação não conduz à conclusão de ausência de inovações na dogmática de nosso tempo, muito pelo contrário. Grande parte do pensamento de Nelson Hungria encontra-se superado pela lapidação dos juristas atuais. A manutenção do vigor do pensamento de Hungria, no que toca à *fraude penal*, é resultado do fato de que foi ele o primeiro a analisar de forma exaustiva um tema de amplitude reduzida, sobrando pouco (ou quase nada) para a reflexão acadêmica posterior. A sua atualidade, portanto, decorre do fato de ter, com sucesso, promovido um amplo estudo visando o esgotamento da abordagem. Nada mais.

2.3. Fraude à lei não constitui fraude penal

Delineado o conceito de *fraude penal* segundo o pensamento de Nelson Hungria e da doutrina contemporânea, cabe agora analisar uma refinada distinção existente entre os tributaristas.

---

penal brasileiro: parte especial (volume 2). 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 575).

[1225] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte especial (volume I).** 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 275. No mesmo sentido: SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte especial (volume 3).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 200; JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal: parte especial (volume 2).** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 432; PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 575; JESUS, Damásio E. de. **Código Penal anotado.** 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 648; MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal: parte especial (volume II).** 22. ed. rev. e atual. por Renato N. Fabbrini. São Paulo: Atlas, 2004, p. 305; COSTA, Álvaro Mayrink da. **Direito penal: parte especial (volume 5).** 6. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 312 e 313.

Inicialmente, torna-se fundamental dizer que a palavra *fraude* causa certa confusão doutrinária decorrente do fato de que existe uma *polissemia* em relação ao termo, "especialmente quando utilizado no âmbito do Direito Tributário".[1226]

Considerando que o termo *fraude* pode assumir distintos significados "conforme o contexto em que se insere",[1227] um setor da doutrina tributária viu-se compelido a adjetivar a palavra *fraude* com o objetivo exclusivo de afastar a polissemia. Consequentemente, há que se fazer uma bifurcação conceitual de forma a distinguir os exatos significados que a palavra *fraude* pode vir a designar.

Um dos primeiros significados – e o mais difundido entre os penalistas (que o tomam por *gênero* quando, em verdade, constitui *espécie*, fato que causa diversos equívocos na interpretação dos crimes tributários) – é o que ficou marcado na doutrina tributária pelas expressões *fraude em sentido penal*, *fraude contra o Fisco* (essas duas expressões são utilizadas por Marco Aurélio Greco),[1228] *fraude contra a lei* ou *fraude contra legem* (essas últimas expressões são adotadas por Ricardo Lobo Torres).[1229] Também se encontram em doutrina as expressões *fraude fiscal* e *defraudação tributária* (utilizadas por Marciano Seabra de Godoi).[1230] Conforme explica o argentino Hector Villegas, a *fraude fiscal* necessariamente implica "manobras intencionalmente dirigidas a iludir a administração tributária, produzindo uma falsa imagem da realidade".[1231] Por isso Seabra de Godoi afirma que a fraude fiscal caracteriza-se pela "violação grave e frontal de deveres tributários principais e acessórios, como falsificar documentos, livros fiscais, fazer caixa dois etc".[1232] Compreendendo referida acepção conceitual, Lobo Torres destaca que "para os tributaristas brasileiros sempre foi clara a distinção entre *fraude contra a lei* (...) e

---

[1226] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 257.
[1227] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 257.
[1228] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 263 e 271.
[1229] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 128 e 138.
[1230] GODOI, Marciano Seabra de. A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *In:* **Revista Dialética de Direito Tributário nº 68**, São Paulo: Dialética, 2001, p. 115.
[1231] VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário.** Trad. Elizabeth Nazar *et al*. São Paulo: Resenha Tributária e EDUC, 1974, p. 151. Embora na elaboração desta dissertação tenhamos, inicialmente, tido contato com o original *Derecho Penal Tributario* publicado em 1965 na Argentina, optou-se pela utilização, neste ponto específico, da publicação realizada no Brasil (*Direito Penal Tributário*), posto que, conforme explica Geraldo Ataliba, a publicação nacional não corresponde exatamente a uma tradução do original, pois, atendendo pedido formulado por Ataliba, "Villegas reescreveu o livro, atualizou-o e o reviu em grande parte" adaptando-o "sob a perspectiva do direito brasileiro" (ATALIBA, Geraldo. Prefácio. *In:* VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário.** Trad. Elizabeth Nazar *et al*. São Paulo: Resenha Tributária e EDUC, 1974, p. 13-14).
[1232] GODOI, Marciano Seabra de. A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *In:* **Revista Dialética de Direito Tributário nº 68**, São Paulo: Dialética, 2001, p. 115.

fraude à lei".[1233] Discordamos apenas com o fato de a assertiva de Lobo Torres apontar para o conjunto dos tributaristas, fato que não corresponde à realidade.

Entretanto, conforme explica Marco Aurélio Greco, "não é apenas nesse sentido que a palavra 'fraude' é utilizada no âmbito do Direito",[1234] consequentemente, outro significado para o termo *fraude* – que já é utilizado "há muitos séculos"[1235] pelos civilistas (embora seja o menos conhecido entre os penalistas ou, pelo menos, seja a acepção menos trabalhada no âmbito dos crimes tributários) – é o significado que ficou gravado entre os tributaristas pela expressão *frau legis* (também nominada pela doutrina de *fraude civil* ou *fraude à lei*),[1236] destacando Douglas Yamashita que, "muito embora a expressão *fraude à lei* contenha em si o termo *fraude*, é manso e pacífico na doutrina e na jurisprudência que a fraude à lei difere da fraude penal".[1237] Novamente, discordamos apenas com o fato de a assertiva mencionar que a diferenciação seja *mansa e pacífica* na academia e nos tribunais, fato que não corresponde à realidade. Note-se que o significado da expressão *fraude à lei* já foi extensamente abordado no capítulo 1 desta dissertação, sendo apontados, inclusive, os principais motivos pelos quais um setor da doutrina rechaça o instituto da *fraude à lei* afirmando a impossibilidade de sua aplicação ao direito tributário para fins de obstar o planejamento fiscal.[1238] Entretanto, retomando brevemente a matéria, pode-se afirmar que, segundo outro setor da doutrina, a *fraude à lei* consistiria em "espécie do gênero violação da norma jurídica"[1239] – denominado por Marco Aurélio Greco de *drible jurídico* –[1240] que se concretizaria no âmbito tributário – segundo uma interpretação pró-fisco – quando o contribuinte não praticasse atos contrários à literalidade da lei, mas conseguisse, "por meio indireto, atingir o resultado indesejado que a norma fraudada visa evitar".[1241] Consequentemente, na *fraude à lei*, seriam manobradas duas normas simultaneamente:

[1233] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 129.
[1234] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 258.
[1235] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 258.
[1236] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 258.
[1237] YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos.** São Paulo: Lex, 2005, p. 252.
[1238] Os conceitos de *fraude à lei* e de *fraude contra a lei* também foram objeto de análise no capítulo 1 desta dissertação (*vide* tópicos 1.2.10.3 e 1.2.11.3, respectivamente intitulados *fraude* e *agravação da crise no sistema: a norma geral "antielisão"*), ao qual remetemos à leitura para melhor compreensão da diferenciação.
[1239] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 183. No mesmo sentido: REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 127.
[1240] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 259.
[1241] REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 127. Em idêntico sentido e redação: ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 183.

"uma norma imperativa cuja incidência se quer evitar"[1242] (chamada de *norma primária contornada*)[1243] e "outra norma de direito, a qual servirá de suporte à conduta que será praticada"[1244] (chamada de *norma secundária de camuflagem*),[1245] possibilitando que o ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte, quando analisado de forma isolada, se apresente como sendo "verdadeiro e válido",[1246] posto que "as partes (...) se sujeitam totalmente aos efeitos e disciplina jurídica da norma de cobertura, evitando a incidência da norma fraudada",[1247] daí a afirmação de Marco Aurélio Greco de que "o comportamento em fraude à lei se dá debaixo de um preceito legal" considerando que "o agente cumpre uma norma, mas a utiliza para contornar outra".[1248] Dessa forma, os fatos concretamente realizados pelo contribuinte passarão a ser regulados pela *norma de contorno* ficando afastada a "norma de tributação (ou de tributação mais onerosa)".[1249] Mas, para evitar a prática dessa conduta pelos contribuintes, as autoridades fazendárias têm equiparado diversas condutas consideradas em *fraude à lei* (assim como outras praticadas no âmbito do planejamento tributário) à hipótese de simulação.[1250] Entretanto, contestando tal posição, Alfredo Becker, invocando o pensamento de Albert Hensel, afirma que os atos e negócios jurídicos escolhidos pelo contribuinte para promover a elisão fiscal (entre as quais, aquelas consideradas pelas autoridades fazendárias como sendo em *fraude à lei*) não podem ser considerados simulados "*porque dito negócio foi e é realmente desejado pelas partes, as quais se sujeitaram às regras jurídicas que disciplinam aquele negócio e também se sujeitaram a sua eficácia jurídica*".[1251] Note-se que o próprio Marco Aurélio

---

[1242] REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 128.
[1243] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 183.
[1244] REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 128.
[1245] ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 183.
[1246] REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 128.
[1247] REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 128.
[1248] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 104.
[1249] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 259.
[1250] Nesse sentido: TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 166.
[1251] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 146. Neste ponto, parece relevante lembrar a posição de Marcos Bernardes de Mello no sentido de que "outro elemento fundamental para distinguir o ato *in fraudem legis* do ato simulado consiste em que na simulação os atos *não são verdadeiros*, enquanto na fraude à lei os atos *são verdadeiros*, embora se destinem a violar a lei. Realmente, na simulação os atos praticados ou são aparentes ou são mentirosos em seus conteúdos. Em hipótese alguma representam a verdade. A noção é consequência da própria essência do ato simulado tal como descrito no art. 167, § 1º, do Código Civil. No ato *in fraudem legis* nada é aparente. Tudo o que aparece é querido, especialmente o resultado" (MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico:** plano da validade. 15. ed., rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2019, p. 117-118). Nessa mesma

Greco confessa que, na figura da *fraude à lei*, não existe uma conduta ilícita, posto que não existe violação direta (ou frontal) à *norma contornada*, além disso, a conduta do contribuinte encontra expresso amparo na *norma de contorno*, destacando o referido autor que "o artigo 166, VI, do Código Civil de 2002 prevê claramente que a *fraude à lei* é hipótese de *nulidade do negócio jurídico* e não de ilicitude".[1252]

O autor, inclusive, com base na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, cita um exemplo elucidativo para demonstrar mais claramente a distinção entre *fraude à lei* e *fraude contra a lei*. O exemplo refere-se aos julgados da Suprema Corte,[1253] realizados na década de 60, época em que a legislação tributária nacional, como forma de proteger a indústria caseira, proibiu a importação de automóveis (norma que, no exemplo citado, seria a *norma contornada*). Entretanto, a mesma legislação permitia a importação de peças para automóveis de fabricação estrangeira (norma que, no exemplo, aparece como sendo a *norma de contorno*). Olhando para tal legislação, um contribuinte importou, aos poucos, todas as peças necessárias para montar um automóvel. Da concretização dessa conduta – amparada em normas tributárias vigentes – surge a seguinte pergunta: o contribuinte praticou crime tributário ou apenas infração tributária? Prosseguindo na indação, vigorasse ainda essa legislação atualmente, seria o caso de aplicar a multa agravada de 150% e promover a representação fiscal para fins penais? Conforme a decisão proferida à época pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito dos recursos extraordinários nominados, ficou assentado tratar-se de hipótese de *fraude à lei* tributária. Conforme sustenta Marco Aurélio Greco, no exemplo citado, a conduta do contribuinte infrigiu *algo diverso da lei*,[1254] posto que, "na fraude à lei, o contribuinte está coberto pela previsão de uma lei que o protege",[1255] daí a sua conclusão no sentido de que, no exemplo, a conduta do contribuinte,

---

linha, o pensamento de Marcus Abraham: "Dada esta estrutura, resta aí, também, a distinção para com a *simulação*, na qual a manobra ou ardil está no ato ou no negócio realizado (simulado) e não no uso da norma, já que na *fraude à lei* os atos ou negócios realizados são efetivamente pretendidos e não simulados" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 183).

[1252] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 259.

[1253] Os julgados do Supremo Tribunal Federal apontados pelo autor são os seguintes: RE 60.287, RE 60.438 e RE 61.434.

[1254] Conforme explica Edino Franzio, "o problema da fraude à lei está relacionado com a interpretação das leis onde se procura distinguir a *verba legis* (as palavras da lei) da *mens legis* (o espírito da lei)" (SOUZA, Edino Cezar Franzio de. **A fraude à lei no direito tributário brasileiro.** *In:* Revista de Direito UPIS, vol. 8. Brasília: UPIS, 2010, p. 86). No mesmo sentido, Moreira Alves: "no problema da fraude à lei o que ocorre justamente é isto: observa-se a letra da lei, mas para se alcançar fim contrário ao espírito da lei. (...) Quando o ato vai contra as palavras e o espírito da lei, é ele *contra legem*, contrário à lei, em que há a violação direta da lei. Já quando o ato preserva a letra da lei, mas ofende o espírito dela, o ato é de *fraude à lei*" (ALVES, José Carlos Moreira *apud* FRANCO, Marcus Vinicius Lima. **Fraude à lei em matéria tributária.** Disponível em <www.esmp.mpse.mp.br/Portal/RevistaESMP/FRAUDE%20%C3%80%20LEI%20EM%20MAT%C3%89RIA%20T%20%20RIBUT%C3%81RIA.marcusvinicius.pdf>, acessado em 13/03/2020, p. 3).

[1255] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 260.

embora não tenha agredido (ou violado) a lei, "agrediu o conjunto formado pelo ordenamento porque em detrimento dele, manipulou uma regra".[1256] Embora seja absurdo aventar-se a hipótese de crime tributário, também parece absurda a conclusão de Greco, especialmente considerando que está ao alcance do legislador inserir, na legislação tributária específica, a proibição de importar a *totalidade* do veículo em *partes separadas*. Não obstante, Marco Aurélio Greco sustenta que o ordenamento jurídico não tolera esse tipo de conduta e reage contra ela, embora ressalve que a ordem jurídica "não reage sempre da mesma forma",[1257] afirmando ser necessário "examinar as penalidades aplicáveis no caso de fraude à lei tributária, pois não poderão ser as mesmas aplicáveis aos ilícitos".[1258] E assim é porque, na visão do autor, na hipótese de *fraude à lei*, a conduta realizada pelo contribuinte "não viola a letra da lei, nem visa diretamente a pessoa da vítima, no sentido de mantê-la em engano (portanto, não se pode falar em fraude com a feição que lhe dá o Direito Penal)".[1259] Nessa mesma linha, Douglas Yamashita explica que, enquanto na *fraude contra a lei* a conduta do contribuinte "produz uma falsa imagem da realidade",[1260] na hipótese de *fraude à lei* a conduta do contribuinte reflete "uma imagem verdadeira da realidade",[1261] posto que os contribuintes cujas condutas são rotuladas como constituindo *fraude à lei* "realmente desejam submeter-se ao regime jurídico do negócio jurídico verdadeiro que honestamente declararam".[1262] Daí a afirmação de Ricardo Lobo Torres –

[1256] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 260. Na opinião de Onofre Alves, "a fraude à lei tributária *lato sensu* atenta contra o espírito e a *finalidade* do ordenamento jurídico tributário como um todo, ou seja, é antijurídica e abrange atos que perseguem um resultado proibido ou contrário ao ordenamento jurídico tributário, em uma consideração global" (p. 225) daí a sua afirmação (da qual discordamos), em relação ao parágrafo único do art. 116 do CTN, de que "o dispositivo introduzido (...) funcionalizando os tipos tributários de incidência, em situações de fraude à lei *lato sensu*, atrai a regra de incidência análoga, dando origem ao nascimento do tributo. Trata-se, pois, de *norma geral inclusiva*, determinante, para fazer valer os princípios reitores da tributação" (p. 241) (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 225 e 241).

[1257] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 261.

[1258] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 261. Conforme Greco, "não é porque a fraude à lei agride o ordenamento que automaticamente seja ilícita; isto vai depender do direito positivo e hoje temos o Direito Civil prevendo expressamente que a fraude à lei é hipótese de nulidade do negócio jurídico tal como é nulo um negócio celebrado por agente absolutamente incapaz. (...) Houve uma nulidade, mas não um ilícito" (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 261).

[1259] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 263. Nesse mesmo sentido, Vinicius Franco afirma que "a 'fraude à lei tributária' não tem qualquer semelhança com a 'fraude tributária' tal como tratada em diversos artigos do Código Tributário Nacional (149, VII; 150, § 4º; 154, parágrafo único) e na própria legislação criminal (art. 1º, II, e art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90)" (FRANCO, Marcus Vinicius Lima. **Fraude à lei em matéria tributária.** Disponível em <www.esmp.mpse.mp.br/Portal/RevistaESMP/FRAUDE%20%C3%80%20LEI%20EM%20MAT%C3%89RIA%20T%20%20RIBUT%C3%81RIA.marcusvinicius.pdf>, acessado em 13/03/2020, p. 2).

[1260] YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos.** São Paulo: Lex, 2005, p. 252-253.

[1261] YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos.** São Paulo: Lex, 2005, p. 253.

[1262] YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos.** São Paulo: Lex, 2005, p. 253.

aplicável não apenas no exemplo citado por Greco, mas também em diversos outros casos concretos – no sentido de que "o que não se pode é confundir a fraude penal ou fraude *contra legem* (...) com a fraude à lei (*frau legis*)".[1263]

É por ter essa diferenciação em linha de consideração que Marco Aurélio Greco, ao tratar do agravamento da multa em razão do elemento subjetivo do tipo, previsto no § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, afirma que

> Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido – que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável –, *não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos*; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete. (...) Assim, hipóteses de razoável e justificável divergência de qualificação jurídica não configuram a 'fraude' ou a 'sonegação' a que se referem estes preceitos indicados no § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96. Poderão em tese configurar a fraude civil ou fraude à lei, mas esta não está alcançada pelo § 1º aqui examinado.[1264]

Na mesma linha, Livia de Carli sustenta que, por não constituir hipótese de *fraude contra a lei* (infração direta à norma tributária) "não se deve operar frente aos atos praticados em fraude à lei com sanções, mas apenas com a requalificação dos atos e negócios de forma que estes restem conformes ao ordenamento".[1265]

Apesar dessa nítida diferenciação, existe, por parte das autoridades fazendárias, "uma tendência de assemelhar as hipóteses de *fraude à lei tributária*"[1266] às hipóteses que configuram *fraude penal*.[1267] Consequentemente, o grande equívoco no âmbito penal (decorrente do anterior equívoco cometido pelas autoridades fazendárias ao promoverem a *representação fiscal para fins penais*) é empregar a expressão *fraude tributária* como *signo* que engloba indistintamente os dois significados do termo jurídico polissêmico e, ignorando a existência de uma refinada distinção doutrinária, empregá-la indistintamente para fins penais. Note-se que, "por não se destinar a enganar ninguém (...) a *fraude à lei*

[1263] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 128. No mesmo sentido: BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 202.
[1264] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 270.
[1265] GERMANO, Livia de Carli. **A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos.** Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 55.
[1266] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 264-265.
[1267] No mesmo sentido: TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 166.

distingue-se da fraude penal".[1268] Daí decorre a afirmação de Lobo Torres no sentido de que "são inconfundíveis as fraudes à lei (*fraus legis*) e a fraude contra a lei (*contra legem*)".[1269] Ocorre que, por evidentes motivos arrecadatórios, passando por cima da diferenciação conceitual (bem como atropelando direitos e garantias fundamentais dos contribuintes), a "prática da Receita Federal, não raro referendada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aponta que o planejamento tributário ilegítimo, praticado com *fraude à lei*, autorizaria a duplicação da multa de ofício".[1270]

Essa prática fazendária demonstra a importância, destacada por Marco Aurélio Greco, de realizar "uma depuração nos sentidos que tem a palavra *fraude*, pois é utilizada em Direito para se referir a duas realidades diferentes".[1271] Em consonância com essa posição, Sergio André Rocha destaca que existe a grave "necessidade de se separar os casos em que se questiona a legitimidade do planejamento tributário, daqueles em que se identifica a prática de um ato fraudulento que permitiria o agravamento da multa de ofício e até mesmo uma representação fiscal para fins penais".[1272] Aliás, assentando com precisão essa diferenciação, destacou o espanhol Tulio Rosembuj, "la diferencia entre el fraude de la ley y la actividad contra legem implica que en este último caso se verifica una infracción frontal y abierta a una norma imperativa, sin que pueda existir atisbo de norma de cobertura que ampare dicha actividad".[1273]

Estando lançados os fundamentos da diferenciação doutrinária, parece inevitável concluir que a *fraude à lei tributária* constitui "um procedimento sofisticado pelo qual se

---

[1268] YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos.** São Paulo: Lex, 2005, p. 253.

[1269] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 127. Note-se que, conforme levantado por Alexandre Nishioka, o próprio Albert Hensel já enxergava a distinção entre *fraude à lei* e *fraude contra a lei*, pois, "comentando referido §10 da Ordenanza Tributária alemã, Hensel esclarecia que a elusão tributária pertenceria à categoria genérica do '*agere in fraudem legis*' (...). Criticava a utilização da simulação como forma de combater a elusão, pois no caso as partes querem realmente o negócio considerado anormal pelo legislador, e sugere, para tanto, a interpretação extensiva dos elementos jurídicos do fato gerador. (...) Por fim, Hensel sustentava que, se o contribuinte não tentar ocultar os atos praticados, não estará sujeito a sanções penais, pois a fraude à lei tributária não é propriamente proibida" (NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades:** os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 129).

[1270] ROCHA, Sergio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 88.

[1271] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 258.

[1272] ROCHA, Sergio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 89.

[1273] ROSEMBUJ, Tulio *apud* GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 263. Tradução do autor: "a diferença entre a fraude à lei e a atividade contra legem implica que neste último caso se verifica uma infração frontal e aberta a uma norma imperativa, sem que possa existir perspectiva de norma de cobertura que ampare dita atividade".

busca evitar a ocorrência do fato gerador"[1274] ou diminuir os efeitos tributários da incidência da norma impositiva. É exatamente por conta da compreensão dessa distinção conceitual que diversas legislações (entre as quais a espanhola) "não impõem sanções pecuniárias aos contribuintes que praticam fraude à lei tributária: simplesmente determinam a cobrança do tributo e os juros moratórios",[1275] sendo relevante destacar que "o Tribunal Constitucional Espanhol inclusive já se manifestou sobre a incompatibilidade entre a aplicação da fraude à lei e o princípio da legalidade penal".[1276] Note-se que, inclusive no Brasil, há posicionamento no sentido de que "a hipótese de *fraude à lei* não está abrangida pelo pressuposto de incidência da duplicação da multa (para torná-la de 150%)"[1277] tendo em vista que a "fraude à lei não é fraude penal".[1278] Note-se que a *fraude contra a lei* (ou *fraude em sentido penal* como prefere Marco Aurélio Greco)[1279] pressupõe "conduta que configure infração direta à legislação",[1280] fato que não corre na *frau legis*. Neste ponto releva dizer que a antiga Medida Provisória nº 66/2002 (parcialmente convertida na Lei 10.637/2002), em seus artigos 13 a 19 (tais dispositivos perderam a eficácia jurídica por não terem sido convertidos em lei), previa a desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa para fins de aplicação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (curioso destacar que tais dispositivos estavam reunidos na medida provisória sob o rótulo de *procedimentos relativos à norma anti-elisão*), sendo que o art. 17, § 2º, permitia ao contribuinte (que tivesse atos ou negócios desconsiderados) simplesmente *efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de*

[1274] GODOI, Marciano Seabra de. A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *In:* **Revista Dialética de Direito Tributário nº 68**, São Paulo: Dialética, 2001, p. 115.
[1275] GODOI, Marciano Seabra de. A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *In:* **Revista Dialética de Direito Tributário nº 68**, São Paulo: Dialética, 2001, p. 115-116.
[1276] GODOI, Marciano Seabra de. A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *In:* **Revista Dialética de Direito Tributário nº 68**, São Paulo: Dialética, 2001, p. 121.
[1277] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 264.
[1278] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 259. Em outro trecho de seu livro, Greco reafirma que "a fraude à lei ou fraude civil não é hipótese de incidência penal! Portanto, o § 1º do artigo 44 não se aplica às hipóteses de fraude civil ou fraude à lei, incidindo apenas nas hipóteses que configurarem fraude ao Fisco ou configurarem sonegação fiscal no sentido penal" (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 271).
[1279] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 258.
[1280] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 257. Conforme destaca novamente o autor em outro trecho de seu livro, "podem ser identificadas duas situações distintas às quais a palavra 'fraude' pode se referir: 1) a *fraude à lei*, em que há atos lícitos e violação indireta ao ordenamento como um todo e frustração de sua imperatividade; e 2) a *fraude contra o Fisco* em que a conduta do agente agride diretamente uma norma que assegura um direito ou crédito do Fisco – existente ou em curso de formação – de modo a escondê-lo ou impedir seu surgimento" (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 263).

juros e de multa de mora,[1281] ou seja, a medida provisória reconhecia que, em tais casos, não se aplicava a multa de ofício (a qual seria aplicada somente se o contribuinte deixasse da fazer esse pagamento com os acréscimos devidos, conforme expressamente previa o *caput* do art. 18).[1282] Essa disposição legislativa – atualmente não mais em vigor – caminha na trilha do entendimento de Marco Aurélio Greco no sentido de que os "casos de *fraude à lei* não deveriam ensejar nenhuma penalidade, exatamente porque o contribuinte age de acordo com uma norma jurídica (a norma 2, embora queira escapar da norma 1)".[1283]

Por fim, sublinhe-se que, de certa forma, um setor da doutrina tributária parece inovar (ao menos no âmbito do direito tributário, mas com profundos reflexos na esfera do direito penal) ao promover, com referidos significados distintivos para a palavra *fraude*, uma distinção formal entre *fraude penal* e *fraude civil* não aventada por Nelson Hungria, pois, conforme sublinha Marco Aurélio Greco, "há dois tipos de fraude: *fraude penal* (...) e *fraude civil*".[1284]

2.4. Planejamento tributário não constitui fraude penal

Um ponto fundamental a ser destacado na abordagem do *planejamento tributário*, conforme exposto por Lobo Torres, é que

> a confusão entre elisão e simulação (= evasão) vem sendo cometida também pela doutrina brasileira, com especial reflexo sobre os trabalhos da Receita Federal, assim no seu papel de órgão fazendário responsável pela formulação da política jurídico-tributária do País, como na sua atuação prática na fiscalização das rendas.[1285]

[1281] Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002: "Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados. (...) § 2º. O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora."

[1282] Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002: "Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício."

[1283] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 266. Conforme explica o autor, "há fundamento para afirmar que nas hipóteses de fraude à lei, como não se trata de um ato ilícito, existe um espaço para a possibilidade de cobrança do tributo sem penalidade. (...) Exige-se tributo sem multa, primeiro, porque não houve ato ilícito, e segundo, porque o perfil da fraude à lei comporta essa conclusão" (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 266).

[1284] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 258. Na linguagem e compreensão do autor, ocorre a fraude penal "quando há *dolo específico de enganar alguém*" e há fraude civil "quando o objetivo é *contornar a norma imperativa* utilizando-se de outra norma jurídica" (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 258).

[1285] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 2. O texto é repetido *ipsis litteris* na página 128 do livro de Lobo Torres.

Portanto, desde já, como ponto de partida, há de se assentar que *planejamento tributário* em nenhuma hipótese constitui *fraude penal*. Entretanto, a confusão decorrente da polissemia da palavra *fraude*, ou seja, entre os diferentes significados que lhe são inerentes, promove "conclusões inadequadas, como, por exemplo, a de afirmar que todo planejamento tributário configura hipótese de incidência de multas agravadas ou de crime contra a ordem tributária".[1286] Para desfazer esse amaranhado de conclusões e conceitos equivocados, uma fundamental premissa a ser destacada é que, nas condutas que caracterizam *planejamento fiscal* não ocorre adulteração da realidade fática (matéria fática tributária) nem intenção de enganar o fisco mediante artifícios. Note-se que, conforme destaca Marco Aurélio Greco, "no planejamento tributário o contribuinte quase sempre é o primeiro a expor ao Fisco o que fez (segundo sua interpretação e a qualificação jurídica que pretende extrair dos fatos)",[1287] portanto, nenhum fato concreto é escondido, nenhum fato tributário é ocultado, tudo é feito de forma transparente e com amplo acesso à atividade fiscalizatória realizada pelas autoridades fazendárias. Se ocorrem divergências (ou mesmo atritos que desembocam no Poder Judiciário ou nas instâncias jurisdicionais administrativas) entre os contribuintes e o Fisco, tais divergências ficam restritas ao exclusivo âmbito da interpretação da norma tributária, ou seja, "na figura denominada de planejamento fiscal existem fatos certos (as condutas realizadas) e divergência quanto à sua qualificação jurídica".[1288] Conforme precisamente colocado por Lobo Torres, a *elisão* (planejamento tributário) tem por pano de fundo "fatos realmente acontecidos",[1289] enquanto a *simulação* trabalha com fatos inexistentes ou apenas parcialmente existentes.[1290] É justamente por isso que a lusitana Ana Paula Dourado, com clareza, destaca que "a elisão fiscal não constitui um ilícito e por isso só deve gerar requalificação

---

[1286] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 259.
[1287] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 276.
[1288] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 274. Conforme explica o autor, "no planejamento, o contribuinte, a seus olhos, 1) não realiza o fato gerador ou 2) realiza fato gerador que leva a uma obrigação em dimensão menos onerosa. (...) Esta situação difere claramente daquela prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/64" (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 274).
[1289] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 48.
[1290] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 48-49. É por isso que o autor, em outro trecho de seu livro, afirma que "na *simulação* discute-se sobretudo a respeito da matéria de fato, ao passo que na *elisão* a controvérsia gira em torno da questão de direito, donde se segue que naquela a prova é o seu ponto nevrálgico e incumbe ao Fisco produzi-la", por consequência, ao analisar uma hipótese de elisão (por ele rotulada como sendo *abuso de direito*) o autor afirma que na elisão tributária "não se abre a instância da prova e prepondera o ônus argumentativo da Fazenda" (TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 130).

dos atos ou negócios (...). Qualquer outra reação, tal como sanções penais (...) não são aplicáveis".[1291] Nesse mesmo sentido, Alexandre Nishioka informa que, "quanto aos aspectos penais, Tipke e Lang afirmam que 'a elusão fiscal *não* é *punível*'."[1292] Conforme já dito anteriormente no primeiro capítulo desta dissertação, no limite (e sob uma ótica interpretativa inadequada, posto que torna *ilícitas* condutas *lícitas*), tais comportamentos poderiam constituir – no limite, repita-se – *fraude à lei*, portanto, ainda assim, trata-se de um indiferente penal sob a ótica da Lei 8.137/90 (em razão da ausência do elemento *fraude* para a concretização da *tipicidade objetiva* exigida pelos tipos penais). Ocorre que, em meio a essas divergências e atritos entre Fisco e contribuintes (agravados pela ausência de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN), conforme salienta Lobo Torres, "a solução encontrada pela fiscalização de rendas (...) tem sido o de *transformar a elisão em simulação*, que oferece definições, procedimento tributário administrativo e multa qualificada de 150%".[1293] Entretanto, conforme já salientado nesta dissertação, disso decorre grave e indevida consequência jurídica para condutas lícitas e legítimas dos contribuintes, posto que "a metamorfose da elisão abusiva em simulação e fraude *contra legem* acarreta, logicamente, a responsabilidade penal do contribuinte e o início do processo criminal, conclusão absurda para mera divergência de interpretação".[1294]

Tomemos, por exemplo, a hipótese polêmica do chamado *negócio jurídico indireto* (mais apropriadamente denominado de *negócio com um fim indireto*, "como preferem Ascarelli, Ferrara e Messina").[1295] Porém, antes de adentrarmos no exemplo, parece adequado definir o que referida expressão pretende significar apontando que, segundo a doutrina, existe negócio jurídico indireto quando as partes contratantes "recorrem a um negócio determinado visando alcançar através dele, consciente e consensualmente,

---

[1291] DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal.** 4. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2019, p. 291-292.
[1292] NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades:** os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 78.
[1293] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 166.
[1294] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 166.
[1295] CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 212. Conforme o autor, o negócio jurídico indireto tem por essência a "utilização de um negócio típico para realizar um fim distinto de sua causa determinante. (...) No negócio jurídico indireto, as partes buscam uma finalidade lícita, apesar de não ser típica da forma utilizada. O objetivo traçado é consciente, lícito e verdadeiramente querido pelas partes" (CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 212).

finalidades diversas daquelas que, em princípio, lhes são típicas".[1296] Conforme destaca Paulo Ayres, "não fosse a pretensão de alcançar esse fim ulterior, o negócio entabulado teria sido feito de uma forma direta, vestindo-se de outra roupagem jurídica".[1297] Embora tenha sua origem e respectivo estudo afetos ao direito privado, o negócio jurídico indireto produz importantes "reflexos no direito tributário".[1298] Note-se que, considerando que a *teoria da interpretação econômica* (formulada por Enno Becker) é incompatível com os princípios que regem o ordenamento jurídico brasileiro, afirma-se em doutrina que isto "implica a constatação de que o negócio jurídico indireto é um meio válido e lícito para a redução da carga tributária".[1299] É por isso que, na tentativa de restringir a sua utilização, Marco Aurélio Greco afirma que "só há espaço para celebrar negócio indireto se com ele não se visar fraudar a lei".[1300] Abstraindo essa discussão relativa à caracterização do negócio indireto como espécie ou modalidade de *fraude à lei*, Paulo Ayres destaca as seguintes características do negócio jurídico indireto:

> (i) a existência de um negócio jurídico típico, com a observância dos requisitos necessários à sua consumação, em conformidade com o regime jurídico que lhe é aplicável; (ii) a busca

---

[1296] REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 124. Conforme esclarecimento fundamental feito pelo autor, "as partes, ao adotarem o negócio jurídico indireto, apresentam convergência entre a declaração e a manifestação da vontade, tanto quanto à forma quanto em relação à disciplina jurídica do negócio adotado. O que caracteriza um negócio jurídico indireto é o fato das partes pretenderem alcançar um fim que não é o típico do negócio adotado, mas para atingir este fim adotam e se sujeitam a todas as disciplinas desse negócio. (...) Isto significa que no negócio indireto, além dos fins típicos do negócio adotado, as partes visam, consensualmente, a realização de outro fim, não típico, ulterior àquele típico" (REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 124).

[1297] BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 147. Conforme o autor, "evita-se a forma direta de estruturação do negócio para, por intermédio de outra forma de celebração da operação, alcançar os objetivos pretendidos, como a menor oneração tributária" (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 147).

[1298] CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 213. No mesmo sentido: GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 295. Conforme explica Alaor Bogo, "o negócio jurídico indireto em matéria tributária apresenta dois elementos essenciais: a) a divergência entre a estrutura – fins típicos – do negócio e os fins que as partes pretendem atingir – ao que a doutrina costuma chamar de 'processos insólitos', 'formas anormais', 'formas inusuais'; b) a intenção exclusiva de excluir ou diminuir o encargo tributário" (BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 212).

[1299] CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 216.

[1300] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 297. Em outro trecho de seu livo, o autor afirma que, "em matéria tributária, o negócio indireto serviria para obter um fim equivalente a outro negócio para o qual a carga tributária seria mais *elevada*. Portanto, o negócio indireto serviria de instrumento para obter uma elisão fiscal lícita. A primeira observação a fazer é a de que no negócio jurídico indireto há apenas um negócio e, portanto, fica afastada a hipótese de simulação que supõe a existência de dois negócios (o real e o aparente, seja qual for a perspectiva a partir da qual sejam vistos: causa ou vontade). A segunda observação é a de que só há negócio indireto quando for utilizado um negócio jurídico *típico*. Se o negócio jurídico for atípico ele será um negócio 'direto', posto que o efeito prático não é mais equivalente ao de outro negócio, mas é o efeito prático dele especificamente decorrente" (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 296).

> de um resultado que não é próprio, natural ou inerente ao tipo ou espécie de negócio que reveste a operação; e (iii) a licitude do negócio, que não se qualifica como de natureza simulada.[1301]

Embora o *negócio jurídico indireto* não se qualifique como simulado,[1302] não se pode negar que, por constituir um negócio jurídico tributariamente menos oneroso, ele "pode ser celebrado com o fim exclusivo de enganar o fisco, sob o amparo de um procedimento simulado",[1303] entretanto, aí já não se trata mais de *planejamento tributário*, mas sim de mera hipótese de *simulação* tentando encobrir-se sob a forma de *planejamento fiscal*. Nessa linha, quando o negócio jurídico indireto for efetivamente *simulado* deverá ser "desconsiderado em sua aparência, subsumindo-se à hipótese normativa que descreve a efetiva declaração de vontade nele envolvida".[1304] Entretanto, não se pode, pura e simplesmente, presumir a *teratologia* do negócio realizado, posto que essa se constitui em *exceção* à regra ordinária. Na regra comum, negócio jurídico indireto e simulação são condutas dos contribuintes que não possuem nenhuma relação entre si.[1305] Note-se que, conforme destaca Rutnéa Navarro, no negócio jurídico indireto

---

[1301] BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 147. Conforme explica Elcio Reis, "Túlio Ascarelli, maior estudioso do negócio jurídico indireto (...) delimita essa questão (...) asseverando que o negócio jurídico indireto se caracteriza pela distinção entre o objetivo típico do negócio, em abstrato, e os eventuais objetivos ulteriores visados consensualmente, pelas partes, no caso concreto" (REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 125).

[1302] Conforme Ives Gandra e Paulo Lucena, "o negócio indireto difere, significativamente, da simulação. Nesta última hipótese, as partes não desejam o que foi pactuado no plano jurídico, mas uma outra realidade, que remanesce subjacente. No negócio indireto, ao invés, o que foi pactuado corresponde fielmente à vontade dos contratantes (...). De se destacar que o Supremo Tribunal Federal reconheceu (...) a legalidade desses procedimentos, sendo clássicas as decisões proferidas nos Recursos Extraordinários 79.460 e 82.447" (MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 358).

[1303] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 211. O autor aponta que, no âmbito tributário, os *negócios jurídicos simulados* possuem duas características que lhe são essenciais: "a) a simulação de um ato ou contrato, que pode ser absoluta ou relativa e abranger todo ou apenas parte do negócio jurídico; b) a existência, como resultado dessa simulação, da redução do imposto que de outro modo seria devido" (BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 211).

[1304] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 213.

[1305] Francisco Bianco, fazendo clara referência à contradeclaração que é ocultada na simulação, explica que, na simulação, "as partes desejam contratar um negócio mas contratam outro. Há, portanto, dois negócios sendo ajustados: o real e o aparente. As partes não querem contratar aquilo que foi ajustado. O negócio é enganoso"; ao passo que, na realização do negócio jurídico indireto "há um e somente um negócio sendo contratado. E as partes desejam aquilo que foi ajustado, submetendo-se integralmente ao regime jurídico aplicável ao negócio indireto. As partes, portanto, querem aquilo que foi contratado" (BIANCO, João Francisco *apud* CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 213). Conforme sustenta Custódio da Piedade Miranda, na simulação existem duas declarações, sendo que "a declaração, destinada a permanecer secreta, consubstanciada numa *contradeclaração* ou *ressalva*, constata a realidade subsistente entre os simuladores" (MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino *apud* ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. **A simulação no Código Civil.** Tese (Doutorado em Direito Civil). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 28).

> as partes querem o negócio que realizam e desejam produzir e suportar, também, seus efeitos ostensivamente indicados, sujeitando-se à disciplina própria do negócio adotado. Porém, além desses efeitos, alcançam também o fim prático visado que, no caso de planejamento tributário, é a economia fiscal. Nada é clandestino ou simulado. E mesmo os fins que não sejam os típicos do negócio adotado, são lícitos, notórios e declaráveis.[1306]

Apontados os contornos doutrinários do negócio jurídico indireto (bem como suas características), Douglas Yamashita, sob a sugestiva epígrafe *nem tudo que reluz é ouro*, cita, como exemplo de negócio indireto, a hipótese conhecida na doutrina tributária como *incorporação às avessas* (ou incorporação reversa) – que tanta polêmica tem causado na doutrina e na jurisprudência – decorrente da proibição, contida no art. 33 do Decreto-Lei 2.341/87,[1307] de que empresas lucrativas incorporem empresas deficitárias com o objetivo de compensar "seus lucros com os prejuízos de empresa sucedida por incorporação".[1308] Em face de tal proibição, "muitos contribuintes inverteram tal reorganização societária de modo que a empresa deficitária passou a incorporar a empresa lucrativa"[1309] e, por consequência dessa *incorporação reversa*, a sociedade deficitária incorporadora pretende compensar o seu prejuízo "com o lucro apurado pela incorporada".[1310] A conduta do contribuinte tem por objetivo os reflexos tributários benéficos da incorporação em relação tanto ao IRPJ (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica) quanto à CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido). No âmbito administrativo, tanto os antigos *Conselhos de Contribuintes* vinculados ao Ministério da Fazenda quanto o atual *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais* (CARF) julgaram reiteramente esse tipo de operação "manifestando entendimento para ambos os lados".[1311] Douglas Yamashita, inclusive, aponta dois julgamentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes (acórdãos nº 01-01.857 e 01-01.874), ambos realizados em 1995, que reconheceram na

---

[1306] GUERREIRO, Rutnéa Navarro *apud* CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007, p. 212. Afirmando também a existência de contradeclaração na simulação: TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 130.

[1307] O Decreto-Lei nº 2.341/87 possui a seguinte previsão normativa: "Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida. Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido." Este dispositivo é integralmente reproduzido no Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda). Além disso, sucessivas medidas provisórias disciplinavam o que atualmente está previsto no bojo da Medida Provisória nº 2.158-35/2001: "Art. 22. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987."

[1308] YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos.** São Paulo: Lex, 2005, p. 21.

[1309] YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos.** São Paulo: Lex, 2005, p. 21.

[1310] LUKIC, Melina Rocha. **Planejamento tributário.** Rio de Janeiro: FGV, 2017, p. 203.

[1311] LUKIC, Melina Rocha. **Planejamento tributário.** Rio de Janeiro: FGV, 2017, p. 203.

incorporação às evessas (negócio jurídico indireto) uma operação de "lícita elisão fiscal e planejamento tributário verdadeiro"[1312] afastando a imputação de *simulação* por parte das autoridades fazendárias, pois, conforme esses dois julgados (cujas ementas possuem idêntico conteúdo), "se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao Fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita".[1313] Curiosamente, conforme Douglas Yamashita, no voto da relatora desses dois acórdãos argumentou-se, *in abstracto*, que "a fraude à lei, o abuso de direito ou de formas jurídicas equiparam-se à hipótese ilícita de *simulação*".[1314] Entretanto, em outro julgado, proferido no ano de 2002 pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (acórdão nº 103-21.046) "a *mesma espécie* de 'incorporação às avessas' foi julgada (...) como caso de *evasão fiscal mediante simulação*, ou seja, um falso planejamento tributário".[1315] Do contraste entre esses julgados divergentes resulta a seguinte indagação formulada por Douglas Yamashita: "Ora, mas se já havia sido aprovada pela própria Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes como caso de *lícita elisão fiscal*, como é possível que tenha sido reprovada como caso de *evasão fiscal*?"[1316] Daí resultando a conclusão do autor de que "**não é o tipo** de operação que garante a licitude dos atos que visam a redução da carga tributária, mas **a forma como** tal operação é realizada".[1317] A conclusão de Yamashita é baseada no fato de o julgado apontado possuir ementa com a seguinte assertiva:

> INCORPORAÇÃO ATÍPICA – NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO – SIMULAÇÃO RELATIVA. A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada. (...) Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos (...) necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo.[1318]

[1312] YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos.** São Paulo: Lex, 2005, p. 22.
[1313] BRASIL. Ministério da Fazenda, Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes (acórdãos nº 01-01.857 e 01-01.874) *apud* YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos.** São Paulo: Lex, 2005, p. 22. Esse mesmo entendimento foi reiterado em julgamento administrativo unânime proferido em 2003: *vide* BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Processo Administrativo 16327.001715/2001-26, **Acórdão 101-94.127**, j. 28/02/2003, DOU 26/03/2003.
[1314] YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos.** São Paulo: Lex, 2005, p. 22.
[1315] YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos.** São Paulo: Lex, 2005, p. 22.
[1316] YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos.** São Paulo: Lex, 2005, p. 23.
[1317] YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos.** São Paulo: Lex, 2005, p. 24.
[1318] BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Terceira Câmara (acórdão nº 103-21.046) *apud* YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos.** São Paulo: Lex, 2005, p. 23.

O julgado administrativo acima referido, para assentar tratar-se de hipótese de *simulação relativa*, apresentou como fundamentos de sua conclusão os seguintes fatos:

(i) a empresa incorporadora adotou o mesmo nome comercial da empresa incorporada;

(ii) a empresa incorporadora vendeu todo o seu maquinário;

(iii) a empresa incorporadora transferiu a sua sede para o mesmo endereço em que estava localizada a sede da empresa incorporada;

(iv) todas as filiais da empresa incorporada tornaram-se filiais da empresa incorporadora;

(v) os membros do Conselho de Administração da empresa incorporada passaram a constituir o Conselho de Administração da empresa incorporadora;

(vi) a empresa incorporadora encerrou na prática o desenvolvimento das suas atividades em julho de 1994 ao passo que o *ato de incorporação* somente ocorreu em março de 1995.

Discordamos de todos os fundamentos apresentados pelo julgado. Aliás, justamente ao contrário, concluímos que são os próprios fundamentos da decisão administrativa que demonstram que o *ato de incorporação* não foi *simulado*, mas eminentemente verdadeiro. E tal conclusão decorre do fato de que a mudança de nome, a transferência de sede, a venda de equipamentos, a alteração das filiais e, inclusive, a mudança dos administradores inserem-se no âmbito da liberdade e disponibilidade jurídica das empresas envolvidas na incorporação, tratando-se, portanto, do exercício da liberdade de estabelecer estratégias empresariais. Aliás, faz muito mais sentido aproveitar o *nome*, a *infraestrutura* e a *experiência profissional bem sucedida dos administradores da incorporada* do que proceder ao contrário (e esses podem ser, inclusive, os motivos para a realização da incorporação, sob a perspectiva da empresa incorporadora); além disso, faz muito mais sentido utilizar um *nome* mais conhecido e melhor projetado no mercado do que adotar um *nome que não impactou positivamente o mercado e amargou prejuízos em sua atividade* (podendo ser esse um dos motivos que estimulou a incorporação), além disso, o próprio *benefício tributário*, decorrente da incorporação, pode ter sido o principal motivo que estimulou a empresa incorporada a desejar a incorporação (embora sob certas condições por ela estabelecidas, como, por exemplo, a de manter o *nome* que obteve sucesso empresarial). Note-se que, a rigor, tudo isso se insere no âmbito da autonomia assegurada pelo direito privado e pelo próprio texto constitucional. Além disso, é fundamental lançar luz sobre o seguinte fato: no caso ora sob exame, tudo efetivamente existia (maquinário,

instalações, administradores etc), portanto, não se pode simplesmente equiparar as hipóteses de *simulação* e *incorporação às avessas*, sendo imperativo demonstrar – mediante provas idôneas – a prática efetiva de simulação, sendo importante mencionar que, no caso concreto, a mera *análise abstrata* não pode afastar a possibilidade de, mediante incorporação, ter ocorrido um simples rearranjo das operações societárias por *n* motivos ligados exclusivamente aos interesses empresariais e, nesse sentido, conforme afirma o próprio julgado administrativo, diversas operações materiais efetivamente ocorreram após a realização da incorporação, consequentemente, no âmbito do direito tributário, o máximo que se pode fazer é requalificar o fato praticado segundo a interpretação das autoridades fazendárias.[1319] Entretanto, em assim ocorrendo, fica aberta, por elementar conclusão, a possibilidade de o contribuinte contestar judicialmente (ou mesmo administrativamente perante as esferas superiores) a interpretação realizada. O que não se pode fazer, no âmbito tributário, é afirmar a ocorrência de *simulação* e, com isso, promover a *representação fiscal para fins penais*, posto que isso implicaria criminalizar a interpretação da legislação tributária. Note-se que conclusão totalmente diversa ocorreria se uma pessoa jurídica fosse criada exclusivamente com a finalidade de promover a *incorporação às avessas* e, sem nunca ter tido atividade prática efetiva, ocorresse a criação artificial (portanto, *fraudulenta* em sentido penal) de prejuízos fiscais visando ao seu posterior aproveitamento por ocasião da incorporação. Aí sim estaríamos diante de uma simulação. Entretanto, tal não é o caso. Retomando a análise do aresto mencionado por Yamashita, o único fundamento do julgado administrativo que talvez possa apontar para a possibilidade de uma *simulação* seria o fato de a empresa incorporadora já ter encerrado as suas atividades quase um ano antes da realização da incorporação, entretanto, mesmo assim, não se pode ignorar que a empresa incorporadora – embora tivesse encerrado *na prática* as suas atividades – ainda possuía existência jurídica efetiva; portanto, o mero encerramento das atividades não é suficiente para denotar, de forma absoluta, a hipótese de *simulação*, posto que o encerramento prático das atividades – desde que não seguido de extinção formal da pessoa jurídica – pode ter por fundamento uma série de motivos

[1319] Cite-se, como exemplo, o seguinte julgado administrativo: "INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. DESCONSIDERAÇÃO DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS. Deve ser mantida a glosa de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL nas hipóteses de incorporação às avessas, quando uma empresa extremamente deficitária, com patrimônio líquido reduzido, com o intuito de redução de pagamento de tributos, incorpora uma empresa lucrativa, com patrimônio líquido seis vezes maior que sua incorporadora, e na sequência assume a denominação social da incorporada e passa a ser administrada pela incorporada" (BRASIL. Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Primeira Turma, Processo Administrativo 10830.016265/2010-91, **Acórdão 9101-003.008**, j. 08/08/2017, DOU 05/09/2017).

inseridos no âmbito exclusivo e inviolável do *livre exercício da atividade empresarial* (*v.g.*, diminuir os custos que têm acarretado o prejuízo no desempenho da atividade para, somente então, reavaliar a posição de mercado da empresa e buscar eventuais parceiros, soluções ou alternativas para, posteriormente, promover a retomada das atividades). Como se nota, nem mesmo esse fundamento é suficiente para demonstrar que o *ato de incorporação* não foi realmente *querido* na exata forma em que foi *praticado* (aliás, tais condições podem ter sido, no âmbito da estratégia e negociação empresarial, colocadas como condição *sine qua non* para que fosse aceita a incorporação pela empresa incorporada). O simples fato de a incorporação ter proporcionado um *benefício tributário* estimulando a realização do negócio jurídico indireto (planejamento tributário) não pode ter força suficiente para lançar por terra toda a vasta gama de possibilidades que subjazem à realização do negócio jurídico (possibilidades essas simplesmente ignoradas pelas autoridades fazendárias, como se fossem *motivos inidôneos*) e que foram determinantes para que a *incoporação às avessas* ocorresse na exata forma em que foi realizada. Tudo isso demonstra – assim como a nossa conclusão em sentido contrário à do julgado administrativo – "como nem sempre é fácil distinguir entre falsos planejamentos tributários (evasão fiscal) e verdadeiros planejamentos tributários (elisão fiscal)".[1320] A fundamentação lançada neste parágrafo nos faz dissentir da posição de Douglas Yamashita no sentido de que *não é o tipo de operação*, mas *a forma como tal operação é realizada*, que determina a qualificação da operação como lícita ou ilícita.[1321] Nos parece mais adequada a posição de Melina Rocha Lukic ao afirmar que o elemento decisivo é saber se a *incorporação às avessas* efetivamente "ocorreu tal como formalizada (...) ou se tal expediente foi uma mera simulação (...) para o fim exclusivo de compensação dos prejuízos fiscais".[1322] Fazemos apenas um acréscimo nessa posição: ainda que a *compensação dos prejuízos fiscais* figure como elemento exclusivo de motivação para que a empresa superavitária aceite ser incorporada, tal fato – exclusivamente considerado – não significa que efetivamente ocorreu *simulação*, posto que também devem ser levados em consideração os elementos determinantes para a incorporação *sob o ângulo da empresa deficitária que propôs a incorporação às avessas*.[1323] Entretanto, ingressar nos

[1320] YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos.** São Paulo: Lex, 2005, p. 25.
[1321] YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos.** São Paulo: Lex, 2005, p. 24.
[1322] LUKIC, Melina Rocha. **Planejamento tributário.** Rio de Janeiro: FGV, 2017, p. 205.
[1323] Não ignoramos o fato de que um setor da doutrina tributária sustenta que "a incorporação às avessas só constitui planejamento tributário se nos casos concretos efetivamente a empresa com prejuízos fiscais tiver incorporado a empresa saudável. Se a incorporação for apenas formal ('de fachada') e, na realidade, o negócio materialmente praticado tenha sido a incorporação da empresa deficitária pela saudável, não será

pressupostos que demonstram a ilicitude da operação, para fins de comprovação da *simulação*, parece atividade altamente complexa e, na prática, do ponto de vista probatório, dificilmente demonstrável. Exatamente por isso, um julgado administrativo mais consentâneo com o que aqui está sendo exposto, embora tomado por maioria, assim assentou:

> IRPJ – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – GLOSA DE PREJUÍZOS – IMPROCEDÊNCIA. A denominada 'incorporação às avessas', não proibida pelo ordenamento, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas.[1324]

Relevante mencionar que o julgado acima transcrito foi mantido – com idêntica redação de ementa – pela *Câmara Superior de Recursos Fiscais* ao negar, por maioria, provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.[1325]

Embora existam, na jurisprudência administrativa, decisões em sentido contrário,[1326] neste ponto da dissertação torna-se importante sublinhar que a *vedação legal* prevista na legislação tributária refere-se apenas ao *pressuposto fático-jurídico* de a empresa superavitária figurar como *empresa incorporadora*, nada existindo na legislação tributária que impeça a realização da *incorporação às avessas* na forma como descrita no julgado administrativo citado por Yamashita e que ora se examina.[1327]

---

caso de planejamento, mas de dissimulação" (NORONHA, Luana. Solidariedade social e tributação: uma análise constitucionalmente orientada. *In:* BRITO, Edvaldo Pereira de (Coord.). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 96, São Paulo: Revista dos Tribunais, jan./fev. 2011, p. 71).

[1324] BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Sétima Câmara, Processo Administrativo 10675.003870/2002-21, **Acórdão 107-07.596**, j. 14/04/2004, DOU 27/07/2004.

[1325] BRASIL. Ministério da Fazenda, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Primeira Turma, Processo Administrativo 10675.003870/2002-21, **Acórdão 01-05.413**, j. 20/03/2006, DOU 06/06/2006.

[1326] Cite-se, *v.g.*, a seguinte decisão, tomada por maioria, assentando a ocorrência de *fraude à lei* (note-se, entretanto, que na realização do negócio jurídico indireto, bem como nas medidas internas posteriormente adotadas no âmbito da empresa incorporadora, nada relativo à matéria fática foi escondido da fiscalização promovida pelas autoridades fazendárias, tudo foi feitos às claras e devidamente documentado): "GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS NA SUCESSÃO – INCORPORAÇÃO – Restando comprovado que a empresa dita incorporada foi quem realmente sobreviveu, tendo sido, ato contínuo, alterados o nome, o endereço e o objeto social para os da dita incorporada, conclui-se pela adoção de forma jurídica sem correspondência fática, compensando-se prejuízos sofridos por uma empresa com resultados positivos de outra, contornando-se, com forma vazia de conteúdo, a prescrição proibitiva da legislação" (BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Processo Administrativo 13807.001180/98-45, **Acórdão 101-96.142**, j. 23/05/2007, DOU 26/02/2008).

[1327] Esse entendimento foi expressamente adotado em julgamento administrativo unânime proferido em 2003: "IRPJ – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as

Outra situação, também inserida na atividade denominada *planejamento tributário*, merece ser aqui analisada a título de exemplo. Trata-se de operação em sentido inverso ao da *incorporação às avessas*, ou seja, a hipótese em que uma empresa de grande porte, considerando que o volume de seu faturamento não permite que se beneficie de um regime fiscal mais favorável (exclusivamente aplicável às pequenas e médias empresas), decide promover "diversas cisões, transformando-se em várias empresas menores, todas com o mesmo objeto social",[1328] mantendo, portanto, uma unidade empresarial; em tal hipótese, Alaor Bogo sustenta ser possível reconhecer a existência de *simulação* em razão da manutenção de tal unidade empresarial,[1329] a qual ficaria afastada caso fosse demonstrada que a *cisão* efetivamente *cindiu* – do ponto de vista prático – a unidade empresarial. Não nos parece seja a melhor interpretação. *Primeiro*, porque não existe vedação legal à realização de cisão com permanência da unidade empresarial, aliás, é constatação forense cotidiana a existência de grupos (unidades empresariais) ocupando o polo passivo de demandas judiciais indenizatórias (especialmente nas ações consumeristas, tudo com o fito de assegurar o integral ressarcimento aos consumidores em razão da atividade empresarial conjuntamente desempenhada pelo grupo econômico); *segundo*, porque está ao alcance do legislador inserir na legislação tributária a vedação a esse tipo de cisão, o que nunca foi feito. A posição de Alaor Bogo parece um tanto quanto contraditória quando se percebe que ele mesmo reconhece que a solução seria outra (e, consequentmente, não se poderia sustentar a *simulação*) caso "as cisões fossem justificadas com um fim econômico ou empresarial, como a divisão da produção ou da comercialização de determinados produtos, por exemplo".[1330] Note-se que a posição que estamos aqui defendendo já foi adotada pela jurisprudência administrativa, por unanimidade, conforme se constata no seguinte julgado: "SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária."[1331] Seja como

---

eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de 'evasão ilícita' (Ac. CSRF/01-01.874/94). IRPJ – INCORPORAÇÃO ATÍPICA – A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando negócio jurídico indireto" (BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Processo Administrativo 16327.001715/2001-26, **Acórdão 101-94.127**, j. 28/02/2003, DOU 26/03/2003).

[1328] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 305.

[1329] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 305.

[1330] BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 305.

[1331] BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Terceira Câmara, Processo Administrativo 11516.002462/2004-18, **Acórdão 103-23.357**, j. 23/01/2008, DOU 15/05/2008. No mesmo sentido, decisão do CARF por maioria: "PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ART. 116,

for, mesmo que a cisão empresarial seja reputada como ocorrida em *fraude à lei* pelas autoridades fazendárias, ainda assim não há *fraude penal* apesar da existência de *supressão ou redução de tributo*, posto que nenhum elemento relativo à *matéria fática* foi falseada na operação, tudo foi corretamente declarado e, mais do que isso, realizado em decorrência de interpretação do ordenamento jurídico como um todo. Tal conclusão está estampada, inclusive, na jurisprudência administrativa:

> PENALIDADE QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – (...) Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário (...), por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal.[1332]

Como conclusão, após abordadas essas duas hipóteses de planejamento tributário (*incorporação às avessas* e cisão com manutenção da unidade empresarial) que têm causado certa polêmica doutrinária e jurisprudencial, afirmamos – peremptoriamente – que, por não configurarem *alteração da realidade fática* mediante artifícios e por estarem restritas ao âmbito da legítima *interpretação da legislação tributária*, fica totalmente afastada a possibilidade de caracterização (imputação) de todas as condutas dos contribuintes que se insiram no âmbito da atividade de *planejamento tributário* como sendo hipótese de concretização de *simulação* – portanto, como hipótese de *fraude penal* –, mesmo que ocorra a *supressão* ou a *redução* de tributo e ainda que tais condutas sejam rechaçadas pelo Fisco – ou pelas autoridades que exercem jurisdição (administrativa ou judicial) – ao argumento de que tais condutas estão eivadas dos vícios consistentes em *fraude à lei*, *abuso de direito*, *abuso de forma*, *ausência de motivos extrafiscais* ou *negócio jurídico indireto* (o mesmo se diga em relação à conduta realizada pelo contribuinte que, embora não se caracterize como *planejamento tributário*, tenha sido

---

P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos. A alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u., do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fossem uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN. Recurso voluntário provido." (BRASIL. Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Terceira Seção de Julgamento, Processo Administrativo 19515.001905/2004-67, **Acórdão 3403-002.519**, j. 22/10/2013, DOU 20/03/2014).

[1332] BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Processo Administrativo 11065.001589/2002-64, **Acórdão 101-95.537**, j. 24/05/2006, DOU 02/06/2007.

motivada pela mera *interpretação da legislação tributária* – portanto, livre de adulteração da matéria fática), salvo, por conclusão lógica, quando se tratar de *comprovada simulação* (ou, em outras palavras, quando se tratar de uma conduta que não possa ser subsumida à lícita atividade de *planejamento fiscal* ou de *interpretação da norma impositiva* em razão da adulteração da matéria fática declarada).

2.5. Afinal, o que é fraude tributária para fins penais?

A análise feita neste capítulo teve por objetivo delinear o conceito de *fraude penal* sob a perspectiva de sua conexão direta com o conteúdo do Capítulo VI do Título II da Parte Especial do Código Penal (mais especificamente em relação ao crime de *estelionato*); resta agora, para os objetivos desta dissertação, a transposição das conclusões decorrentes dessa análise para o contexto da fraude tributária. Faremos isso, aqui, em linhas gerais, adiantando parte do que será trabalhado no próximo capítulo.

De tudo quanto exposto – e contrastando tal exposição com os arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 – podemos concluir que a caracterização do *crime tributário* exige o emprego de *fraude* por parte do contribuinte para, com a adulteração da matéria fática tributável, obter a supressão ou redução de tributo. Dizer que o *crime tributário* pressupõe o cometimento de *fraude* parece uma afirmação jurídica elementar, entretanto, parte significativa da doutrina e da jurisprudência tropeça ao afirmar o que efetivamente significa essa *fraude*.

Nessa linha de ideias, afirmamos que a chamada *fraude tributária* (gênero), para constituir-se em fraude penal, tem que incidir sobre dados da realidade concreta, e não sobre a ordem jurídica vigente. Além disso, há que se destacar que não é a *redução ou supressão de tributo* que devem ser consideradas como elementos essenciais para a caracterização do crime tributário, mas sim o *procedimento realizado pelo contribuinte*. Em outras palavras: a afirmação de existência de *fraude penal tributária* não pode ser feita exclusivamente sob o prisma do *resultado* (supressão ou redução de tributo), mas sim pela consideração do *procedimento do contribuinte de per si*. Note-se que o *resultado* (supressão ou redução) pode ser decorrente de *interpretação da legislação tributária* (e não se está aqui falando de *erro* na interpretação da legislação, mas sim de interpretação *divergente* daquela ordinariamente realizada pelo Fisco, ou seja, interpretação amparada em legítima manipulação das disposições legislativas, aquilo que se define em doutrina

como sendo *engenharia tributária*),[1333] ao passo que o *procedimento do contribuinte* – quando abrigar alteração de dados da realidade fática – é elemento suficiente para demonstrar a existência de *fraude com relevância criminal* (desde que, é claro, ultrapasse a linha da lesão insignificativa ao bem jurídico para que se perfaça a tipicidade material).[1334] Consequentemente, não é o *tributo* o foco principal da atenção, mas sim os *procedimentos* adotados pelo contribuinte (*v.g.*, a correta escrituração, a veracidade das informações prestadas, a lisura no procedimento de apuração do tributo devido, em síntese, a *lealdade* na relação jurídica do contribuinte com o Estado Fiscal). Em linhas mais concretas, pode-se afirmar – com amparo na opinião de Lobo Torres[1335] – que estão abrangidas pela expressão *fraude fiscal* (portanto, *penalmente relevante*) apenas aquelas condutas que se caracterizam como *fraude contra legem*, consequentemente, estão contidas nesse bojo as condutas descritas na Lei 4.502/64: a ***sonegação*** (art. 71), a ***fraude*** (art. 72, aqui entendida em sentido estrito, portanto como espécie: *contra legem*), o ***conluio*** (art. 73), bem como a ***simulação***; ou, em uma asserção ainda mais concreta, condutas que consistam, *v.g.*, "na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção [fraudulenta] de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida".[1336] Embora pareça dispensável dizer, evidente que tais condutas pressupõem o ***dolo***. Concretizando ainda mais a asserção, podemos exemplificar apontando a conduta do contribuinte que "adquire mercadorias no exterior e as acondiciona de modo a fazer parecer que se trata de mercadorias outras, isentas ou com alíquotas mais baixas (...) do Imposto de Importação".[1337]

[1333] Hugo de Brito define *engenharia tributária* como sendo "a aptidão para escolha das formas jurídicas mais adequadas ao exercício da atividade econômica com o menor ônus tributário" (MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2019, p. 74). Em posição rara no Ministério Público Federal, Celso Antônio Três afirma que "elisão é licitude plena, civil e criminal. O planejamento, engenharia tributária, de forma a instrumentar, mediante artifícios legais, lícitos, aspiração legítima, qual seja, pagar menos tributos" (TRÊS, Celso Antonio. **Teoria geral do delito pelo colarinho branco.** Curitiba: Imprensa Oficial, 2006, p. 219).

[1334] Conforme aponta Renato Marcão, "a falta de lesividade torna a conduta penalmente irrelevante, e em casos tais, embora se reconheça a tipicidade formal, não haverá tipicidade material" (MARCÃO, Renato. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 65).

[1335] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 10.

[1336] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 10.

[1337] MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao planejamento tributário. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento fiscal: teoria e prática.** São Paulo: Dialética, 1995, p. 53. No mesmo sentido: GERMANO, Livia de Carli. **A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos.** Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 25.

Dessa forma, fica afastada a equivocada conclusão, decorrente da confusão que equipara *gênero e espécie*, de que a expressão *fraude tributária* (gênero) englobe, indistintamente, para fins penais, a *frau legis* e a *fraude contra legem* (espécies).

Outra observação que parece relevante, tendo em vista posição em sentido contrário na doutrina, é que a Lei 8.137/90 não adotou *fórmula genérica* ao especificar as condutas que caracterizam a fraude penal tributária, ou seja, não existe a previsão de uma *válvula penal inclusiva* (algo semelhante à previsão *qualquer outro meio fraudulento* constante da figura típica do art. 171, *caput*, do Código Penal) capaz de abranger, na concretização dos crimes tributários, a utilização de um *ardil*. As condutas fraudulentas são apenas aquelas minuciosamente *especificadas* no texto dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 – e somente elas –, consequentemente, todas as figuras típicas exigem, para a sua concretização, a utilização de um *artifício*. Nem mesmo a previsão "ou empregar outra fraude" inserida pelo legislador no inciso I do art. 2º da Lei 8.137/90 dispensa a existência de um *artifício*, posto que, em matéria de tributos, nada se faz *verbalmente*, tudo é necessariamente *escrito* e, por consequência dessa utilização da *escrita*, necessariamente se configura um *artifício*.[1338] Exatamente por isso, dissentimos da posição de Luiz Regis Prado quando, ao analisar o inciso II do art. 1º da Lei 8.137/90, afirma que "*fraudar* significa enganar, utilizando-se de artifício, ardil ou qualquer outro meio equivalente".[1339] Note-se que o tipo incriminador analisado por Regis Prado possui a seguinte redação: *fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal*. Como se vê, parece impossível vislumbrar a possibilidade de utilização de um ardil. Aliás, considerando as premissas aqui lançadas, nos parece que nem mesmo a *conduta omissiva* – no âmbito dos crimes tributários – é capaz de configurar *ardil*.

[1338] É por isso que Livia de Carli, ao analisar o disposto no art. 72 da Lei 4.502/64, afirma que "a 'ação ou omissão dolosa' naquela definição legal alude à prática de negócios mediante o emprego de *artifícios*" (GERMANO, Livia de Carli. **A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos.** Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 85). Note-se que, analisando esse mesmo dispositivo legal (art. 72 da Lei 4.502/64), Hugo de Brito afirma que impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador possui o signficado de "impedir, ou retardar, mediante um *artifício*, a exteriorização de um fato que efetivamente ocorreu, ou vai ocorrer, e constitui a concretização de uma hipótese de incidência tributária" (MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao planejamento tributário. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento fiscal: teoria e prática.** São Paulo: Dialética, 1995, p. 54).

3. CRIMINALIZAÇÃO DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO

3.1. Evolução da criminalização

Conforme denuncia Luciano Anderson de Souza, "a utilização da coerção penal para fins de assegurar o pagamento de tributos é tão antiga quanto a própria tributação",[1340] consequentemente, antes da edição de leis penais específicas criminalizando o que hoje encontra-se reunido sob a epígrafe *crimes contra a ordem tributária*, as condutas dos contribuintes lesivas ao interesse estatal vinculado à arrecadação tributária eram subsumidas aos dispositivos previstos no Código Penal que criminalizavam a falsidade (material ou ideológica),[1341] o estelionato[1342] e o uso de documento falso,[1343] "sem prejuízo da aplicação de sanções administrativas".[1344] Note-se que, originalmente, o Código Penal de 1940, assim como os demais que lhe antecederam, em relação aos delitos de específica natureza tributária, previa "apenas a figura do descaminho, em seu art. 334",[1345] sendo importante assentar que o crime de contrabando jamais possuiu natureza tributária,[1346] embora exista posição minoritária em sentido contrário.[1347]

[1339] PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico:** ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 275.

[1340] SOUZA, Luciano Anderson de. Sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A) *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 998.

[1341] FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Curso de direito penal tributário brasileiro.** São Paulo: Malheiros, 2010, p. 37. No mesmo sentido: BALERA, Wagner. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; GOMES, Luiz Flávio; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BALERA; Wagner. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: IOB, 2002, p. 69.

[1342] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 794.

[1343] VELOSO, Roberto Carvalho. **Crimes tributários.** São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 75.

[1344] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 794.

[1345] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 794. No mesmo sentido: JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal tributário:** parte geral e especial. Campinas: Millennium, 2007, p. 20. Embora exista certa controvérsia doutrinária quanto à natureza jurídica do crime de contrabando, Miguel Reale Júnior e Marina Pinhão informam que a cisão promovida pela Lei 13.008/2014, por um lado, reforçou a posição majoritária ao acentuar o "*caráter fiscal*" (p. 987) do crime de descaminho, posto que referido delito "tem por pressuposto a existência de um tributo, pois sem tributo exigível não existe descaminho" (p. 988), sendo relevante destacar que "o dado elementar *fraude*, que constitui o núcleo do crime fiscal, está também presente na figura do descaminho, ao se referir a *iludir* (...). E o verbo iludir tem por objeto o pagamento de direito ou imposto devido, o que indica o caráter de sonegação fiscal do delito de descaminho" (p. 987-988), entretanto, a referida cisão, por outro lado, também reforçou a posição dos que sustentam que o contrabando "atinge outros interesses da Administração Pública" (p. 987), posto que "a norma que descreve o contrabando tem proteção específica do mercado de produtos nacionais, bem como proteção à saúde pública" (p. 992-993) (REALE JÚNIOR, Miguel; ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho. Descaminho e Contrabando (arts. 334 e 334-A) *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 987, 988, 992 e 993).

[1346] EISELE, Andreas. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 29. Conforme observa Paulo José da Costa Júnior, "o contrabando, consistindo na exportação ou importação de mercadorias proibidas, não é um ilícito fiscal. O descaminho, ao revés, representa uma fraude ao pagamento

Entretanto, o interesse do Estado em tornar efetiva a obtenção de *receitas* através da arrecadação dos tributos legalmente instituídos e previstos no orçamento anual[1348] desencadeou, no Brasil (assim como em inúmeros países),[1349] a edição de diversas leis, de

---

dos tributos aduaneiros, um ilícito de natureza tributária, em que se apresenta uma relação fisco/contribuinte que não se verifica no contrabando" (COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Curso de direito penal.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 931). Pierangeli lembra que o anteprojeto de 1984, empregando uma técnica mais refinada na classificação dos delitos, previu a tipificação do contrabando e do descaminho em dispositivos diferentes, dessa forma, o primeiro figurava no art. 381 e o segundo no art. 398, consequentemente, o contrabando estava inserido entre os *crimes contra a ordem econômica* ao passo que o descaminho figurava entre os *crimes contra a ordem tributária*. Na análise do autor, "no contrabando, a tutela reveste-se de uma pluralidade de bens a serem penalmente protegidos, em que, além dos interesses da economia pública, o objeto da proteção alcança a saúde, a moralidade pública, a ordem interna, a segurança pública (como na importação clandestina de armas de uso restrito) etc" (PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 2. ed. rev. atual. ampl. e compl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 900-901). A opinião de Álvaro Mayrink é nesse mesmo sentido, pois, apoiado em lição de Márcia Dometila Lima de Carvalho, afirma que o contrabando constitiui "delito de natureza penal administrativa" enquanto o descaminho possui "natureza tributária" posto que "o preceito está ancorado sobre uma relação fisco-contribuinte" (COSTA, Álvaro Mayrink da. **Código penal comentado:** parte geral e parte especial. Rio de Janeiro: GZ; LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 899). Miguel Reale Júnior e Marina Pinhão informam que "o caráter de crime fiscal do descaminho (...) é acentuado pela maioria dos autores" (REALE JÚNIOR, Miguel; ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho. Descaminho e Contrabando (arts. 334 e 334-A) *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 987).

[1347] Note-se que, Cícero Lana, equivocadamente em nosso pensamento, afirma que "o Código Penal de 1940 não trouxe um único tipo penal relacionado exclusivamente às práticas evasivas. Apenas o contrabando de mercadorias mereceu uma atenção do legislador, que considerou somente esse aspecto do não recolhimento de tributos" (LANA, Cícero Marcos Lima. **Os crimes de sonegação fiscal e o princípio da intervenção mínima.** Campinas: Impactus, 2006, p. 41-42). Também sustentando a natureza tributária do crime de contrabando, Wagner Balera afirma que "possivelmente, os delitos de contrabando e de descaminho tenham sido os que, por primeiro, mereceram a qualificação de tipos penais tributários" (BALERA, Wagner. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; GOMES, Luiz Flávio; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BALERA; Wagner. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: IOB, 2002, p. 69). Nesse mesmo sentido, Roberto Veloso, antes da reforma promovida pela Lei 13.008/2014 (que cindiu a previsão dos delitos de *contrabando* e *descaminho* colocando-os em dispositivos distintos do Código Penal), afirmava que, no período anterior à edição da Lei 4.729/65, "o único dispositivo relativo a tributos existente no Código Penal era o do art. 334, que trata das figuras do contrabando ou descaminho" (VELOSO, Roberto Carvalho. **Crimes tributários.** São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 75-76). No mesmo sentido, Wiliam Jorge afirma que "a primeira infração tributária cuja criminalização se tem notícia é o contrabando" (JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal tributário:** parte geral e especial. Campinas: Millennium, 2007, p. 69).

[1348] Conforme já dito no primeiro capítulo desta dissertação, embora não exista mais a necessidade de o tributo estar previsto no orçamento para que possa ser cobrado, posto que não vigora mais entre nós o princípio da anualidade, releva destacar que a inserção do tributo no orçamento conduz a uma expectativa no Chefe do Poder Executivo em relação aos recursos de que poderá dispor para concretizar o seu plano de governo. Sobre a não vigência do princípio da anualidade (previsto na CF/46, extinto com a EC nº 18/65 e revigorado na CF/67), desde 1969, em razão da EC nº 1, *vide*: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 95. Note-se que Henrique Seabra informa que, "de acordo com o Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz), no ano de 2013, foram sonegados R$ 415 bilhões. Em 2014, o número aumento mais ainda, R$ 501 bilhões. Estima-se que, em 2015, atingiu-se a marca de R$ 550 bilhões" (SEABRA, Henrique Costa de. Os reflexos penais na evasão e na elisão fiscal. *In:* LOPES, Luciano Santos (Org.); MARTINS, Amanda Jales (Org.). **Direito penal econômico:** tendências e perspectivas. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2006, p. 280-281).

[1349] Conforme explica Alberto Nogueira, a tipificação penal dos ilícitos tributários no *Novo Mundo* "é decorrente de um movimento que tomou corpo, principalmente nos Estados Unidos, veio se espalhando pela América Latina e atingiu o Brasil. É o chamado 'Movimento da Lei e da Ordem', que segue os postulados da corrente da novíssima defesa social" (NOGUEIRA Alberto *apud* SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O objeto da tutela penal e a repressão à evasão fiscal ilícita. *In:* **Revista internacional de direito tributário**, v. 5, Belo Horizonte: Del Rey, jan./jun. 2006, p. 212). Conforme aponta Maximiliano Roberto, "em muitas

natureza penal, com o objetivo específico de evitar a prática, por parte dos contribuintes ou responsáveis tributários, de condutas fraudulentas que impeçam o conhecimento, por parte das autoridades fazendárias, da existência de *relação jurídica* tributária e, por consequência, da existência de *obrigação* tributária da qual deriva o *crédito* tributário.

Consequentemente, a Lei 4.729/65 foi a primeira *lei penal especificamente* editada para tutelar esse interesse estatal arrecadatório.[1350] Referida lei "cominava às condutas fraudulentas tipificadas no seu art. 1º *pena de detenção* (...), além de multa de duas a cinco vezes o valor do tributo".[1351]

No que toca especificamente à tipificação dos crimes tributários, a Lei 4.729/65 estava assim redigida:

> Art. 1º. Constitui crime de sonegação fiscal:
> I- prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;
> II- inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;
> III- alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;
> IV- fornecer ou emitir documentos graciosos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.
> Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

A Lei 4.729/65, cujos dispositivos previam hipóteses de *crimes formais*,[1352] era reputada, pela doutrina de sua época, como produto de uma terrível atecnia legislativa,[1353]

---

legislações surgiu um tipo de receptação tributária, com pena maior, especialmente destinada àquele que adquire ou revende mercadorias cuja tributação foi sonegada" (FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Curso de direito penal tributário brasileiro.** São Paulo: Malheiros, 2010, p. 38).

[1350] JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal tributário:** parte geral e especial. Campinas: Millennium, 2007, p. 70. No mesmo sentido, Delmanto afirma que "a tutela penal da arredação tributária (ou do crédito tributário) não constitui tema novo entre nós. Tanto assim é que o Código Penal, instituído pelo Decreto-Lei nº 2.848, de 7.12.1940, já previa diversos tipos penais em que a objetividade jurídica era justamente aquela. Exemplo disso está no crime de descaminho (art. 334), vigente até hoje. Todavia, foi somente com a Lei nº 4.729, de 14.7.1965, que se tipificou o crime de sonegação fiscal" (DELMANTO, Roberto; DELMANTO JUNIOR, Roberto; DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. **Leis penais especiais comentadas.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 240). Conforme esclarece José Baltazar, "o primeiro diploma legal específico sobre a matéria foi a Lei 4.729/65, que criou o crime de *sonegação fiscal*, nomenclatura abandonada pela Lei 8.137/90 e retomada pela Lei 9.983/00" (BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 794).

[1351] MALAN, Diogo. Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. *In:* FRANCO, Alberto Silva; NUCCI, Guilherme de Souza (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Penal (volume 8).** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 233.

[1352] DELMANTO, Roberto; DELMANTO JUNIOR, Roberto; DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. **Leis penais especiais comentadas.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 242; BALTAZAR JUNIOR, José

posto que continha diversas disposições consideradas tecnicamente teratológicas,[1354] dentre as quais, destacamos as seguintes: *somente os atos definidos nesta lei poderão constituir crime de sonegação fiscal* (art. 3º); *não será punida com as penas cominadas nos arts. 1º e 6º a sonegação fiscal anterior à vigência desta lei* (art. 2º, parágrafo único); e *a multa aplicada nos termos desta lei será computada e recolhida, integralmente, como receita pública extraordinária* (art. 4º).

Posteriormente, o Código Penal de 1969 (Decreto-Lei 1.004/69), "revogado pela Lei 6.016/73, sem jamais ter entrado em vigor, previa o crime de sonegação fiscal em seu art. 376".[1355] Esse Código Penal *natimorto*, no Capítulo II (*Dos Crimes Praticados por Particular contra a Administração em Geral*) do Título XI (*Dos Crimes contra a Administração Pública*) de sua Parte Especial, sob o *nomen juris* ***fraude contra o fisco***, assim dispunha sobre a fraude tributária:

> **Fraude contra o fisco**
> Art. 376. Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar qualquer outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, a pagamento de imposto ou taxa, se o montante do tributo sonegado ou a sonegar é superior ao salário mínimo.
> Pena – detenção, até um ano, ou pagamento de vinte a cinquenta dias-multa, sem prejuízo da multa fiscal.
> **Aumento de pena**
> Parágrafo único. Se o montante do tributo sonegado ou a sonegar é superior a dez vezes o salário mínimo:
> Pena – detenção, até três anos, e pagamento de cinquenta a cem dias-multa, sem prejuízo da multa fiscal.

Após vinte e cinco anos de vigência da Lei 4.729/65, ocorreu a sua revogação com a edição da Lei 8.137/90,[1356] atual lei tipificadora dos *crimes contra a ordem tributária*. Conforme esclarece Diogo Malan, essa nova lei penal teve sua origem no Projeto de Lei nº 4.788/90 "cuja exposição de motivos é de clareza meridiana ao preconizar o

---

Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 794; FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Curso de direito penal tributário brasileiro.** São Paulo: Malheiros, 2010, p. 37.

[1353] MALAN, Diogo. Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. *In:* FRANCO, Alberto Silva; NUCCI, Guilherme de Souza (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Penal (volume 8).** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 233.

[1354] MALAN, Diogo. Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. *In:* FRANCO, Alberto Silva; NUCCI, Guilherme de Souza (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Penal (volume 8).** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 233.

[1355] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 795.

[1356] PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico:** ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 269. Conforme José Baltazar, a Lei 8.137/90 "é a lei atual sobre crimes contra a ordem tributária, que revogou, tacitamente, a Lei 4.729/65, por regular inteiramente a matéria" (BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 795).

recrudescimento das normas incriminadoras e das penas como sendo uma medida idônea a desestimular a sonegação fiscal".[1357]

Note-se que a exposição de motivos nº 88, conjuntamente assinada pelos Ministros da Justiça (Bernardo Cabral) e da Economia, Fazenda e Planejamento (Zélia Cardoso de Mello) ao encaminharem o Projeto de Lei à Presidência da República, afirma que a tipificação dos crimes tributários bem como as penas a eles aplicáveis "deixam muito a desejar, mercê de suas imprecisões e lacunas",[1358] motivo pelo qual, segundo esses Ministros, seria necessário tornar "mais severa a penalidade aplicável"[1359] considerando que, com a legislação até então em vigor (Lei 4.729/65), "o objetivo básico colimado, qual seja o de desestimular a prática criminosa, não vem sendo alcançado, fato esse que tem causado grandes e irreparáveis prejuízos à Fazenda Nacional".[1360]

Por consequência da nova legislação criminalizadora (Lei 8.137/90), as penas previstas para os crimes tributários receberam do legislador um forte incremento na punição,[1361] passando, em termos de privação da liberdade, da cominação abstrata de *detenção de seis meses a dois anos* (Lei 4.729/65, art. 1º) para a *reclusão de dois a cinco anos* (Lei 8.137/90, art. 1º).[1362]

E, no que toca especificamente à tipificação dos crimes contra a ordem tributária *praticados por particulares*, a Lei 8.137/90 está assim redigida:

[1357] MALAN, Diogo. Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. *In:* FRANCO, Alberto Silva; NUCCI, Guilherme de Souza (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Penal (volume 8).** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 234.

[1358] BRASIL. Ministério da Justiça; Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento. Exposição de Motivos nº 88. *In:* BRASIL. Congresso Nacional. **Diário do Congresso Nacional, Seção I, ano XLV, nº 24 (de 29/03/1990).** Brasília: Imprensa Nacional, p. 2227, disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=AEC080537A0CE10B5F7E6112A5C04F54.proposicoesWebExterno2?codteor=800618&filename=Tramitacao-PL+4788/1990>, acessado em 09/09/2020.

[1359] BRASIL. Ministério da Justiça; Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento. Exposição de Motivos nº 88. *In:* BRASIL. Congresso Nacional. **Diário do Congresso Nacional, Seção I, ano XLV, nº 24 (de 29/03/1990).** Brasília: Imprensa Nacional, p. 2227, disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=AEC080537A0CE10B5F7E6112A5C04F54.proposicoesWebExterno2?codteor=800618&filename=Tramitacao-PL+4788/1990>, acessado em 09/09/2020.

[1360] BRASIL. Ministério da Justiça; Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento. Exposição de Motivos nº 88. *In:* BRASIL. Congresso Nacional. **Diário do Congresso Nacional, Seção I, ano XLV, nº 24 (de 29/03/1990).** Brasília: Imprensa Nacional, p. 2227, disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=AEC080537A0CE10B5F7E6112A5C04F54.proposicoesWebExterno2?codteor=800618&filename=Tramitacao-PL+4788/1990>, acessado em 09/09/2020.

[1361] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O objeto da tutela penal e a repressão à evasão fiscal ilícita. *In:* **Revista internacional de direito tributário**, v. 5, Belo Horizonte: Del Rey, jan./jun. 2006, p. 219.

[1362] MALAN, Diogo. Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. *In:* FRANCO, Alberto Silva; NUCCI, Guilherme de Souza (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Penal (volume 8).** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 234.

> CAPÍTULO I
> Dos Crimes Contra a Ordem Tributária
> Seção I
> Dos 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 à 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.

Existe, na doutrina, posição sustentando que "o fundamento político-criminal da punição dos crimes contra a Ordem Tributária é o fenômeno da eticização do direito penal fiscal".[1363] Rechaçamos tal posição, posto que insere-se no âmbito daquilo que a

[1363] MALAN, Diogo. Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. *In:* FRANCO, Alberto Silva; NUCCI, Guilherme de Souza (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Penal (volume 8).** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 231. No mesmo sentido, a lusitana Anabela Miranda, afirma que "é hoje um dado adquirido a eticização do *direito penal fiscal*, uma vez que o sistema fiscal não visa apenas arrecadar receitas, mas também a realização de objectivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado" (p. 181) e, por consequência, sustenta a autora que este "fundamento ético do imposto" (p. 182) legitimaria "a expansão do direito penal a um domínio tradicionalmente alheio a esta dignificação" (p. 182) posto que seria "indiscutível" (p. 182) que a "dignidade penal (...) dos comportamentos de fuga ilegítima ao Fisco" (p. 182) atrairia "a dignidade das penas a aplicar" (p. 182) e, dessa forma, seria necessário conjugar "a *justiça* e o *garantismo* do sistema fiscal servido por um sistema punitivo *eficaz*" (p. 185) (RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal. *In:* PODVAL, Roberto. **Temas de direito penal econômico.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 181, 182 e 185). José Baltazar também defende que, com a incriminação dos ilícitos tributários, "pretende-se a criação de uma consciência ética fiscal" (BALTAZAR

criminologia crítica,[1364] com amparo em Foucault, denomina de *ortopedia moral*.[1365] Abstraindo o fundo criminológico da incriminação, sob uma perspectiva que não ultrapassa

---

JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 799). No mesmo sentido, o lusitano André Teixeira sustenta que "os crimes fiscais constituem um exemplo de neo-criminalização com um processo histórico que culminou na eticização do sistema fiscal" (SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal:** um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 89). Em idêntico sentido, Savio Guimarães afirma que "o tributo traz consigo uma carga ética indeclinável, competindo ao Direito Penal também (...) a difusão desse ideal pela consciência popular a ele resistente" (RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 357).

[1364] Sobre a crítica apresentada pela criminologia radical *vide* SANTOS, Juarez Cirino dos. **Teoria da pena: fundamentos políticos e aplicação judicial.** Curitiba: ICPC/Lumen Juris, 2005. p. 6-8. É por isso que Juarez Cirino dos Santos afirma que "o objetivo real mais geral do sistema de justiça criminal – além da aparência ideológica e da consciência honesta de seus agentes – é a moralização da classe trabalhadora, através da inculcação de uma 'legalidade de base': o aprendizado das regras da propriedade, a disciplina no trabalho produtivo, a estabilidade no emprego, na família etc. A utilidade complementar da constituição de uma 'criminalidade de repressão', localizada nas camadas oprimidas da sociedade e objeto de reprodução institucional, é camuflar a criminalidade dos opressores, de abuso do poder político e econômico, com a tolerância das leis, a indulgência dos tribunais e a discrição da imprensa (Foucault, 1975, p. 251-53)" (SANTOS, Juarez Cirino dos. **A criminologia radical.** 4. ed., Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, p. 84).

[1365] A criminologia radical refuta a ideia de "mera 'moralização', ou (...) correcionalismo repressivo da 'reabilitação pessoal', que identifica crime com patologia". (SANTOS, Juarez Cirino dos. **A criminologia radical.** 4. ed., Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, p. 36). E, com apoio na criminóloga Katie Argüello (que se ampara nas lições de Michel Foucault e Juarez Cirino), afirmamos que os propósitos do direito penal bem como "o conjunto de dispositivos disciplinares das prisões e de seus 'ortopedistas da alma' tem sido continuamente denunciado pelo fato de produzir a criminalidade que supostamente combate, pois está amplamente comprovado que o encarceramento aumenta as taxas de criminalidade, em vez de reduzi-la; provoca a delinquência, induz à reincidência, transforma o infrator ocasional em delinquente habitual" (ARGÜELLO, Katie. Do Estado Social ao Estado Penal: invertendo o discurso da ordem. In: **Discursos sediciosos:** crime, direito e sociedade. a. 17, n. 19/20, Rio de Janeiro: Revan; Instituto Carioca de Criminologia, 2012, 216). Michel Foucault, explicando o *histórico sucesso do fracasso da prisão* – que motiva a manutenção de seu projeto inicial – chega a dizer que "talvez devamos procurar o que se esconde sob o aparente cinismo da instituição penal que, depois de ter feito os condenados pagar sua pena, continua a segui-los através de toda uma série de marcações (...). Deveríamos então supor que a prisão e de uma maneira geral, sem dúvida, os castigos, não se destinam a suprimir as infrações; mas antes a distingui-las, a distribuí-las, a utilizá-las; que visam, não tanto tornar dóceis os que estão prontos a transgredir as leis, mas que tendem a organizar a transgressão das leis numa *tática geral das sujeições*. A penalidade seria então uma maneira de *gerir as ilegalidades*, de riscar limites de tolerância, de dar terreno a alguns, de fazer pressão sobre outros, de excluir uma parte, de tornar útil outra, de neutralizar estes, de tirar proveito daqueles. Em resumo, a penalidade não 'reprimiria' pura e simplesmente as ilegalidades; ela as 'diferenciaria' faria sua 'economia' geral. E se podemos falar de uma justiça não é só porque a própria lei ou a maneira de aplicá-la servem aos interesses de uma classe, é porque toda a *gestão diferencial das ilegalidades* por intermédio da penalidade faz parte desses *mecanismos de dominação*" (FOUCAULT, Michel. **Vigiar e punir:** história da violência nas prisões. 8. ed., Petrópolis: Vozes, 1987 (reimpressão de 1991), p. 239-240). Seguindo essa linha foucaultiana, no ano de 2005 (em continuidade a anterior estudo que realizei em 2001, intitulado *O crime na sociedade burguesa*), para a obtenção do título de especialista em curso promovido pelo *Instituto de Criminologia e Política Criminal*, escrevi trabalho ainda não publicado (*Teorias da pena: desconstruindo o discurso penal*) no qual, sob a perspectiva da *filosofia materialista do direito*, sustentei, em tópico intitulado *a pena como valor de troca*, que o extraordinário filósofo marxista russo "Eugeny Bronislanovich Pasukanis (1891-1937), relembrando antiga definição de Aristóteles de 'delito como contrato firmado contra a vontade', explica que a ideia da troca pelo equivalente marca todas as relações na sociedade capitalista. Assim, 'o delito pode ser considerado como uma variedade particular de circulação, na qual a relação de troca, a relação contratual, é fixada pela ação arbitrária de uma das partes. A proporção entre delito e *separação* [sic: leia-se *reparação*] igualmente se reduz a uma proporção de troca.' (...) Desta forma, o direito penal (através do conteúdo) e o direito processual penal (através da forma) estipulam as cláusulas de um contrato que vincula o delinquente e

os muros do direito, parece correta a crítica lançada por Hugo de Brito Machado no sentido de que "a criminalização do ilícito tributário tem na verdade objetivos utilitaristas",[1366] posto que "visa realmente compelir o contribuinte ao pagamento do tributo".[1367] Tal objetivo teve um notório recrudescimento, no âmbito da atuação executiva, com a nomeação de um "Delegado de Polícia Federal (Romeu Tuma) para o cargo de Secretário da Receita Federal, em meio a discursos de maior rigor punitivo".[1368]

Prosseguindo na análise da evolução da incriminação do ilícito tributário, curiosamente, um fato relevante e rarissimamente mencionado pela doutrina é que, entre a Lei 4.729 (de 14 de julho de 1965) e a Lei 8.137 (de 27 de dezembro de 1990), teve breve vigência a Medida Provisória nº 156 (de 15 de março de 1990), editada pelo então Presidente da República Fernando Collor de Mello, definindo *crimes contra a Fazenda Pública, estabelecendo penalidades aplicáveis a contribuintes, servidores fazendários e terceiros que os pratiquem*.[1369] Tal medida provisória, no que toca à tipificação dos *crimes tributários praticados por particulares*, possuía o seguinte conteúdo:

> Art. 1º. É crime contra a Fazenda Pública reduzir, ou assumir o risco de reduzir, total ou parcialmente, tributo ou contribuição, inclusive acessórios pagos ou a serem pagos, mediante a prática de uma das seguintes condutas:
> I- prestar informação falsa ou omitir informação que deva ser prestada às autoridades fazendárias ou seus agentes;

---

o Estado burguês, enquanto a pena criminal, entendida como fixação antecipada da medida da equivalência, estipula o preço que será pago por este contrato. Nesse contexto, a pena ajustada à culpabilidade, obtida através de um cálculo aritmético de acertamento da equivalência, possui o mesmo significado da reparação proporcional ao dano" (SANTOS, Luciano Cirino dos *apud* ARGUELLO, Katie. Do Estado Social ao Estado Penal: invertendo o discurso da ordem. *In:* **Discursos sediciosos:** crime, direito e sociedade. a. 17, n. 19/20, Rio de Janeiro: Revan; Instituto Carioca de Criminologia, 2012, p. 226-227).

[1366] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 514.

[1367] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 514. O autor complementa seu raciocínio afirmando que a criminalização "não tem conteúdo ético algum, até porque as autoridades fazendárias não respeitam os princípios éticos no trato com os contribuintes. Deles na verdade pretendem obter, a qualquer custo, recursos financeiros para um Estado que se revela cada vez menos eficiente na prestação dos serviços públicos" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 514).

[1368] MALAN, Diogo. Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. *In:* FRANCO, Alberto Silva; NUCCI, Guilherme de Souza (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Penal (volume 8).** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 234.

[1369] Na pesquisa realizada para a produção desta dissertação, encontrou-se referência à medida provisória apenas em artigo de autoria de Wagner Balera: "Aliás, já houve frustrada tentativa a respeito – com a edição da Medida Provisória nº 153, de 15 de março de 1990 (que definia os crimes de abuso do poder econômico), e também da Medida Provisória nº 154, da mesma data (que tratava dos crimes contra a Fazenda Pública). Reagindo de imediato, a Procuradoria-Geral da República impetrou ação direta de declaração de inconstitucionalidade contra aqueles atos que, diante da repercussão negativa nos meios jurídicos, foram revogados pelo Poder Executivo, por intermédio da Medida Provisória nº 175, de 27.04.1990" (BALERA, Wagner. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; GOMES, Luiz Flávio; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BALERA; Wagner. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: IOB, 2002, p. 64).

> II- inserir nas informações às autoridades fazendárias ou seus agentes elemento que saiba ou deva saber inexato, ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
> III- adulterar nota fiscal, fatura ou qualquer outro documento relativo a operação tributável;
> IV- fornecer, distribuir, emitir ou utilizar documento gracioso;
> V- elaborar ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato.
> Pena: reclusão de dois a cinco anos e multa.
> Art. 2º. São também crimes contra a Fazenda Pública, puníveis com três a oito anos de reclusão e multa:
> (...)
> IV- oferecer ou prometer vantagem indevida a servidor fazendário, para que este deixe de cobrar tributo ou contribuição, ou venha a cobrá-los em quantia menor que a devida.
> Art. 3º. Igualmente são crimes contra a Fazenda Pública, puníveis com pena de seis meses a dois anos de detenção e multa:
> I- prestar à fonte pagadora com obrigação de reter tributo informação incorreta sobre fatos pessoais;
> II- exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto como incentivo fiscal;
> III- deixar de aplicar, na finalidade própria e dentro do prazo estabelecido em ato normativo, parcela deduzida de tributo ou contribuição a título de incentivo fiscal;
> IV- deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, tributo ou contribuição que tenha retido na fonte;
> V- deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, o tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado;
> VI- deixar de recolher o banco ou entidade financeira integrante do sistema de arrecadação, dentro do prazo estabelecido em ato normativo, os tributos ou contribuições recebidos;
> VII- aplicar a empresa beneficiária em desacordo com o projeto aprovado as parcelas de imposto recolhidas ao Banco do Nordeste do Brasil S.A. e Banco da Amazônia S.A. liberadas respectivamente pela Sudene e Sudam;
> VIII- montar, desenvolver, utilizar, divulgar ou não denunciar à autoridade fiscal a existência de programa de processamento de dados para computador que permita fornecer ao sujeito passivo da obrigação fiscal informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda.

Conforme salientou a *justificação* do Deputado Federal Jutahy Júnior ao Projeto de Lei 4.788/90 (que resultou na edição da Lei 8.137/90), embora o Poder Executivo tivesse criminalizado condutas que rebaixavam a arrecadação tributária, imediatamente após a edição dessa medida provisória a comunidade jurídica nacional protestou contra a "veiculação de normas penais que definem crimes, especificam os sujeitos ativos dos crimes e cominam penas privativas de liberdade"[1370] através dessa espécie legislativa tendo em vista que "o princípio da anterioridade da lei penal ou princípio da reserva legal não restaria incólume (...) caso normas estritamente penais pudessem ser objeto das medidas provisórias",[1371] consequentemente – prossegue o Parlamentar – a "restrição à liberdade do

[1370] BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto nº 4.835/90**, p. 6, disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=12F2C22BE7D966D5F05DE29DEF7CBBAC.proposicoesWeb1?codteor=1147395&filename=Dossie+-PL+4835/1990>, acessado em 09/09/2020.

[1371] BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto nº 4.835/90**, p. 6, disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=12F2C22BE7D966D5F05DE2

indivíduo, trazida pelas normas penais, requer que estas sejam objeto de lei ordinária, com tramitação regular no Congresso Nacional".[1372] Daí o objetivo específico apontado pelo Deputado em sua *justificação* ao Projeto de Lei: retirar da definição dos crimes tributários os "vícios que a adoção da medida provisória trouxeram a lume".[1373]

Importa salientar que, por ocasião da edição da *medida provisória criminalizadora*, o art. 62 da Constituição Federal vigorava em sua redação original, portanto, ainda não continha a vedação ao tratamento de matéria relativa ao direito penal (a proibição só foi inserida no texto constitucional com a Emenda nº 32/2001).

Por consequência da severa manifestação doutrinária rechaçando o ato presidencial, a Medida Provisória nº 175 (de 27 de março de 1990), também editada pelo Presidente Fernando Collor de Mello, foi convertida na Lei 8.035 (de 27 de abril de 1990) contendo a seguinte previsão:

> Art. 1º. São revogadas, desde sua edição, a Medida Provisória nº 153, de 15 de março de 1990, que define os crimes de abuso do poder econômico, e dá outras providências, e a Medida Provisória nº 156, de 15 de março de 1990, que 'define crimes contra a Fazenda Pública, estabelecendo penalidades aplicáveis a contribuintes, servidores fazendários e terceiros que os pratiquem'.

Com a subsequente edição da Lei 8.137/90, o crime de *apropriação indébita previdenciária* passou a encontrar moldura típica em seu art. 2º, inciso II,[1374] entretanto, alterações legislativas posteriores *retiraram* (Lei 8.212/91)[1375] as contribuições previdenciárias do âmbito da Lei 8.137 e culminaram com a sua *inserção* (Lei 9.983/00) no bojo da parte especial do atual Código Penal, dessa forma, atualmente, os crimes de *apropriação indébita previdenciária* (art. 168-A) e de *sonegação de contribuição*

9DEF7CBBAC.proposicoesWeb1?codteor=1147395&filename=Dossie+-PL+4835/1990>, acessado em 09/09/2020.

[1372] BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto nº 4.835/90**, p. 6, disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=12F2C22BE7D966D5F05DE29DEF7CBBAC.proposicoesWeb1?codteor=1147395&filename=Dossie+-PL+4835/1990>, acessado em 09/09/2020.

[1373] BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto nº 4.835/90**, p. 6, disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=12F2C22BE7D966D5F05DE29DEF7CBBAC.proposicoesWeb1?codteor=1147395&filename=Dossie+-PL+4835/1990>, acessado em 09/09/2020.

[1374] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte especial (volume 3).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 172. No mesmo sentido, embora salientando a existência de tipificação penal para a apropriação indébita previdenciária desde o DL 65/37 e, posterioremente, pela Lei 3.807/60: BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 795.

[1375] Conforme Luciano Anderson, a Lei 8.212/91, "de forma mais do que desastrada, (...) se esqueceu de estabelecer a respectiva pena para a maior parte das condutas (...), o que só foi corrigido anos depois" (SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte especial (volume 3).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 172).

previdenciária (art. 337-A), por serem – leia-se *tornarem-se indevidamente* – "especiais em relação aos crimes contra a ordem tributária em geral, por terem objeto mais restrito, estão previstos no CP, enquanto os tipos comuns, que têm por objeto os tributos em geral, encontram previsão na Lei 8.137/90".[1376] Conforme ressalta Luciano Anderson de Souza, trata-se de nova atecnia do legislador, posto que

> nem a apropriação indébita previdenciária trata-se integralmente de crime contra o patrimônio (aliás, parte das figuras nem sequer se trata trata de apropriação indébita) e tampouco a sonegação de contribuição previdenciária consubstancia-se em crime contra a Administração Pública.[1377]

Por fim, como ápice do processo de evolução legislativa da incriminação, releva mencionar que tramita no Congresso Nacional um *anteprojeto de Código Penal* no qual, no Capítulo I (Crimes contra a Ordem Tributária e a Previdência Social) do Título XIII (Crimes contra a Ordem Econômico-Financeira) de sua Parte Especial, os *crimes de natureza tributária* são aglutinados da seguinte forma:

> **Fraude fiscal ou previdenciária**
> Art. 348. Auferir, para si ou para terceiro, vantagem ilícita consistente na redução ou supressão de valor de tributo, contribuição social ou previdenciária, inclusive acessórios, induzindo ou mantendo alguém em erro mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento, em prejuízo dos cofres públicos:
> Pena – prisão, de dois a cinco anos.
> § 1º. A vantagem pode consistir em valores de isenções, imunidades, deduções, devoluções ou reembolsos indevidos.
> § 2º. Considera-se fraude deixar de:
> I- 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;
> II- lançar, nos livros e documentos exigidos pela legislação, no prazo legal, informações que permitam a identificação do fato gerador dos tributos, contribuições sociais e previdenciárias;
> III- repassar, no prazo devido, valores de tributo, contribuição social ou previdenciária, descontados ou recebidos de terceiros, que devam ser recolhidos aos cofres públicos por disposição legal ou convencional.
> (...)
> **Excesso de exação**

[1376] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 796. No mesmo sentido: VELOSO, Roberto Carvalho. **Crimes tributários.** São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 82. Em comentários ao art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, Delmanto afirma que, "diante do novo art. 168-A do CP (apropriação indébita previdenciária), instituído pela Lei nº 9.983/00, entendemos ter ocorrido a revogação tácita deste inciso II, na parte que se refere ao não-recolhimento de 'contribuição social'. Em relação a 'tributo' permanece vigente o dispositivo penal em comento" (DELMANTO, Roberto; DELMANTO JUNIOR, Roberto; DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. **Leis penais especiais comentadas.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 275).

[1377] SOUZA, Luciano Anderson de. Sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A) *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 996.

> Art. 349. Exigir, na condição de servidor público, tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, empregar na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza:
> Pena – prisão, de um a quatro anos.
> **Descaminho**
> Art. 350. Introduzir mercadoria no país, ou promover sua saída, sem o pagamento dos tributos e contribuições devidos:
> Pena – prisão, de um a três anos.
> § 1º. Aproveitar-se, de qualquer modo, de mercadorias descaminhadas no exercício de atividade comercial ou industrial, ainda que irregular ou informal:
> Pena – prisão, de dois a quatro anos.
> § 2º. Incorre nas penas do parágrafo anterior quem exerce atividade comercial ou industrial com mercadorias ou componentes, de origem ou procedência estrangeiras que não tenham documentação de sua regular internação no país.
> § 3º. As penas deste artigo são aumentadas de um sexto a um terço se a conduta é praticada por meio clandestino de transporte aéreo, fluvial ou de navegação de cabotagem.[1378]

Note-se que o referido *anteprojeto de Código Penal* insere a tipificação do crime de *contrabando* no *caput* do art. 289 ("*importar ou exportar mercadoria proibida*") do Capítulo II (De outros crimes contra a Administração Pública) do Título X (Crimes contra a Administração Pública), afastando, dessa forma, a controvérsia a respeito da natureza jurídica desse delito.

Esse é o retrato da *evolução legislativa* da criminalização do ilícito tributário no Brasil. Entretanto, cumpre ressaltar que os *delitos de natureza tributária* atualmente previstos no *Código Penal* (descaminho, apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária) não serão objeto de análise nesta dissertação em face do recorte promovido no tema de pesquisa, mas, considerando a *natureza jurídica* atribuída pela doutrina a tais delitos, tudo que se disser a respeito dos crimes tributários praticados por particulares tipificados na Lei 8.137/90 aplica-se – *mutatis mutandis* – aos crimes de natureza tributária previstos no Código Penal.[1379]

3.2. Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário: uma distinção equivocada e desnecessária

[1378] BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 236, de 2012,** p. 131-133. Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/106404>, acessado em 11/09/2020.

[1379] Note-se que, ao analisar o crime de *sonegação de contribuição previdenciária*, Luciano Anderson, após assentar a natureza tributária desse delito, afirma que a ele se aplica "toda a disciplina atinente aos demais crimes tributários" (SOUZA, Luciano Anderson de. Sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A) *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1003).

Mencionada a legislação criminalizadora do ilícito tributário, uma primeira constatação que emerge da consulta à doutrina especializada é a de que o chamado *direito penal tributário* constitui-se em novidade acadêmica, especialmente entre nós.[1380]

Note-se que, até a edição das leis penais especiais, as condutas dos contribuintes ou responsáveis tributários eram subsumidas às previsões do nosso Código Penal, sem que se aventasse, em doutrina, a existência de um *novo ramo do ordenamento jurídico*. Consequentemente, tanto a afirmação de um *direito tributário* autônomo quanto a do novel *direito penal tributário* constituem novidades relativamente recentes decorrentes, sobretudo, das modificações legislativas ocorridas no ordenamento jurídico.

Com relação ao *direito tributário*, a sua autonomia científica tornou-se inquestionável, constituindo, realmente, um novo *ramo* do ordenamento jurídico. Resta agora, analisar em que se constitui o chamado *direito penal tributário* e se, efetivamente, ele possui autonomia científica. Iniciaremos a análise partindo de uma diferenciação rotineiramente feita pela doutrina entre *direito tributário penal* e *direito penal tributário*.

Conforme explica Ruy Nogueira, não obstante a enorme estruturação da administração tributária, a pretensão estatal tributária nem sempre é integral e regularmente satisfeita,[1381] por consequência disso, a legislação passou a prever uma série de *sanções*, todas de caráter administrativo, para a violação das normas tributárias,[1382] daí decorrendo a afirmação doutrinária da existência de um "Direito Administrativo Tributário Penal",[1383] que, conforme Luís Schoureri, se constitui em *ramo do direito tributário* e destina-se a sancionar – exclusivamente – as infrações administrativas à legislação tributária,[1384] entendidas tais infrações como sendo "o não recolhimento de um tributo, mas igualmente ali se inclui o descumprimento de um dever instrumental".[1385] Note-se que, na esfera do *direito tributário penal*, a imposição de sanções se dá pela própria autoridade

---

[1380] Conforme Luciano Anderson, "as preocupações de erigimento de um Direito Penal Tributário são bastante recentes. Pressupõe, dogmaticamente, um já avançado estágio evolutivo da própria teoria do bem jurídico, assim como, politicamente, a disseminação de normais penais tributárias. No Brasil, isso vai se dar apenas (...) após a edição da Lei nº 4.729/65 (sonegação fiscal) e do Código Tributário Nacional (CTN, de 1966)" (SOUZA, Luciano Anderson de. Sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A) *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 998).

[1381] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 116.

[1382] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 116.

[1383] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 191.

[1384] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 467. Conforme salienta Marcus Abraham, "a expressão 'Direito Tributário Penal' refere-se às normas de direito tributário propriamente dito (e não de direito penal) que punem na seara administrativo-tributária as condutas reputadas como ilícitas, isto é, a punição das chamadas infrações administrativo-tributárias de descumprimento de obrigações tributárias, desprovidas de caráter criminal" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 289).

[1385] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 840.

administrativa,[1386] com observância de regras administrativas, no bojo de um processo administrativo no qual sejam assegurados o contraditório e a ampla defesa.[1387] Dessa forma, mesmo nesse âmbito, as sanções tributárias aplicadas "sujeitam-se ao controle de legalidade a que estão submetidos os atos administrativos em geral",[1388] consequentemente, "a atuação do Poder Judiciário (...) é apenas incidental e provocada pelo sujeito passivo"[1389] em razão de seu inconformismo com a sanção que lhe foi aplicada.[1390] Embora constitua consequência lógico-jurídica, são poucos os doutrinadores que lembram, como faz Luís Schoueri, que "o Direito Tributário Penal decorre do poder de tributar, não do poder de punir; por isso mesmo, a competência para a instituição de punições acompanha a própria competência tributária".[1391]

Quando a conduta do particular, em razão de sua maior gravidade, transbordar os limites do direito tributário, encontrará sua regência pelo *direito penal tributário*[1392] (também chamado de *direito penal fiscal*),[1393] "que, por sua importância, mereceu um crescente destaque na doutrina"[1394] tendo em vista estar assentado na relação entre uma *atividade ou função estatal* (tributação) e o *comportamento do particular* (contribuinte ou responsável tributário).[1395] Não obstante, constitui posição pacífica na doutrina, inclusive

---

[1386] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 539. No mesmo sentido: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 193; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 840; MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 551.

[1387] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 467 e 468. No mesmo sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 843.

[1388] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 468.

[1389] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 840. No mesmo sentido: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 193.

[1390] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 468.

[1391] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 845.

[1392] Note-se que, conforme observação de Marcus Abraham, entre as "expressões *Direito Tributário Penal* e *Direito Penal Tributário*" – e, por consequência, também entre as expressões *ilícito tributário* e *ilícito penal* – não existe, ao ângulo da teoria jurídica, "diferenciação (...) qualitativa ou ontológica, mas sim didática, para identificação de procedimentos e penas diferentes a serem aplicados, sendo comum falar-se hoje em um conceito unitário de injusto. O ilícito, seja de natureza penal, civil, administrativa ou tributária, configura infração à ordem jurídica como um todo, variando apenas sua forma de persecução e punição de acordo com a classificação conforme este ou aquele ramo do Direito" (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 289).

[1393] PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 117. Conforme argumenta Leandro Paulsen, "quando as infrações à legislação tributária são consideradas pelo legislador como crimes, com a cominação de penas privativas de liberdade, passamos do *direito tributário* para o *direito penal tributário*" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 240).

[1394] PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 117.

[1395] PIMENTEL, Manoel Pedro. Introdução ao estudo do direito penal tributário. *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (dir.). **Ciência Penal 2**. São Paulo: Bushatsky, 1974, p. 43. No mesmo sentido: BALERA, Wagner. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; GOMES, Luiz Flávio; DERZI,

entre os tributaristas, que "a intervenção do direito penal só deve ocorrer nos casos em que os demais ramos do direito se revelarem insuficientes ou ineficazes em sua intervenção punitiva".[1396] Note-se que, apesar desse *destaque acadêmico*, os crimes tributários "delimitam um campo delituoso específico, ainda mal estudado pela doutrina".[1397]

A literatura jurídica nacional apresenta várias definições para o *direito penal tributário* e, entre elas, mencionamos a que o define como sendo "o conjunto de normas que regulam os delitos tributários e as respectivas sanções, sendo certo que o adjetivo 'tributário' pretende somente significar que as normas penais – que se alojam no núcleo da disciplina matriz – colocam sob sua tutela a matéria tributária".[1398] Nessa mesma linha, existe posição que, após ressaltar a ausência de autonomia científica do *direito penal tributário*, o define como sendo "uma porção do Direito Penal, didaticamente apartada para facilitar o estudo dos crimes contra a ordem tributária, assim considerados aqueles que promovem a tutela penal do bem jurídico arrecadação tributária".[1399]

Entretanto, em aparente choque com essas definições – e revelando a dispusta pela afirmação da autonomia científica – Aurora Tomazini define o *direito penal tributário* como sendo "o conjunto de enunciados jurídicos que correspondem direta ou indiretamente à instituição, aplicação e excecução das penas prescristas em razão da ocorrência de um crime contra a ordem tributária, analiticamente recortado como um todo unitário".[1400] O caráter conflitivo dessa definição surge porque, em outra obra, Aurora Tomazini justifica o seu conceito afirmando que "a divisão é puramente científica, elaborada com base na eleição de critérios de separação que acabam por definir o conceito de 'Direito Penal Tributário' e recortando-o do todo unitário que é o Direito".[1401] Além disso, complementando a sua *tomada de posição*, a autora faz a seguinte afirmação:

Misabel de Abreu Machado; BALERA; Wagner. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: IOB, 2002, p. 68.

[1396] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 539-540.

[1397] DERZI, Misabel de Abreu Machado *apud* RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 21.

[1398] COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 16.

[1399] FULLER, Paulo Henrique Aranda. Dos crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27-12-1990). *In:* JUNQUEIRA, Gustavo (Coord.); FULLER, Paulo Henrique Aranda (Coord.). **Legislação penal especial, volume 2.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 451.

[1400] CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito penal tributário:** uma análise lógica, semântica e jurisprudencial. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 50.

[1401] CARVALHO, Aurora Tomazini de. Autonomia do direito penal tributário. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.); ELALI, André (coord.); SANT'ANNA, Carlos Soares (coord.). **Direito penal tributário.** São Paulo: MP, 2005, p. 57.

> O conceito de 'Direito Penal Tributário' é uma construção do cientista, feita de acordo com a demarcação de seu recorte e não própria da ontologia do Direito. Ao cientista do Direito Penal Tributário compete informar sobre este conjunto de normas jurídicas, que se constituem em seu objeto-formal, por meio de proposições descritivas que constituirão a Ciência do Direito Penal Tributário. Parecem duas coisas distintas, mas o Direito Positivo Penal Tributário só existe no âmbito da Ciência do Direito. Os recortes realizados pelo cientista não alteram a unidade do Direito, eles criam uma outra realidade, a da Ciência, onde é demarcado o conceito de 'Direito Penal Tributário'. Observando-se o Direito Positivo, ele continua uno e indecomponível, mas, como existe a possibilidade de metalinguagem, podemos falar em nome de um 'Direito Penal Tributário Positivo', que nada mais é do que um recorte epistemológico sobre o Direito Positivo. No entanto, devemos nos atentar para o fato de que, neste momento, já nos encontramos no plano da Ciência do Direito e a localização do ramo 'Direito Penal Tributário' como pertencente ao Direito Penal, ou ao Direito Tributário, ou como ciência autônoma, é um artifício puramente científico.[1402]

Com o devido respeito à densidade das obras de Aurora Tomazini, o argumento nos parece *andar em círculos* e, levado ao extremo, poderia motivar alguns penalistas a promover um segundo recorte no direito penal, para dele destacar um novel *direito penal contributivo*, posto que as *contribuições previdenciárias* seriam o seu *objeto formal* (e especialmente considerando que elas não se encontram abrangidas pela Lei 8.137/90),[1403] o que seria um absurdo, apesar de encontrar aparente respaldo na *metalinguagem*. Portanto, aqui parece aplicar-se a crítica do jurista italiano Salvatore Gallo às definições de sua época: "é um pouco de caráter tautológico e não satisfaz para o efeito das exigências da doutrina".[1404]

Seja como for – portanto, independentemente da posição venha a ser adotada –, algo parece consenso na doutrina: as condutas abrangidas pelo rótulo *direito penal tributário* constituem *crime* e, portanto, determinam a aplicação de sanções fundadas no *poder punitivo*, entretanto, a imposição de tais sanções deve ser feita exclusivamente no

---

[1402] CARVALHO, Aurora Tomazini de. Autonomia do direito penal tributário. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.); ELALI, André (coord.); SANT'ANNA, Carlos Soares (coord.). **Direito penal tributário.** São Paulo: MP, 2005, p. 57. Em outro trecho de seu livro, a autora afirma que "o Direito Penal Tributário, formado pelo conjunto de normas jurídicas, disciplina condutas, direta ou indiretamente relacionadas à instituição, aplicação e excecução das penas prescristas, em função do não cumprimento de dever tributário; é uma construção científica e por isso pode ser considerado ramo autônomo do Direito, sub-ramo do Direito Penal, sub-sub-ramo do Direito Tributário, ou até mesmo nem existir. Tudo depende do posicionamento do agente cognoscitivo perante o Direito Positivo" (CARVALHO, Aurora Tomazini de. Autonomia do direito penal tributário. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.); ELALI, André (coord.); SANT'ANNA, Carlos Soares (coord.). **Direito penal tributário.** São Paulo: MP, 2005, p. 64).

[1403] Fausto de Sanctis, mencionando o *dilema* entre "a adequação ou não da descodificação do Direito Penal" (p. 1), sustenta que, em face da "*pulverização do Direito Penal* em uma infinidade de diplomas legais distintos (...) o Código Penal tende a tornar-se anacrônico" (p. 1-2), entretanto, o autor ressalta a existência de "um movimento pela valorização do Direito Penal codificado visando uma melhor uniformização sistêmica e evitando a criação injustificada e aventureira de microssistemas penais que tumultuam a já incorente e retalhada legislação criminal brasileira" (p. 8) (SANCTIS, Fausto Martin de. **Delinquência econômica e financeira.** Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1-2 e 8).

[1404] GALLO, Salvatore *apud* PIMENTEL, Manoel Pedro. Introdução ao estudo do direito penal tributário. *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (dir.). **Ciência Penal 2**. São Paulo: Bushatsky, 1974, p. 54.

bojo de um devido processo legal criminal, pela autoridade judiciária competente[1405] (pois, nessa esfera, ao contrário do que ocorre no *direito tributário penal*, torna-se indeclinável a atuação do Poder Judiciário), com irrestrita observância da ampla defesa e do contraditório.

Além disso, há que se lembrar que a diferenciação doutrinária entre as expressões *direito tributário penal* e *direito penal tributário* não afasta a afirmação de aplicabilidade dos princípios penais ao direito tributário sancionador, posto que, nesse último, também existe a figura de um *acusado* para fins de imposição de uma *punição*.[1406] Daí falar-se em *permeabilidade de princípios*, com a consequente aplicação, na esfera administrativa, de princípios penais como o "princípio da legalidade (*nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*)"[1407] e, inclusive, de alguns princípios processuais penais, como o *in dubio pro reo* (expressamente previsto no art. 112 do CTN), pois, conforme salienta Schoueri, "embora a interpretação das leis tributárias rejeite soluções apriorísticas, na matéria do Direito Tributário Penal a dúvida deve favorecer o acusado, exigindo-se, exclusivamente no que se refere às penalidades, a interpretação mais benéfica".[1408]

Apresentada a substancial diferenciação de conteúdo que as expressões *direito tributário penal* e *direito penal tributário* pretendem significar, releva ingressar agora na específica disputa pela afirmação ou negação da *autonomia* deste último (antes, porém, torna-se importante informar que a consulta feita à doutrina tributária para o desenvolvimento desta dissertação parece revelar que o *falso problema da autonomia* não vingou entre os tributaristas em relação à primeira das expressões).

[1405] HIRECHE, Gamil Föppel El; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes tributários.** Salvador: Juspodium, 2005, p. 15; CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito penal tributário:** uma análise lógica, semântica e jurisprudencial. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 181; PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 49; JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal tributário:** parte geral e especial. Campinas: Millennium, 2007, p. 23; LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 539; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 840; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 191; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 464 e 467; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 318; LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 539; MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 551.

[1406] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 842.

[1407] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 842. Também afirmando a aplicação de princípios penais ao ilícito administrativo-tributário: AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 469; CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 20.

[1408] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 843.

Entre os autores que sustentam a autonomia do *direito penal tributário* figuram o lusitano Alfredo José de Sousa[1409] e o italiano Salvatore Gallo.[1410] Implicitamente, podemos incluir neste rol José Baltazar.[1411] Embora não se tenha encontrado na doutrina nacional autores sustentando expressamente a autonomia do *direito penal tributário* (fato que esbarraria, logo de início, em óbices lógico-formais decorrentes do nosso texto constitucional), há que se mencionar que, mesmo entre aqueles que sustentam a *necessidade de sua autonomia* há o reconhecimento de que ela, de fato, não existe, como faz, *v.g.*, Wiliam Jorge.[1412]

Outros, porém, referem-se apenas à *autonomia didática* do direito penal tributário; entre tais autores figuram, por exemplo, Lídia Maria,[1413] Andreas Eisele[1414] e, inclusive, Wiliam Jorge.[1415]

Entre aqueles que lhe negam o caráter de disciplina autônoma podem ser citados Helena Regina Lobo da Costa,[1416] Cinthia Rodrigues Menescal,[1417] Luciana Boiteux,[1418]

[1409] SOUSA, Alfredo José de. Direito penal fiscal: uma prospectiva. *In:* CORREIA, Eduardo *et al*. **Ciclo de estudos de direito penal económico (Coimbra).** Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 1985, p. 202.

[1410] A posição de Salvatore Gallo sustentando a autonomia do direito penal tributário é informada por Manoel Pedro Pimentel (PIMENTEL, Manoel Pedro. Introdução ao estudo do direito penal tributário. *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (dir.). **Ciência Penal 2**. São Paulo: Bushatsky, 1974, p. 45).

[1411] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 798.

[1412] JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal tributário:** parte geral e especial. Campinas: Millennium, 2007, p. 8.

[1413] RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário:** questões relevantes. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 15 e 138.

[1414] EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 20.

[1415] JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal tributário:** parte geral e especial. Campinas: Millennium, 2007, p. 8.

[1416] COSTA, Helena Regina Lobo da. Direito penal econômico e teoria do delito (Palestra). *In:* OAB/RJ; ESA/RJ; IBCCrim. **Aspectos contemporâneos do direito penal econômico** (Seminário). Rio de Janeiro, 2017. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=EtUgWNFmP6E>, acessado em 11/09/2020.

[1417] PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 50 e 65.

[1418] BOITEUX, Luciana. Uma visão crítica sobre as penas e seus fundamentos em direito penal econômico. *In:* TANGERINO, Davi de Paiva Costa (coord.); GARCIA, Denise Nunes (coord.). **Direito Penal Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 185. Luciana Boiteux, embora rejeite a autonomia, demonstra certa simpatia pelo "novo ramo do direito penal econômico" (p. 180) afirmando que, atualmente, "nota-se o gradual afastamento do que historicamente constituía o núcleo do direito penal dito clássico" (p. 180) e informando que "diante deste novo campo, tornou-se objeto de estudo a própria *autonomização* do direito penal econômico (...) sendo questionada a necessidade de reformulação de construções teóricas dogmáticas" (p. 181). A autora também sustenta que "o direito penal econômico se origina da necessidade de se impor uma tutela mais grave, a ser exercida através da imposição de uma pena, atribuindo ao direito penal a tarefa de sancionar os ataques mais graves a bens jurídicos supra-individuais. Para tanto, se tem optado por critérios específicos de redação do tipo penal de delitos econômicos, sendo comum a utilização de tipos abertos, com referência necessária a normas administrativas que regulam as atividades econômicas, e mediante a inclusão de inúmeros elementos normativos referentes à regulação jurídica extrapenal, muito embora esta opção venha sendo severamente questionada quanto à sua constitucionalidade" (p. 183). Não obstante esse *severo questionamento*, sustenta a autora a necessidade de se "*repensar* algumas categorias, tal como a responsabilidade penal da pessoa jurídica, e também algumas novas formas de imputação, o que pode levar à necessidade de (...) novas construções dogmáticas" (p. 185) embora conclua "que os fundamentos e os fins da pena em direito penal econômico não diferem do direito penal comum" (p. 209) e admita "a

Anabela Miranda Rodrigues,[1419] Manoel Pedro Pimentel,[1420] Roberto dos Santos Ferreira,[1421] José Frederico Marques,[1422] João Mestieri,[1423] Wagner Balera,[1424] Kiyoshi Harada,[1425] Zelmo Denari,[1426] Paulo Henrique Fuller,[1427] Luciano Amaro,[1428] Thadeu Piragibe[1429] e os italianos Carmelo Carbone e Tommaso Tomasicchio.[1430]

Releva destacar que a maioria dos doutrinadores nacionais (tanto entre os tributaristas quanto entre os penalistas), ao abordarem a tipificação dos crimes tributários, embora mencionem a existência de diferenciação entre as expressões *direito tributário penal* e *direito penal tributário*, passam por cima da questão relativa à autonomia científica (o que, de certa forma, permite pressupor que tais autores consideram ser essa uma questão de pouca relevância dada a evidente ausência de autonomia).

Não obstante, o ponto de partida para aqueles que tentam conquistar a autonomia do *direito penal tributário* consiste na afirmação de que

---

necessidade da manutenção de princípios básicos de direito penal" (p. 185) (BOITEUX, Luciana. Uma visão crítica sobre as penas e seus fundamentos em direito penal econômico. *In:* TANGERINO, Davi de Paiva Costa (coord.); GARCIA, Denise Nunes (coord.). **Direito Penal Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 180, 181, 183, 185 e 209).

[1419] Conforme Anabela Miranda, só se pode falar "de autonomia *relativa*" (RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal. *In:* PODVAL, Roberto. **Temas de direito penal econômico.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 191).

[1420] Conforme Manoel Pedro Pimentel, "o direito penal tributário não é autônomo" (PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 118). Em outro texto, o autor reafirma a ausência de autonomia do *direito penal tributário* mencionando, inclusive, ser esse o entendimento majoritário já à sua época (PIMENTEL, Manoel Pedro. Introdução ao estudo do direito penal tributário. *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (dir.). **Ciência Penal 2**. São Paulo: Bushatsky, 1974, p. 44-45).

[1421] FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 40-41.

[1422] Conforme Frederico Marques, "nenhum deles designa ciência jurídica autônoma, (...) o Direito Tributário Penal se aloja dentro do Direito Tributário, enquanto que o Direito Penal Tributário está situado dentro do Direito Penal" (MARQUES, José Frederico *apud* COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 16).

[1423] MESTIERI, João *et al*. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2002, p. 101-102.

[1424] BALERA, Wagner. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; GOMES, Luiz Flávio; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BALERA; Wagner. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: IOB, 2002, p. 64.

[1425] HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed., São Paulo: Atlas, 2015, p. 95.

[1426] COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 15.

[1427] FULLER, Paulo Henrique Aranda. Dos crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27-12-1990). *In:* JUNQUEIRA, Gustavo (Coord.); FULLER, Paulo Henrique Aranda (Coord.). **Legislação penal especial, volume 2.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 451.

[1428] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 466-467.

[1429] AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 47 e 51.

[1430] A posição de Carmelo Carbone e Tommaso Tomasicchio rechaçando a autonomia do direito penal tributário é informada por Manoel Pedro Pimentel (PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 117).

> uma das características do Direito Penal contemporâneo tem sido a ênfase que se tem dado à delinquência econômica (...). Em realidade, chega-se a afirmar que o delito econômico (...) teria se tornado o paradigma para a construção dogmática em Direito Penal, substituindo o homicídio cometido por autor individual (SILVA SÁNCHEZ, 2002, p. 84). Dessa forma, adquiriu especial relevo o estudo do Direito Penal Econômico e, mais especificamente, do Direito Penal Tributário ou Fiscal, uma vez que, ao se encarar o tributo, notadamente o imposto, como um instrumento de que se vale o Estado para controlar e organizar a economia, torna-se possível considerá-lo não apenas um instituto jurídico de Direito Econômico, mas também de Direito [Penal] Tributário ou Fiscal.[1431]

Passando por cima do fato de que o *tributo*, em verdade, constitui instituto de exclusivo domínio do *Direito Tributário* – não podendo este ser confundindo com o *Direito Econômico*, embora existam relações intrínsecas entre essas disciplinas – há que se dizer que, por consequência dessa "*característica contemporânea*" apontada pela doutrina, o Direito Penal Econômico promoveria não apenas "uma *ruptura* com um modelo histórico anterior, ou seja, passa-se do *Direito Penal liberal* para o *novo Direito Penal*",[1432] mas, também, uma "*modernização do Direito Penal*".[1433]

Entretanto, esse passo inicial em direção à afirmação da autonomia parece tropeçar na subsequente afirmação de que a *autonomia* do Direito Penal Tributário não seria total, posto que constituiria um *ramo* ou *capítulo* do Direito Penal Econômico[1434] que, por sua vez, conforme afirmado de longa data pelo espanhol Luis Jiménez de Asúa, não seria dotado de autonomia científica.[1435] Portanto, nessa linha consequencial, "o *direito penal tributário* tanto quanto o *direito penal econômico*, não são ramos autônomos do direito penal".[1436]

[1431] JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; PEREIRA, Daniel Queiroz. Direito penal econômico: uma análise histórica e comparada. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 249.

[1432] SOUZA, Artur de Brito Gueiros. Da criminologia à política criminal: direito penal econômico e o novo direito penal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 130.

[1433] SOUZA, Artur de Brito Gueiros. Da criminologia à política criminal: direito penal econômico e o novo direito penal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 138.

[1434] Nesse sentido, a posição de Marco Antonio Chaves: "o direito penal tributário é um ramo do direito penal econômico" (SILVA, Marco Antonio Chaves da. **A autoria coletiva em crimes tributários.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 56).

[1435] Manoel Pedro Pimentel informa que Jiménez de Asúa também se posicionou contra a autonomia do direito penal econômico ao argumento de que tal rótulo constitui "mera especialidade de certas leis penais" (PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 12).

[1436] PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 110. Em outros trechos de seu livro, o autor reitera a ausência de autonomia científica: "o direito penal econômico (...) não é autônomo. Trata-se, simplesmente, de um ramo do direito penal comum" (p. 15) e "o direito penal econômico se relaciona com o direito penal financeiro, que é parte daquele, enquanto o direito penal tributário é um ramo do último citado" (p. 19-20) (PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 15 e 19-20).

Reconhecendo a ausência de *autonomia* no pleno rigor da *palavra*, Wiliam Jorge fez um esforço teórico enorme para defender a *concessão dessa autonomia* ao "*novo ramo*" do ordenamento jurídico,[1437] embora afirme – cometendo um claro equívoco técnico (posto que estabelece confusão entre *autonomia científica* e *competência privativa da União para legislar*)[1438] – que "ramos jurídicos autônomos (...) são apenas aqueles mencionados no artigo 22, inciso I, da Constituição Federal, no qual, seguramente, não está incluído o Direito Penal Tributário"[1439] (nem o Direito Penal Econômico, diga-se de passagem).

Entretanto, contra a afirmação dessa autonomia (ou mesmo a sua *concessão*) Wagner Balera afirma que "não existe um direito penal tributário (...) e, sim, a subordinação de certos ilícitos situados na esfera das relações fiscais ao preceituário penal genérico".[1440] Tal asserção é lastreada na seguinte fundamentação: para que fosse possível,

---

[1437] Na *apresentação* de seu livro (*Curso de direito penal tributário*), Wiliam Jorge aponta a sua motivação para escrevê-lo: "Muitos dos meus alunos, ao findarem o curso de graduação, manifestam a intenção de conhecer melhor a parte penal tributária, mas reclamam um início de estudo conglobante, sem ter que cuidar de Direito Penal de um lado e Direito Tributário de outro, além de leis específicas" (p. v). Com a leitura do *manual*, seus discípulos são forjados como os *novos profissionais* para um *novo mercado em ascensão* – que pretendem manter sob reserva ao argumento da especialização (embora não se diga em doutrina, parece claro que a disputa pela autonomia dessa disciplina passa por uma questão mercadológica) – com uma pretensa "postura metodológica científica, com a finalidade de impor ordem a um caos legislativo, já originário do Direito Tributário" (p. 3), nesse caminho, o *direito penal tributário* é definido como o "conjunto de normas que reprovam, com sanções do Direito Penal comum, fatos lesivos ao interesse tributário do Estado" (p. 4) sendo que o *novo ramo* teria por "*finalidade específica* assegurar o cumprimento das obrigações tributárias" (p. 4) lhe sendo aplicável "os princípios que caracterizam tanto o Direito Tributário como o Direito Penal" (p. 10), entretanto, restringindo o conteúdo da *dogmática penal*, o autor afirma que a *dogmática jurídico-penal tributária* "é o Direito Penal Tributário; resume-se no complexo de normas penais tributárias em vigor" (p. 27) revelando uma confusão entre o *objeto* da dogmática e o próprio *conceito* de dogmática, portanto, o autor reduz a *teoria do delito* à sua coincidência com o que está disposto normativamente em textos criminalizadores. Note-se que, aqui, apesar da vigorosa defesa pela *concessão da autonomia* ao direito penal tributário, há uma incongruência imediata, pois, de plano, é confessada a inexistência de princípios próprios; como se não bastasse, em direito tributário discute-se doutrinariamente a aplicação do princípio da tipicidade cerrada ou aberta bem como a existência de responsabilidade meramente objetiva ou necessariamente subjetiva. Além disso, contraditoriamente, o autor conclui que "a distinção entre Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal parece-nos ociosa e sem nenhum resultado prático" (p. 23) sendo suficiente falar-se em *infração tributária* e *infração penal tributária* (p. 23) revelando, não apenas uma paráfrase, mas um verdadeiro contrassenso, especialmente considerando os objetivos pretendidos pelo autor (*vide* JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal tributário:** parte geral e especial. Campinas: Millennium, 2007, p. v, 3, 4, 10, 23 e 27).

[1438] Note-se, para perceber a confusão do autor, que o "direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanísticos" só são mencionados no art. 24, inciso I, do texto constitucional, que prevê a competência legislativa concorrente.

[1439] JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal tributário:** parte geral e especial. Campinas: Millennium, 2007, p. 8.

[1440] BALERA, Wagner. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; GOMES, Luiz Flávio; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BALERA; Wagner. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: IOB, 2002, p. 63. Nessa mesma linha, Sacha Calmon pondera a inexistência de "interesse prático ou científico no estabelecimento da distinção. (...) Ora, o Direito Penal tutela toda sorte de direitos e interesses e continua Direito Penal. Por isso mesmo concordamos com Ranieri e Flores Zavalla: 'Não existe nenhum Direito Penal Tributário nem tampouco Direito Tributário Penal.' (...) A distinção entre Direito

com rigor técnico, sustentar a autonomia de "um regime jurídico penal tributário, seria necessário que todo um sistema de princípios e normas credenciasse o intérprete a evidenciar peculiares atributos só existentes em tais espécies normativas".[1441]

Nessa mesma linha argumentativa, Maurício Dieter afirma

> ser flagrante a inconsistência do campo definido como 'Direito Penal Econômico', carente dos predicados essenciais para a mínima autonomia científica, mesmo à luz da mais epidérmica definição do termo, isto é, cingindo-se a palavra ciência ao seu valor nominal, como conjunto de conhecimentos sistematizados a partir de método e em relação a objeto essencialmente distintos.[1442]

Além disso (e talvez mais relevante do que tentar afirmar a sua *autonomia*), é necessário compreender que, na esfera dos ilícitos compreendidos sob a denominação *direito penal tributário*, "o Estado assume ao mesmo tempo a condição de titular do poder-dever de punir, enquanto é, como pessoa jurídica arrecadadora dos tributos, o interessado direto na ameaça de punição albergada pela norma penal"[1443] constituindo *abstração perigosa* tentar "separar o Estado enquanto instituição responsável pelo controle social (...) do Estado enquanto Fazenda Pública, pessoa jurídica titular de interesses secundários, entre os quais o de arrecadar tributos".[1444] Daí a afirmação de Robson Lins no sentido de que a criminalização dos ilícitos tributários "serve muito mais como modo de desestimular a evasão fiscal do que como norma penal sancionadora propriamente dita, tanto que, a todo instante, a legislação prevê o pagamento como forma de extinção da punibilidade".[1445]

Se esse argumento não fosse sufiente para demonstrar o perigo de se reconhecer a existência autônoma do *novo Direito Penal Tributário*, há que se considerar que, como elemento adicional de reservas à autonomia desse falso *ramo*, deve-se mencionar que "na doutrina estrangeira instaurou-se profunda divergência em torno da questão de saber se ao Direito Penal Tributário seriam aplicáveis os princípios do Direito Penal comum".[1446]

Penal Tributário e Direito Tributário Penal é dispensável" (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 550).

[1441] BALERA, Wagner. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; GOMES, Luiz Flávio; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BALERA; Wagner. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: IOB, 2002, p. 63.

[1442] DIETER, Maurício. **Sobre os ombros de gigantes:** por uma sempre combativa advocacia criminal. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-ago-10/mauricio-dieter-sempre-combativa-advocacia-criminal>, acessado em 12/09/2020.

[1443] MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2011, p. 3.

[1444] MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2011, p. 3-4.

[1445] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 540.

[1446] MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2011, p. 23. Com correção, o autor afirma que "não faz sentido algum a pretensão de afastar os princípios do Direito Penal. O que se tem no caso é uma relação entre o gênero e a espécie. O *crime* é o gênero, enquanto o *crime*

Neste ponto, afastando a polêmica, Cinthia Rodrigues Menescal faz uma afirmação irretocável: "o Direito Penal Tributário jamais poderá afastar-se da dogmática penal, posto que não existe *de per si*, ou seja, não goza de autonomia".[1447] A assertiva recepciona a crítica da Escola de Frankfurt no sentido de que "a utilização do Direito Penal em *novos setores* importaria (...) no sacrifício de garantias essenciais do Estado de Direito"[1448] com o consequente "abandono de uma estrita observância das regras de imputação objetiva e subjetiva e dos princípios penais e processuais penais de garantia elaborados pela Ciência Penal desde a ilustração".[1449]

Exatamente por isso, Helena Lobo da Costa afirma a necessidade de aplicação da *teoria do delito* tradicional ou clássica ao chamado direito penal econômico; pois, ainda que os delitos agrupados sob esse rótulo tenham algumas especificidades (*v.g.*, envolverem os chamados bens jurídicos difusos ou coletivos que possuem características bem distintas dos bens jurídicos individuais; existir uma problemática relação – permeando os tipos penais – com o direito administrativo *lato sensu*, o que inclui, também, a relação com o direito tributário; além de debates relacionados à própria finalidade da pena), eles constituem *direito penal* clássico, ou seja, neles também existe uma pessoa sujeita ao *aparato repressivo do Estado*.[1450] Consequentemente, Helena Lobo da Costa, apoiada na *certeza* e na *segurança* que a *teoria do delito clássica* proporciona, bem como na *verificabilidade das decisões* com base nela proferidas, em palestra proferida na OAB/RJ, assim se manifestou:

---

contra a ordem tributária é a espécie". (MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2011, p. 24).

[1447] PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 50.

[1448] SOUZA, Artur de Brito Gueiros. Da criminologia à política criminal: direito penal econômico e o novo direito penal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 125.

[1449] SOUZA, Artur de Brito Gueiros. Da criminologia à política criminal: direito penal econômico e o novo direito penal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 125. Artur Gueiros explica que a crítica deslegitimadora – da qual o autor discorda – da chamada *Escola de Frankfurt do Direito Penal* (integrada, entre outros, por Hassemer, Naucke, Herzog e Albrecht) afirma que o chamado Direito Penal Econômico tende a se tornar "algo diferente do que foi, na medida em que, embora possa conservar o rótulo *Direito Penal*, restará, na prática, completamente distanciada de tudo aquilo que historicamente representou o saber jurídico-penal. Sofreria uma *metamorfose*, convertendo-se, enfim, na sua própria autonegação" (SOUZA, Artur de Brito Gueiros. Da criminologia à política criminal: direito penal econômico e o novo direito penal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 124).

[1450] COSTA, Helena Regina Lobo da. Direito penal econômico e teoria do delito (Palestra). *In:* OAB/RJ; ESA/RJ; IBCCrim. **Aspectos contemporâneos do direito penal econômico** (Seminário). Rio de Janeiro, 2017. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=EtUgWNFmP6E>, acessado em 11/09/2020.

> Mas eu estou absolutamente convencida de que não faz sentido (...) ter uma teoria do delito diferente para o direito penal econômico. Por que eu me convenci disto? Em primeiro lugar, porque se a gente for estudar os conceitos de *direito penal econômico* a gente vai ver que não existe consenso algum. Se vocês pegarem dez autores diferentes definindo o que é direito penal econômico, provavelmente vocês vão ter dez definições distintas. (...) Todas as definições com base substantiva têm dificuldades. Existem algumas propostas enumerativas: olha, eu vou dizer que *direito penal econômico* é *x*, *y*, *z* mas eu estou só enumerando, porque eu não consigo enxergar um distinção de objeto. Bom, mas se a doutrina não consegue chegar à distinções quanto à matéria, como é que eu vou dizer que eu preciso ter uma teoria do delito diferente? (...). Mais do que isso, para mim, o argumento definitivo é isso que eu já mencionei para vocês: o direito penal econômico usa o aparato repressivo estatal contra uma pessoa física e é isso que justifica a necessidade de se usar a teoria do delito. Fora desse campo, eu posso até pensar em outras metodologias. Mas enquanto eu tiver esse poder repressivo fortíssimo contra uma pessoa física, eu preciso ter o máximo de garantia que eu puder ter. (...) Enquanto (...) tiver esse tipo de estrutura contra uma pessoa (...), eu preciso ter todas as garantias possíveis. E não dá para eu pensar numa teoria do delito mais flexível, mais simplesinha, para tratar de direito penal econômico enquanto (...) tiver essa mesma estrutura sendo aplicada no campo do direito penal econômico. E mais do que isso, eu preciso ter um mínimo de coerência dentro do sistema. Eu não tenho dois direitos penais, diferentes. Eu não tenho porque ter duas teorias do delito, distintas.[1451]

Por fim, deve-se lançar luz sobre percepção inusitada provinda de um tributarista. Luciano Amaro, ressaltando aquilo que ele classifica como *loteamento do direito penal*,[1452] afirma que a existência de especificidades na tutela penal de determinados bens jurídicos não atribui natureza distinta para tais incriminações, posto que também existem especificidades na tutela de certos bens jurídicos-penais individuais – como, *v.g.*, na tipificação dos crimes contra a honra – "e nem por isso os crimes com essas peculiaridades provocaram cisão do direito penal".[1453] Daí a sua conclusão de que "historicamente,

---

[1451] COSTA, Helena Regina Lobo da. Direito penal econômico e teoria do delito (Palestra). *In:* OAB/RJ; ESA/RJ; IBCCrim. **Aspectos contemporâneos do direito penal econômico** (Seminário). Rio de Janeiro, 2017. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=EtUgWNFmP6E>, acessado em 11/09/2020, o trecho citado da palestra está entre os intervalos 20m:45s a 29m:16s. Note-se que Luciano Anderson informa que "há na doutrina o reconhecimento da ausência de uniformidade na conceituação do Direito Penal Econômico, o que de antemão traz sérias dificuldades para a análise e sistematização da matéria, pois sequer há convergência sobre o exato objeto tutelado pela norma penal" (SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal econômico:** fundamentos, limites e alternativas. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 42-43). E, na mesma linha defendida por Helena Regina Lobo da Costa, Winfried Hassemer argumenta que "seria altamente recomendável que fossem retirados da esfera do Direito Penal os problemas que lhe foram trazidos nos últimos tempos. O Direito das Contravenções, o Direito Civil, o Direito Administrativo e também o mercado e as precauções das próprias vítimas são campos onde muitos dos problemas de que o Direito Penal moderno se apropriou seriam mais bem gerenciados. Poder-se-ia também sugerir que aqueles problemas das sociedades modernas que levaram à modernização do Direito Penal fossem disciplinados por um específico 'Direito de Intervenção', situado entre o Direito Penal e o Direito das Contravenções, entre o Direito Civil e o Direito Administrativo. Decerto, ele poderia contar com garantias e formalidades processuais menos exigentes, mas também seria provido com sanções menos intensas contra o indivíduo. Tal Direito 'moderno' seria normativamente menos censurável e, ao mesmo tempo, faticamente melhor equipado para lidar com os problemas específicos da sociedade moderna" (HASSEMER, Winfried *apud* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. Da criminologia à política criminal: direito penal econômico e o novo direito penal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 126).

[1452] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 465.

[1453] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 466.

construiu-se uma ciência do direito penal que não perde em importância pelo fato de a lei penal ter por objeto tutelar bens (...) civis, comerciais, financeiros, eleitorais, trabalhistas, tributários etc".[1454]

Em razão de tudo quanto exposto neste tópico, incluímo-nos entre aqueles que rejeitam "qualquer adjetivação dada ao Direito Penal e ao Direito Tributário",[1455] posto que não existe autonomamente um Direito Penal Tributário ou um Direito Tributário Penal, existe "apenas Direito Penal e Direito Tributário".[1456] Esta observação serve para qualquer outra especificidade que se venha a encontrar quando se trate de norma de natureza penal, consequentemente, rechaçamos as posições de José Martins Catharino e Altamiro dos Santos, informada por Cassio Mesquita, quanto à "existência de um direito penal do trabalho compreendendo frações [sic, leia-se *infrações*] e sanções administrativas e trabalhistas propriamente ditas, inclusive disciplinares e contratuais".[1457] Reforçamos, portanto, a posição de Evaristo de Moraes Filho e Antonio Carlos Flores de Moraes no sentido da inexistência de um *direito penal do trabalho* autônomo.[1458]

3.3. Distinção entre ilícito tributário e ilícito penal

De plano, remete-se à leitura do que foi exposto no capítulo 1 desta dissertação (mais precisamente daquilo que consta no tópico *1.2.9. infrações e sanções tributárias*) para não repetir desnecessariamente toda a argumentação que lá foi apresentada. Entretanto, na topografia deste trabalho aproveita-se este espaço para tecer considerações pertinentes à distinção dos ilícitos penal e tributário.

Um antigo conceito de *infração tributária*, proveniente das conclusões da I Jornada Luso-Hispano-Americana de Estudos Financeiros e Tributários, assim enuncia:

> são infrações tributárias todas as modalidades de comportamento dos sujeitos passivos dos tributos que determinem, por ação ou omissão, uma transgressão das normas jurídicas de

[1454] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 468.
[1455] KALACHE, Maurício. **Crimes tributários:** uma análise da estrutura do tipo penal nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137, de 27.12.1990. Curitiba: Juruá, 2009, p. 110.
[1456] KALACHE, Maurício. **Crimes tributários:** uma análise da estrutura do tipo penal nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137, de 27.12.1990. Curitiba: Juruá, 2009, p. 111.
[1457] BARROS, Cassio Mesquita. Direito penal e direito penal do trabalho: uma intersecção vacante. *In:* SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; GOMES, Mariângela Gama de Magalhães (Orgs.) **Estudos em homenagem a Ivette Senise Ferreira.** São Paulo: LiberArs, 2015, p. 125.
[1458] MORAES FILHO, Evaristo de; MORAES, Antonio Carlos Flores de *apud* BARROS, Cassio Mesquita. Direito penal e direito penal do trabalho: uma intersecção vacante. *In:* SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; GOMES, Mariângela Gama de Magalhães (Orgs.) **Estudos em homenagem a Ivette Senise Ferreira.** São Paulo: LiberArs, 2015, p. 125.

> que derivam obrigações substantivas de realização de prestações tributárias, ou deveres formais de colaboração com a Administração Financeira para a constituição dos créditos tributários.[1459]

Como se nota, o *ilícito administrativo tributário* pode decorrer do não pagamento (ou do pagamento a menor) do tributo devido bem como do descumprimento dos deveres instrumentais (também denominados pela doutrina de *deveres formais*).[1460] Sinteticamente, podemos dizer que *infração tributária* significa descumprimento das obrigações tributárias (principal e/ou acessória).[1461]

Com o objetivo de evitar (ou sancionar quando ocorrer) o inadimplemento das obrigações tributárias, o Código Tributário Nacional, em seu art. 97, permite a instituição, mediante *lei*, de sanções[1462] de caráter não-criminal. Conforme salienta Robson Lins, a análise da *regra sancionatória* revela "que seu antecedente descreve um fato qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência. Essa conduta recebe o nome de *ilícito* ou *infração tributária*".[1463] Geraldo Ataliba sublinha que "a sanção das normas tributárias é complexa"[1464] posto que implica "desencadeamento de inúmeros outros preceitos jurídicos".[1465] Daí decorre a afirmação de Robson Lins de que o ilícito tributário "é objeto de minuciosa e rigorosa legislação, já que, através dele, os infratores se sujeitam à multa e às sanções de caráter administrativo".[1466]

Por consequência, a prática de uma *infração fiscal* pode implicar diferentes consequências jurídicas, dessa forma, quando se tratar do descumprimento de obrigação principal (não pagamento ou pagamento a menor do tributo), além da possibilidade de o credor da prestação (sujeito ativo da relação tributária) exigir o pagamento do tributo devido, também poderá impor ao sujeito passivo (denominado *infrator*) uma sanção administrativo-tributária "geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao

---

[1459] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 552.
[1460] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 533. Conforme Leandro Paulsen, as infrações tributárias "consistem no descumprimento de obrigações contributivas (pagar tributo) ou de colaboração com a administração tributária (e.g., descumprimento de obrigações acessórias)" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 204).
[1461] No mesmo sentido, Hector Villegas define infração tributária como "violação de normas jurídicas que estabelecem as obrigações tributárias substanciais e formais" (VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário.** Trad. Elizabeth Nazar *et al*. São Paulo: Resenha Tributária e EDUC, 1974, p. 100).
[1462] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 239.
[1463] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 533.
[1464] ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6. ed. 17. tir. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 44.
[1465] ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6. ed. 17. tir. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 44.
[1466] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 534.

montante do tributo que deixou de ser recolhido";[1467] entretanto, quando se tratar de inadimplemento de mera obrigação acessória (inobservância dos deveres formais ou instrumentais) a consequência jurídica será, normalmente, a imposição de uma sanção, também de natureza administrativo-tributária, ao infrator "configurada por uma prestação em pecúnia".[1468] Bernardo Ribeiro faz interessante observação no sentido de que, na análise do *ilícito tributário* normalmente a doutrina refere-se apenas à conduta infratora do contribuinte ou responsável tributário, entretanto, por se tratar de *relação jurídica*, tanto o sujeito passivo da relação tributária quanto o sujeito ativo podem praticar ilícitos, posto que "as normas tributárias vinculam tanto a administração como os particulares".[1469] Concordamos com o autor, pois, por se tratar de *relação jurídica*, a inobservância dos termos em que legalmente prescrita a relação implica cometimento de ilícito, entretanto, discordamos da consequência por ele apontada, posto que da inobservância aos termos da relação jurídica não resulta *infração tributária* quando a violação for praticada por agente da administração fazendária, mas apenas ilícito estritamente administrativo decorrente de inobservância de *dever funcional*. Tanto assim o é que, para a hipótese, não existe previsão normativa de consequência sancionatória de ordem *tributária* para o agente que pratica a ilicitude. Trata-se de mera *infração administrativa* (quando não caracterizar crime) praticada no bojo de uma *relação tributária* para a qual o *direito administrativo* prevê sanção específica para o agente público, embora se possa falar, na hipótese mencionada, apenas em caráter genérico, de *ilícito tributário praticado pela Administração*. Note-se que as consequências da conduta do agente da administração orbitam exclusivamente o campo do direito administrativo, civil e penal (conforme o caso) e apenas ingressam na esfera tributária para permitir o combate (administrativo ou judicial) ao ato praticado pelo agente da administração fazendária. Um exemplo de Ruy Nogueira elucida o caso: trata-se da hipótese em que um fiscal, no exercício de suas atribuições, tendo plena consciência de que o tributo é indevido (e aqui acrescentamos *ou devido a menor*) apesar da existência de

---

[1467] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 462.

[1468] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 462. Neste ponto, importa lembrar que, na hipótese do descumprimento de obrigação acessória acarretando aplicação de multa, o *inadimplemento dos deveres formais* (obrigação acessória) faz nascer uma obrigação tributária principal (dever de pagar o valor da multa), ou seja, quando o Código Tributário Nacional diz que a *obrigação acessória*, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em *obrigação principal* relativamente à penalidade pecuniária (CTN, art. 113, § 3º) significa que "o descumprimento do dever formal implica infração autônoma, que independe de ter ou não havido o inadimplemento de tributo" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 207).

[1469] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 535.

relação jurídico-tributária, exige um pagamento a título de tributação.[1470] Nesse caso, conforme ressalta Ruy Nogueira, a lei tributária – que prevê obrigações e suas respectivas sanções – não incide (embora incida a lei penal), dessa forma, além do processo criminal, "poderá haver um processo administrativo com relação à situação funcional do agente, mas não um processo tributário".[1471] Portanto, para que não seja feita uma confusão entre os ilícitos cometidos é necessário ter em linha de consideração que *infração tributária*, como diz Ruy Nogueira, "são os desatendimentos das obrigações tributárias principais ou acessórias"[1472] que atraem a imposição de sanções previstas nas leis tributárias.[1473]

O mero *ilícito tributário* não pode constituir ilícito penal, ou seja, o simples descumprimento de obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias, não pode ser objeto de criminalização.[1474] Para que o ilícito tributário possa ser objeto de tutela penal há que existir um elemento agregado à infração tributária que torne o ilícito mais grave.[1475] Note-se que, nesse sentido, sob a epígrafe *inadimplência fiscal*, James Marins explica que "o simples não-pagamento de tributo, isto é, a *inadimplência tributária*, não passa de um incumprimento administrativo de natureza não criminal. Deixar de pagar tributos não é crime, ou seja, inadimplência fiscal não equivale a sonegação".[1476]

Portanto, conforme já dito, para caracterizar o *ilícito penal* é necessário que exista uma *conduta* do contribuinte ou responsável tributário (caracterizada como *infração fiscal*) à qual seja agregada um *elemento capaz de tornar o ilícito mais grave* e, consequentemente, a conduta possa ser considerada *penalmente relevante*. Sendo importante relembrar que, pela ótica exclusiva da lógica e racionalidade jurídica amparada em sua crítica interna, "inexistem diferenças ontológicas (...) entre o ilícito penal ou o

---

[1470] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 192.
[1471] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 192.
[1472] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 193.
[1473] Conforme explica Luciano Amaro, a sanção tributária "há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade" (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 462).
[1474] Como exemplo de simples *infração tributária*, apontamos a conduta de "um contribuinte do IPI [que] classifica erroneamente seu produto numa posição da tabela, dá saída ao produto, escriturando a operação e recolhendo o imposto. A fiscalização verifica que houve erro de classificação. Instaura procedimento administrativo e afinal, apurada diferença de imposto, esta é exigida com multa. Trata-se de uma infração puramente tributária, com sanção administrativa fiscal" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 192).
[1475] Como exemplo de infração fiscal com relevância penal (*ilícito penal-tributário*), apontamos a conduta de "outro contribuinte do IPI [que] falsifica uma guia de recolhimento. Perante a lei tributária administrativa ficará sujeito a um procedimento administrativo com a obrigação de indenizar o imposto não pago e a multa administrativa, sem prejuízo da ação penal (...) em razão da falsificação. Neste caso estamos em face de um ilícito (...) que constitui cumulativamente infração fiscal e crime" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 192).
[1476] MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação. São Paulo: Dialética, 2002, p. 31.

tributário".[1477] Não obstante essa *identidade ao gosto kelseniano*, a antiga posição de Manoel Pedro Pimentel permanece válida:

> O ilícito penal tributário não se confunde com o ilícito simplesmente tributário. Assim é que uma conduta pode ferir direito do Estado (por exemplo, a falta culposa de fornecimento de nota fiscal de venda), sem incorrer na incriminação penal propriamente dita. Em outros casos a sonegação fraudulenta do tributo não ficará sujeita apenas à sanção fiscal, mas incorrerá nos dispositivos sancionados com a pena penal propriamente dita, passando a ser considerada crime de sonegação fiscal.[1478]

Como fica claro em face do ordenamento jurídico vigente, apesar da descoincidência de identidades entre as infrações penal e fiscal, "tanto a legislação tributária quanto a legislação penal ocupam-se das sanções pelos descumprimentos da legislação tributária".[1479] Em outras palavras: "é precisamente a infracção fiscal o objecto do direito penal fiscal".[1480] É por isso que se pode falar que o direito penal é um *direito de superposição* (ou de *sobreposição*),[1481] bem como de tratar-se o ilícito penal tributário de *norma penal em branco*.[1482] Neste ponto, note-se a precisa análise de Roque Carrazza:

[1477] DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. **Direito tributário sancionador:** culpabilidade e segurança jurídica. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 121. No mesmo sentido, Antonio Carlos afirma que "os denominados delitos fiscais não discrepam no plano ontológico das infrações tributárias", destacando que a diferenciação pode ser estabelecida quando consideramos "a natureza das respectivas sanções", posto que a *infração administrativo-fiscal* é punida "com sanções que afetam o patrimônio do contribuinte infrator", ao passo que "os delitos fiscais são reprimidos com sanções subjetivas" (ou seja, consideram a pessoa do infrator); daí a conclusão de que "não existe diferença substancial entre a infração tributária e o delito. A conversão de infrações tributárias em criminais (penalização) não afeta o teor do *injusto*. A ilicitude continua sendo a mesma, porém, o elemento que muda é a *natureza da sanção*" (SOARES, Antonio Carlos Martins. **A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 58). Nesse mesmo sentido: "Não há qualquer diferença, do ponto de vista ontológico, entre o ilícito fiscal e o ilícito penal, pois ambos consubstanciam violação ao comando da norma jurídica" (FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 35). Em idêntico sentido: "A busca de um critério ontológico capaz de separar o ilícito penal do ilícito administrativo (...) revelou-se inútil" (SALOMÃO, Heloisa Estellita. Sanções penais tributárias. *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2005, p. 328).

[1478] PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 18.

[1479] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 187.

[1480] SOUSA, Alfredo José de. Direito penal fiscal: uma prospectiva. *In:* CORREIA, Eduardo *et al*. **Ciclo de estudos de direito penal económico (Coimbra).** Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 1985, p. 203.

[1481] Conforme Cinthia Rodrigues Menescal, "o Direito Penal Tributário, como espécie do gênero Direito Penal Econômico, é um direito de superposição, na medida em que a aplicação de seus tipos penais exige a compreensão e alcance da disciplina jurídico-tributária do fato. Assim, para o aperfeiçoamento de seus tipos, é imprescindível a configuração do fato tributário que constitui seu antecedente lógico" (PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 51). No mesmo sentido, Leandro Paulsen afirma que "o Direito Penal é, como se costuma dizer, um direito de sobreposição" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 187).

[1482] Note-se que, conforme explica Rodrigo Rios, "nesse sentido, quase todos nossos doutrinadores partem do pressuposto de que, para a compreensão do chamado tipo penal fiscal, é preciso inicialmente passar pelo 'filtro da lei tributária'. Ou seja, a lei penal tributária incidirá sobre fatos já regulados pela lei tributária. (...)

> O Direito Penal Tributário superpõe-se ao Direito Tributário, para, de acordo com as situações que este regula, dispensar especial proteção aos interesses fazendários. Como aguisadamente observa Geraldo Ataliba, 'diante da lei penal, a lei tributária é uma *lei de subposição* (e, não, *de superposição*, como ocorre diante da lei civil, da lei comercial, da lei bancária, da lei trabalhista etc)'. E, ainda, o saudoso Mestre: 'a lei penal não precisa nem circunscrever a materialidade do fato. Limita-se a remeter o intérprete às categorias e elaborações do direito tributário. Só a correta interpretação das situações tributárias permite ter como configurado o fato penalmente relevante'. É, enfim, o Direito Tributário, com seus próprios critérios, que vai revelar se há, ou não, tributo a pagar, se expirou, ou não, o prazo de seu recolhimento, se há, ou não, o dever de preencher o formulário, de extrair a nota fiscal, de escriturar o livro fiscal, de emitir o documento e assim por diante. Sem uma '*resposta tributária*' para estas questões, não há que falar em ilícito fiscal. Por quê? Simplesmente porque a lei penal, ao tipificar o crime fazendário, estabelece como seu pressuposto, o descumprimento de deveres jurídicos tributários. Sem a certeza de que tal pressuposto ocorreu, não se pode apenar o contribuinte. (...) Em suma, um ato ou fato praticado pelo contribuinte configurará, ou não, delito fiscal, dependendo do que estipular o Direito Tributário.[1483]

Por consequência dessa análise, quando as autoridades fazendárias percebem o entrelaçamento das instâncias com a ocorrência da *fraude contra o fisco*, lavra-se o *auto de infração tributária* concomitantemente com aquilo que denominamos de *representação fiscal para fins de verificação da tipicidade penal* (deficientemente nomeada pela literatura especializada como *representação fiscal para fins penais*, posto que denota a *ação penal* como sua necessária *consequência* e, na prática forense, essa representação acaba determinando, acriticamente, a instauração da respectiva ação penal). Note-se que, nesse entrelaçamento de instâncias, também poderá ocorrer aquilo que Leandro Paulsen

---

Em linha de máxima: para a aplicação dos tipos penais fiscais, será imprescindível o apoio do Direito Tributário. A doutrina entende que os tipos penais fiscais devem ser considerados normas penais em branco" (RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 22-23). Conforme Misabel Machado, cujo pensamento é transcrito por Rodrigo Rios, "a compreensão do injusto penal depende da compreensão do injusto tributário. A lei penal, que descreve delitos de fundo tributário, como a sonegação fiscal, não pode ser aplicada sem apoio no Direito Tributário porque as espécies penais nela estabelecidas são complementadas pelas normas tributárias. Alguns juristas como Klaus Tipke chamam-nas de normas penais em branco ou a serem preenchidas por outro ramo jurídico (Blankettvorschriften) e afirma 'para aquele que quer se ocupar do Direito Penal Tributário como advogado ou juiz os conhecimento de Direito Tributário são imprescindíveis' (...)" (DERZI, Misabel de Abreu Machado *apud* RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 23). Note-se que, da mesma forma, no âmbito dos crimes de natureza tributária sob tutela do Código Penal, Luciano Anderson de Souza afirma que, "analisando o teor do art. 337-A, (...) observa-se que a contribuição social previdenciária é o primeiro elemento normativo de uma norma penal em branco que é complementada pela Lei 8.212/91" (SOUZA, Luciano Anderson de. Sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A) *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1000).

[1483] CARRAZZA, Roque Antonio. Prefácio. *In:* TANGERINO, Davi de Paiva Costa (coord.); GARCIA, Denise Nunes (coord.). **Direito Penal Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 17-18. É por isso que Mario Laporta afirma que "não pode existir crime tributário de qualquer espécie que, simultaneamente, não configure transgressão de dever tributário, ilícito fiscal" (LAPORTA, Mario H. *apud* PANOEIRO, José Maria de Castro. **Política criminal e direito penal econômico:** um estudo interdisciplinar dos crimes econômicos e tributários. Porto Alegre: Núria Fabris, 2014, p. 201).

denomina de *representação penal para fins fiscais*, ou seja, quando for "inverso esse fluxo, partindo da autoridade penal em direção à autoridade fiscal".[1484]

Há que se lançar luz no fato de que esse entrelaçamento de instâncias promove aquilo que Roberto Quiroga Mosquera, em palestra proferida no XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários (promovido pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários), denominou como sendo a prática estatal de "*intimidação fiscal*".[1485] Posteriormente, retomando essa ideia em entrevista concedida ao Canal do Contencioso Estratégico, Roberto Quiroga Mosquera, ao analisar o tema *prescrição em matéria tributária* e sua conexão com o *redirecionamento da execução fiscal aos sócios da empresa executada*, bem salientou que "tudo isso está arrolado num clima hoje muito policialesco (...). A conduta tributária está sendo criminalizada muito fortemente".[1486] Note-se que Mosquera se refere à *conduta tributária*, e não ao *ilícito tributário*, o que demonstra a sua preocupação com o fato de que as autoridades fazendárias têm capturado *condutas penalmente atípicas* (não ilícitas) do contribuinte.

Promovendo essa *intimidação fiscal* contra o contribuinte, o Estado – cada vez com mais vigor – vem recrudescendo a incriminação do *ilícito tributário*, com o emprego de penas cada vez mais severas quando abstratamente consideradas (conflitando com a realidade material de estender o cofre público para que o contribuinte "*espontaneamente*" livre-se do encargo criminal), e, dessa forma, instrumentalizando o Ministério Público e a Magistratura para torná-los seus *cobradores oficiais e preferenciais de impostos*,[1487] aliviando a sobrecarga de trabalho das Procuradorias da Fazenda – Federal, Estadual e Municipal – com as respectivas execuções fiscais que ficam aguardando a *espontaneidade* do contribuinte no tardio adimplemento da obrigação tributária. Sublinhe-se, negrite-se e destaque-se: em movimento paralelo concertado à incriminação do ilícito tributário, o

---

[1484] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 11. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2020, p. 359.

[1485] MOSQUERA, Roberto Quiroga *apud* MCNAUGHTON, Charles William. Multa qualificada e multa agravada em matéria tributária. *In:* BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Orgs.). **Crimes contra ordem tributária:** do direito tributário ao direito penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 289.

[1486] MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Modulação de Efeitos, Prescrição na Execução Fiscal e Criminalização pelo não recolhimento de ICMS** (entrevista). Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=s03I5Gn-BaM&t=251s>, acessado em 23/09/2020, o trecho citado da entrevista está entre os intervalos 08m:26s a 08m:38s.

[1487] Como acentua Henrique Seabra, "o Estado vem se utilizando do Direito Penal para coagir o contribuinte a pagar suas obrigações tributárias, o que por si só viola diversos princípios constitucionais e penais" (SEABRA, Henrique Costa de. Os reflexos penais na evasão e na elisão fiscal. *In:* LOPES, Luciano Santos (Org.); MARTINS, Amanda Jales (Org.). **Direito penal econômico:** tendências e perspectivas. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2006, p. 319).

Estado vem editando "normas despenalizadoras ou simplesmente benéficas"[1488] que "dizem respeito à extinção da punibilidade ou suspensão da pretensão punitiva para o pagamento ou parcelamento, respectivamente, do débito tributário".[1489]

Nesse ponto da dissertação, torna-se pertinente trazer a crítica de Davi Tangerino e Rafael Canterji referente à *inversão da seletividade do sistema de justiça criminal* tendo em vista que a *política criminal estatal* deixa de ser única e tradicionalmente "voltada para a exclusão do cidadão inútil ao sistema capitalista para chegar a uma política criminal que passa a ser um instrumento do sistema capitalista, a partir do momento que o direito penal atua como ferramenta coercitiva ao empresário".[1490] Tangerino e Canterji, após salientarem que o novel *direito penal tributário* "cria estratégias despenalizantes para aqueles que (...) não são historicamente os clientes do sistema penal",[1491] sustentam que, com a estratégia da criminalização do ilícito tributário, o Estado acrescenta à pena uma *nova função*: "a (...) arrecadatória. A sanção criminal é um *upgrade* nas sanções tributárias. (...) Se em relação aos pobres é utilizado o direito penal como instrumento de exclusão social, em relação aos ricos é um instrumento de arrecadação".[1492]

Foi por compartilhar da visão crítica de Tangerino e Canterji que, em trabalho acadêmico apresentado em 2018 na Pós-Graduação em Direito desta Universidade, fiz reflexão que *in totum* aplica-se aqui, entretanto, dela extraio apenas o seguinte trecho:

[1488] SOUZA, Luciano Anderson de. Sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A) *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 997.

[1489] SOUZA, Luciano Anderson de. Sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A) *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 997. Conforme conclui o autor, "a fúria arrecadatória do Estado, tal qual sua ineficiência, não possui limites. As condutas que se sinalizavam gravosas – uma vez que as sanções estabelecidas são significativas –, em realidade, prestam-se a simples mecanismo de coerção aos contribuintes, a despeito dos contornos de um Estado Democrático de Direito" (SOUZA, Luciano Anderson de. Sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A) *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 997). Com idêntica percepção, Henrique Seabra afirma que "os reflexos penais de ilícitos tributários são uma medida paliativa do Estado, que compensa a sua inércia ou o seu mau funcionamento, com enfoque puramente arrecadatório" (SEABRA, Henrique Costa de. Os reflexos penais na evasão e na elisão fiscal. *In:* LOPES, Luciano Santos (Org.); MARTINS, Amanda Jales (Org.). **Direito penal econômico:** tendências e perspectivas. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2006, p. 319).

[1490] TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. Estado, economia e direito penal: o direito penal tributário no liberalismo, no Wellfare State e no Neoliberalismo. *In:* TANGERINO, Davi de Paiva Costa (coord.); GARCIA, Denise Nunes (coord.). **Direito Penal Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 42.

[1491] TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. Estado, economia e direito penal: o direito penal tributário no liberalismo, no Wellfare State e no Neoliberalismo. *In:* TANGERINO, Davi de Paiva Costa (coord.); GARCIA, Denise Nunes (coord.). **Direito Penal Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 42.

[1492] TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. Estado, economia e direito penal: o direito penal tributário no liberalismo, no Wellfare State e no Neoliberalismo. *In:* TANGERINO, Davi de Paiva Costa (coord.); GARCIA, Denise Nunes (coord.). **Direito Penal Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 43.

> As teorias derivacionistas demonstram que tanto o Estado (forma política) quanto o Direito (forma jurídica) derivam da forma-mercadoria. Um não cria o outro, ao contrário, ambas são formas derivadas, necessárias e estruturais ao capitalismo. Entretanto, entre elas, ocorre um acoplamento e um ajuste recíproco, ou seja, um processo de mútua conformação (a chamada derivação de segundo grau). Embora *Estado* e *Direito* não constituam *espaços neutros* a serem utilizados por uma classe em defesa de seus interesses (visto que, tanto o *Estado* quanto o *Direito*, são formas específicas gestadas pelo modo de produção capitalista), esse processo de mútua conformação não apenas estrutura o capitalismo como também estabelece a lógica interna que irá operar tanto no interior do *Estado* quanto no interior do *Direito*. Analisando o papel desempenhado pelos diversos ramos do Direito ao darem concretude ao horizonte jurídico, pode-se dizer que o direito constitucional institui *juridicamente* o capitalismo (não *materialmente*, pois o capitalismo decorre de específicas relações de produção que se estabeleceram previamente na sociedade) e garante a propriedade privada. Em seguida, o direito civil regulamenta o direito de propriedade bem como o contrato baseado na autonomia da vontade entre sujeitos de direito considerados livres e iguais para contratar. Posteriormente, o direito do trabalho define os limites formais da extração do mais-valor, ou seja, a espoliação do trabalhador pelo capital passa pela regulamentação do Estado, embora não seja dela derivada. Entretanto, o assentamento (...) de institutos jurídicos importantes à classe burguesa e estruturais ao capitalismo não produziriam nenhum efeito se não fossem conectados à ameaça (...) do Direito Penal (...), especialmente considerando (...) que o cárcere deve constituir, neste modelo social, um espaço em condições piores do que as condições em que vive o mais infeliz dos proletários, de tal sorte que a prisão lhe pareça uma condição ainda pior do que aquela que possui ao se conformar à exploração. Disso resulta a chamada *docilização* do proletariado (...). Ocorre que a coerção penal exercida sobre o proletariado (...) exige o desempenho de uma enorme atividade (...) do aparato estatal, consequentemente, o direito tributário assume importância extraordinária na medida em que ele disciplina a fonte (...) dos tributos que irão sustentar esta atividade (...). Então, nesse processo de conformação mútua entre forma jurídica (...) e forma política (...), assume especial relevância o entrelaçamento entre Estado, direito penal e direito tributário. O direito tributário (...) não foi instituído para (...) distribuir riqueza ou para realizar a chamada *justiça fiscal ou social*, (...) a sua instituição possui a finalidade específica de sustentar o aparato estatal que é a forma necessária e estruturante do capitalismo. E, do ponto de vista pragmático, o direito tributário constitui a transferência do ônus da manutenção do Estado para a classe trabalhadora (...). Note-se, por exemplo, que os impostos que incidem sobre a prestação de serviço (ISS), sobre a industrialização (IPI) ou sobre a circulação de mercadorias (ICMS) são todos absorvidos no valor final da mercadoria que se vende (serviço ou objeto), consequentemente, quem realmente arca com o imposto é o consumidor final (contribuinte *de fato*). Outros impostos, como o incidente sobre a propriedade imobiliária (IPTU e IPTR) ou sobre a propriedade automotora (IPVA), embora possuam alguma expressão financeira, não constituem ingressos suficientes para manter o aparato estatal (...). O imposto incidente sobre a venda da força de trabalho (IRPF) é um imposto pago somente pela classe trabalhadora; mesmo quando grandes empresas pagam este imposto (IRPJ), o mecanismo do preço de suas mercadorias é capaz de absorver este custo adicional de sua produção, transferindo, consequentemente, à classe trabalhadora o ônus tributário. O único imposto que (...) poderia atingir a burguesia, o (...) imposto sobre grandes fortunas (...), constitui um raríssimo exemplo de competência tributária impositiva (...) nunca exercitada em razão dos arranjos políticos que se fizeram no bojo daquele restrito *espaço do direito* que Camilo Caldas chama de *indeterminado* (espaço aberto à disputa política por não afetar o que há de estrutural no capitalismo), sendo que tais arranjos, nesse restrito âmbito, comprovam a força da classe burguesa (...). Entretanto, no bojo desse *espaço indeterminado* do direito aberto à disputa, a força dos interesses capitalistas permitiu um arranjo político específico que redundou na inserção, na legislação que criminaliza a redução ou supressão de tributo, de uma válvula de escape que permite à burguesia (...) escapar à pena atribuída, na medida em que lhe abre a possibilidade de pagar o tributo (...). Note-se que, ao ângulo da crítica interna, há uma incongruência na legislação penal, que revela a ausência de força do proletariado de forma a possibilitar um arranjo político que desaguasse na inserção de cláusula extintiva da punibilidade semelhante em relação aos crimes contra o patrimônio.[1493]

[1493] SANTOS, Luciano Cirino dos. **Estado e forma política e crítica ao projeto de pesquisa no mestrado.**

Finalizada a exposição da crítica criminológico-marxista em torno da incriminação do ilícito tributário, há dois pontos que ainda merecem relevo neste tópico da dissertação. Um deles, embora não constitua um traço distintivo, salta aos olhos de quem se aproxima da realidade tributária: a *infração fiscal* está esparramada pela imensa e complexa legislação tributária[1494] enquanto a *infração penal-tributária* está concentrada em pouco artigos previstos no Código Penal e na Lei 8.137/90. Embora esta realidade complexa com que se depara o contribuinte tenha sérias implicações concretas ao nível da captação de condutas pelo sistema de justiça criminal, tal fato não decorre de mero defeito técnico do Código Tributário Nacional, mas da necessidade de previsão da infração fiscal e de sua respectiva sanção em *lei específica* elaborada pelo *ente político* dotado da respectiva *competência tributária impositiva*, fato que inviabiliza a previsão unificada das *infrações e sanções* no corpo do CTN.

Finalizando as observações, menciono, como último ponto, um fato inusitado. Apesar do consenso quanto a indistinção ontológica das ilicitudes sob o prisma exclusivo da *teoria normativa*, existe um intenso debate doutrinário a respeito da natureza jurídica, ou seja, da substância, da *infração tributária*.[1495] Bernardo Ribeiro, *v.g.*, "tendo como ilícito tributário o ato de violação da norma jurídica tributária"[1496] se dispôs a investigar "qual a natureza desse ilícito".[1497] Nesse processo investigativo, "os critérios apresentados para se determinar a natureza jurídica do ilícito foram dos mais diversos"[1498] (a natureza da norma violada, o bem jurídico protegido, o tipo de reação do ordenamento jurídico, os

---

São Paulo: USP, 2018, p. 70-74, n/p (trabalho apresentado à disciplina *Marxismo e Direito*, ministrada por Alysson Mascaro no âmbito do Programa de Pós-Graduação em Direito desta Universidade de São Paulo).

[1494] Conforme Ruy Nogueira, "as chamadas infrações fiscais estão espalhadas por campo muito mais amplo e as suas configurações decorrem mais frequentemente da conjugação de vários dispositivos" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 193).

[1495] VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário.** Trad. Elizabeth Nazar *et al*. São Paulo: Resenha Tributária e EDUC, 1974, p. 22-23, 29 a 54. No mesmo sentido: KALACHE, Maurício. **Crimes tributários:** uma análise da estrutura do tipo penal nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137, de 27.12.1990. Curitiba: Juruá, 2009, p. 123. RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário:** questões relevantes. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 28; PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 61; JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal tributário:** parte geral e especial. Campinas: Millennium, 2007, p. 70-71; Bernardo Ribeiro informa que "o problema da natureza jurídica do ilícito tributário (infração tributária) tem suscitado, na doutrina e na jurisprudência, as mais vivas controvérsias, desde fins do século XIX" (MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 535).

[1496] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 535.

[1497] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 535.

motivos subjetivos do agente na prática da infração, a competência jurisdicional ou administrativa para reprimir a infração), entretanto, assim como as tentativas informadas por Nelson Hungria em seu opúsculo *fraude penal*, Bernardo Ribeiro também constatou que "o malogro da aplicação dos diversos critérios apresentados, no campo geral do direito, foi total, fato que comprova a não existência de uma distinção substancial entre os diversos ilícitos. Em verdade, não encontramos uma diferença formal entre o crime e a simples infração, pois ambos constituem, acima de tudo, infração à lei".[1499] Levando em consideração as diversas linhas argumentativas na disputa pela *substância* da infração tributária, despontaram, como principais *tendências*, as seguintes posturas:

1) a infração tributária deve ser regulada como ilícito penal (*tendência penalista*). Nessa corrente, os nomes de maior relevo são os de Albert Hensel, Giuliani Giuseppe, Gustavo Ingrosso, Mario Pugliesi, Rafael Bielsa, Salvatore Gallo e Sainz de Bujanda.[1500] Aqueles que adotam essa posição sustentam que as infrações tributárias (ilícitos fiscais) estão inseridas no campo do *direito penal*, como uma especialidade desse, tendo em vista a feição pública e não voluntária da relação jurídico-tributária e a importância coletiva da proteção do bem jurídico, além disso, a conduta do *infrator tributário* teria por fundamento o "mesmo motivo que justifica a sanção penal";[1501]

2) a infração tributária deve ser regulada como ilícito não penal, essa corrente, denominada de *tendência civilista*, teve como seus grandes defensores Bento de Faria e Dídimo da Veiga,[1502] entretanto, como ressalta Mario Pugliesi, o adjetivo *civilista* significa apenas que tais infrações *não possuem caráter penal* (sendo, dessa forma, desnecessária a previsão de uma sanção criminal), ou seja, a etiqueta *civil* apenas indica que a sanção deve corresponder ao mero ressarcimento dos danos causados pela infração, consequentemente,

---

[1498] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 536.
[1499] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 536-537.
[1500] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 537. Wiliam Jorge informa que a corrente da *tendência penalista* também é integrada por Juary Silva e Luiz Alberto Machado (JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal tributário:** parte geral e especial. Campinas: Millennium, 2007, p. 71). Cinthia Menescal informa que a *tendência penalista* também é defendida por Edvaldo Brito, Sébastian Sóler, Beleza dos Santos e Eduardo Correia (PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 62-64). Lídia Maria informa que Rocco, Battaglini, Grispigni e Carlos Fontán Balestra também defendem essa posição RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário:** questões relevantes. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 30.
[1501] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 537.
[1502] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 538.

a adjetivação não serve "para indicar, em sentido jurídico, uma pretensa natureza civilística das mesmas";[1503]

3) a infração tributária deve ser regulada como ilícito administrativo (*tendência administrativista*). Entre os defensores desta posição destacam-se James Goldschmidt, Eberhard Schmidt, Otto Mayer, Guido Zanobini, Meirelles Teixeira e Franz von Liszt.[1504] Essa corrente afirma que o ilícito tributário constitui um ilícito administrativo,[1505] ou seja, "um ataque contra a Administração Pública, contra a Fazenda Pública, exigindo tratamento punitivo especial, próprio de um direito administrativo penal".[1506]

4) a infração tributária deve ser regulada como ilícito tributário (*tendência autônoma tributária*). Essa corrente, cujo nome de maior destaque é Dino Jarach,[1507] sustenta, baseada na autonomia do direito tributário, a existência de um regramento autônomo e unitário, distinto dos demais ramos do ordenamento jurídico (penal, civil e administrativo), para aquilo que denomina ser "um ilícito tributário autônomo, específico, próprio dessa disciplina",[1508] consequentemente, as *infrações fiscais*, por constituírem *violação às normas tributárias*, não se confundem com a mera violação de disposições normativas de caráter administrativo,[1509] consequentemente, merecem *sanções fiscais* que "derivam do poder tributário do Estado"[1510] excluindo, dessa forma, a ação sancionatória dos demais ramos do ordenamento.

[1503] PUGLIESI, Mario *apud* MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 537.

[1504] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 538. Wiliam Jorge informa que a corrente da *tendência administrativista* também é integrada por Ruy Barbosa Nogueira, Jorge de Figueiredo Dias e Klaus Tiedemann (JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal tributário:** parte geral e especial. Campinas: Millennium, 2007, p. 71). Cinthia Menescal informa que a *tendência administrativista* também é defendida por Nuno Sá Gomes, Cortés Rosa e Domingos Eusébio (PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 68).

[1505] PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 68. No mesmo sentido: JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal tributário:** parte geral e especial. Campinas: Millennium, 2007, p. 71.

[1506] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 538.

[1507] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 538. Wiliam Jorge informa que a corrente da *tendência autônoma tributária* também é integrada por Ives Gandra Martins e Carlos Giuliani Fonrouge (JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal tributário:** parte geral e especial. Campinas: Millennium, 2007, p. 71). Cinthia Menescal informa que a *tendência tributarista* também é defendida por Gonzáles Navarro e Giovanni Carano (PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 69-70).

[1508] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 538.

[1509] JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal tributário:** parte geral e especial. Campinas: Millennium, 2007, p. 71.

[1510] PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 70.

Considerando o que já foi exposto no capítulo 2 desta dissertação, que demonstra a impossibilidade de, sob o estrito ângulo da teoria jurídica e sua crítica interna, diferenciar *qualitativamente* a ilicitude, reputamos correta a conclusão de Bernardo Ribeiro no sentido de que "não há (...) uma maneira segura de se definir ou de se distinguir o ilícito civil, o ilícito penal, o ilícito tributário fazendo-se diferenças de essência entre um e outro. Esta impossibilidade é lógica".[1511]

Abstraindo a falsa e inútil polêmica *teórica* em relação à substância do ilícito tributário (embora produza gravosas consequências *práticas*) e considerando a existência do direito tributário como *ramo autônomo* do ordenamento jurídico, bem como a existência de um extenso e minucioso (e por vezes caótico em razão de sua complexidade) regramento quanto às infrações tributárias, parece inafastável a conclusão de que a disciplina de tais infrações, bem como a sua consequência jurídica, deve orbitar exclusivamente o espaço ocupado pelo direito tributário, sendo ilegítima a transposição de seus limites para fins de caracterizar a *infração fiscal* como *ilícito penal*.

3.4. Bem jurídico tutelado com a criminalização do ilícito tributário

Em um aproximação inicial ao tema, há que se dizer que o *bem jurídico* possui fundamental importância na *teoria do tipo*[1512] bem como na *teoria do delito*,[1513] posto que "não se concebe a existência de uma conduta típica que não lesione ou exponha a perigo um bem jurídico",[1514] consequentemente, como preliminar à análise de qualquer *tipo penal incriminador*, torna-se fundamental identificar o objeto jurídico de proteção, ou seja, identificar, de forma muito específica, o bem jurídico tutelado pela norma penal.[1515] É por antever esse *necessário procedimento fundamental preambular* que Nilo Batista, com a

---

[1511] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 539.
[1512] FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21.
[1513] COSTA, Cláudio. **Crimes de sonegação fiscal.** Rio de Janeiro: Revan, 2003, p. 31. No mesmo sentido: AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 65.
[1514] FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21.
[1515] MESTIERI, João *et al*. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2002, p. 102; COSTA, Cláudio. **Crimes de sonegação fiscal.** Rio de Janeiro: Revan, 2003, p. 31; FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21.

intenção de limitar a competência legislativa na criação de tipos penais, faz a seguinte afirmação:

> O bem jurídico (...) resulta da criação política do crime (mediante a imposição de pena a determinada conduta), e sua substância guarda a mais estrita dependência daquilo que o tipo ou tipos penais criados possam informar sobre os objetivos do legislador. Em qualquer caso, o bem jurídico não pode formalmente opor-se à disciplina que o texto constitucional, explícita ou implicitamente, defere ao aspecto da relação social questionada, funcionando a Constituição particularmente como um controle negativo (...). Numa sociedade de classes, os bens jurídicos hão de expressar, de modo mais ou menos explícito, porém inevitavelmente, os interesses da classe dominante, e o sentido geral de sua seleção será o de garantir a reprodução das relações de dominação vigentes, muito especialmente das relações econômicas estruturais.[1516]

Como se percebe, no processo criativo de tipos penais, o bem jurídico "deve extrair sua validade da Constituição, para então funcionar como princípio limitador da atividade legislativa".[1517]

Tal é a importância do bem jurídico no processo de criminalização de condutas que a doutrina aponta, para ele, o desempenho das seguintes funções: [1] função de garantia, [2] função teleológica ou interpretativa, [3] função individualizadora e [4] função sistemática.[1518]

A mais importante função desempenhada pelo bem jurídico (a função de garantia ou função limitadora do poder punitivo estatal) é a de apresentar-se como um "conceito limite na dimensão material da norma penal",[1519] demarcando o espaço de legitimidade e validade da atuação estatal na produção legislativa de normas incriminadoras. Em outras palavras: conforme a teoria estritamente jurídica, a *função de garantia* é desempenhada quando a norma penal é contrastada com os limites demarcados pela *teoria do bem jurídico* dentro dos quais o poder punitivo estatal pode ser legitimamente exercido.[1520]

[1516] BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro.** 4. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2001, p. 96. Valorando essa posição, Juarez Tavares afirma ser "percuciente, neste sentido, a segura ponderação de Juarez Cirino dos Santos, seguida por Nilo Batista, de que no fundo, em uma sociedade dividida em classes, o direito penal está protegendo relações sociais, interesses, estados sociais ou valores escolhidos pelas classes dominantes" (TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal.** 4. ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019, p. 209).

[1517] FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 24. Conforme o autor, "a validade do bem jurídico deve ser extraída do texto constitucional, segundo proclama a doutrina mais autorizada. A Constituição, como estatuto fundamental das liberdades, é a fonte e o limite do poder do legislador na criação de tipos penais" (FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 24).

[1518] FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 23; PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 143.

[1519] PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e Constituição.** 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 50.

[1520] Conforme Roberto Ferreira, "o bem jurídico impõe limites à tarefa do legislador na cunhagem de tipos penais" (FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed., São Paulo: Malheiros,

A *função hermenêutica* (também referida pela doutrina como função dogmática, teleológica ou interpretativa) toma o bem jurídico como um "critério de interpretação dos tipos penais, que condiciona seu sentido e alcance à finalidade de proteção de certo bem jurídico".[1521]

Segundo Regis Prado, "entre as inúmeras funções atribuídas ao bem jurídico"[1522] figura, como uma das "mais relevantes",[1523] a chamada *função individualizadora* que, conforme a doutrina dominante, consiste na "utilização do bem jurídico como critério de medição da pena, no momento de sua fixação, considerando a gravidade da lesão".[1524]

Além das já apontadas, o bem jurídico também possui a *função* de sistematizar os tipos legais de crime atuando "como elemento classificatório decisivo",[1525] ou seja, a *função sistemática* possibilita que os tipos penais sejam reunidos em diferentes títulos e capítulos previstos na parte especial em razão desse critério que, diferenciando ou agrupando, identifica o tipo de bem jurídico que a previsão típica pretende tutelar.[1526]

Embora todo esse discurso doutrinário seja legítimo, verdadeiro e politicamente bem orientado, há que se reconhecer, como faz Juarez Tavares, que, em decorrência da diversidade de posicionamentos em torno da fixação de seu conceito, "é praticamente impossível conceituar-se (...) bem jurídico".[1527] Conforme explica Juarez Tavares:

> De uma sociedade liberal-individualista até a sociedade da comunicação pós-moderna, o que se observa é que a noção de bem jurídico vai diluindo gradativamente sua substância material, até culminar praticamente na sua eliminação. Luiz Regis Prado bem assinalou a diversidade de todas as definições e, percebendo o perigo de uma radical substituição da noção de bem jurídico pelo de validade da norma, se associou ao pensamento de Roxin,

---

2002, p. 23). No mesmo sentido: PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 143.

[1521] PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e Constituição.** 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 51. No mesmo sentido: FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 23; PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 143.

[1522] PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e Constituição.** 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 50.

[1523] PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e Constituição.** 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 50.

[1524] FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 23. No mesmo sentido: PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e Constituição.** 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 51; PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 143.

[1525] PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e Constituição.** 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 51.

[1526] Conforme Cinthia Palhares, "o critério classificatório dos crimes, seja em títulos, seja em capítulos, na parte especial das codificações penais, é o próprio bem jurídico" (PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 143). No mesmo sentido: FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 23.

[1527] TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal.** 4. ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019, p. 199.

> para ressaltar ser praticamente impossível sua conceituação fora do contexto constitucional sobre o qual se assenta a norma jurídica (...).[1528]

Abstraindo a diversidade conceitual em torno do instituto *bem jurídico*, há que se dizer que, com relação à identificação específica do objeto jurídico tutelado pelos tipos penais incriminadores previstos na Lei 8.137/90, a inexistência de um *mínimo consenso* entre os doutrinadores[1529] revela a intensa polêmica existente tanto na doutrina nacional quanto na estrangeira.[1530]

Em meio a essa polêmica, sob a epígrafe *o bem jurídico protegido pela incriminação da fraude fiscal*, o lusitano Nuno Pombo afirma que "não é fácil, ao invés do que sucede com a generalidade dos crimes comuns, surpreender com a nitidez desejável o bem jurídico protegido".[1531] E, sob o específico enfoque da doutrina nacional em relação ao objeto jurídico tutelado nos crimes tributários previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, Heloisa Estellita, adentrando nessa polêmica, informa que

> a doutrina nacional (...) dividiu-se quanto à sua determinação: "ordem tributária", erário ou patrimônio público, receita tributária, Administração Pública, pretensão do Estado ao recebimento integral de cada um dos tributos, direito que o Estado tem de instituir e cobrar impostos e contribuições. Não faltaram, ainda, aqueles que identificaram diferentes "bens jurídicos" no interior das hipóteses típicas previstas.[1532]

Vamos, portanto, examinar as principais correntes doutrinárias que se propõem a identificar o objeto dessa tutela penal. Como passo inicial, sublinhamos a enorme dificuldade em torno da questão,[1533] posto que "o dissenso entre os juristas é nada menos

---

[1528] TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal.** 4. ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019, p. 212-213.

[1529] SOUSA, Luís dos Milagres e. **Fraudes tributárias e o crime tributário continuado.** Coimbra: Almedina, 2010, p. 82. No mesmo sentido: PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 143; SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal:** um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 111 e 126; STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 332; COSTA, Cláudio. **Crimes de sonegação fiscal.** Rio de Janeiro: Revan, 2003, p. 34; RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90). *In:* BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Orgs.). **Crimes contra ordem tributária:** do direito tributário ao direito penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 438.

[1530] PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 143.

[1531] POMBO, Nuno. **A fraude fiscal:** a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões. Coimbra: Almedina, 2007, p. 278.

[1532] SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 204-205.

[1533] RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90). *In:* BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Orgs.). **Crimes contra ordem tributária:** do direito tributário ao direito penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 438. André Teixeira, informando a discussão sob o enfoque da legislação portuguesa, explica que "a problemática atinente ao conteúdo do bem jurídico tutelado (...) é complexa e está longe de atingir a unanimidade" (SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal:**

que profundo".[1534] E, como se não fosse suficiente a dificuldade em relação à identificação do objeto de proteção,[1535] também existe uma *dificuldade adicional* para *organizar a exposição da matéria* com o objetivo de *agrupar as diversas propostas em linhas teóricas específicas*, pois, também sob esse aspecto, não há consenso doutrinário. Além disso, releva destacar que, na doutrina nacional, a maioria passa por cima da indeclinável necessidade de análise das posições existentes, contentando-se com a singela indicação do objeto de proteção enxergado nos tipos penais que incriminam o ilícito tributário. E, entre os que mergulham nessa análise, os critérios classificatórios, embora sejam semelhantes, não abrigam, em seu interior, as mesmas propostas teóricas, redundando em uma classificação parecida, mas que abrange propostas, por vezes, muito distintas.[1536]

Por consequência dessa dispersão teórica, as teorias em torno do bem jurídico tutelado pela *norma penal que incrimina o ilícito tributário* foram, nesta dissertação, agrupadas em três linhas teóricas fundamentais, as quais passaremos, então, a examinar sob a seguinte classificação: [1] teorias patrimonialistas, [2] teorias funcionalistas e [3] teorias relacionadas ao poder.[1537]

Esta última nomenclatura – *teorias relacionados ao poder* – constitui critério classificador não encontrado na doutrina, mas por nós proposto para agrupar um conjunto de teorias que é analisado de forma esparsa (portanto, sem nenhum *elemento comum* que as

---

um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 111). No mesmo sentido: POMBO, Nuno. **A fraude fiscal:** a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões. Coimbra: Almedina, 2007, p. 278.

[1534] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 147.

[1535] Note-se que, conforme aponta Fernando Galvão "a doutrina não chegou a um consenso sobre o que seja o bem jurídico protegido nos crimes fiscais" (GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 189).

[1536] Para constatar que os critérios classificatórios, embora semelhantes, abrigam propostas teóricas distintas, indica-se a leitura dos seguintes autores: GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 170-189; AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 92-109; SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 266-287; XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 127-150; RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 346-355. Além disso, existem autores que, em obras posteriores, mudaram a própria classificação antes apresentada; tal é o caso de Savio Guimarães que, por aprofundar-se na investigação, alterou a sua classificação inicial (o que demonstra a enorme dificuldade em torno da matéria). Para verificar a mudança de posição desse autor, basta contrastar a obra dele acima indicada com o seu posterior entendimento lançado no seguinte livro: RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 145-160.

[1537] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 147.

aglutine) por alguns autores mas que, nesta dissertação e sob esse selo, serão assim expostas e classificadas.

3.4.1. Teorias patrimonialistas

As teorias patrimonialistas são atualmente predominantes, tanto na doutrina quanto na jurisprudência.[1538] Tais teorias sustentam que o bem jurídico tutelado nos crimes fiscais seria o *patrimônio público*,[1539] ou seja, o "patrimônio da Fazenda Pública, concretizado na arrecadação tributária",[1540] consequentemente, o objeto jurídico de proteção teria "uma índole marcadamente patrimonial"[1541] que corresponderia à pretensão do Fisco de obtenção integral das receitas tributárias,[1542] ou seja, "o que se defende em última análise é a tutela do interesse estatal na obtenção de receitas".[1543]

Esse grupo de teorias pode ser subdividido em duas vertentes, as quais podemos rotular de [1] *clássica* (ou tradicional) e [2] *contemporânea*.[1544]

[1538] XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 133. No mesmo sentido: AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 99.

[1539] POMBO, Nuno. **A fraude fiscal:** a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões. Coimbra: Almedina, 2007, p. 279. No mesmo sentido: XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 134.

[1540] AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 99.

[1541] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 277. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 497.

[1542] AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 99. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 277.

[1543] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 148.

[1544] Alguns doutrinadores, como, por exemplo, Fernando Galvão, incluem essa *perspectiva patrimonialista contemporânea* em rótulo que congregaria as chamadas *teorias ecléticas* ou pluriofensivas. Nesse sentido, o autor informa a existência de uma linha teórica que pretende "conciliar os principais aspectos das teorias patrimonialistas e funcionalistas. Tal perspectiva propõe identificar, nos crimes tributários, a tutela de um bem jurídico imediato e outro mediato. Como objeto jurídico imediato da tutela penal nos crimes tributários, a perspectiva aponta o patrimônio público, que se apresenta como referência tangível que permite trabalhar com o critério limitador da intervenção punitiva oferecido pelo princípio da ofensividade. As funções sociais do tributo, por outro lado, constituiriam o bem jurídico imaterial que se apresenta ofendido de maneira reflexa (mediata) pelos crimes tributários. Não constituindo uma referência tangível que viabilize o juízo de ofensividade, o bem jurídico mediato fundamenta o discurso de legitimação ou de deslegitimação" (GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 181-182).

3.4.1.1. Teoria patrimonialista clássica

As teorias tradicionais, de cunho *estritamente patrimoniais* (que também podem ser denominadas de teorias de *concepção patrimonial pura*),[1545] estão lastreadas em uma subjacente noção privada e contratual da relação tributária[1546] que compreende o *tributo* como o *preço* pago pelo contribuinte em razão da atuação do Estado na concretização de seus objetivos.[1547] Essa visão puramente patrimonialista prevalecia na doutrina "desde o início do tratamento penal das questões tributárias".[1548]

Entretanto, conforme destaca Buján-Pérez, a percepção estritamente patrimonial reconhece que existe, ao lado do bem jurídico imediato, um *bem jurídico mediato* consistente na "função do tributo",[1549] entretanto tal função seria *irrelevante* tanto para o tipo objetivo quanto para o tipo subjetivo, posto que "um bem como a 'função que o tributo deve cumprir na sociedade', por sua generalidade, não poderia ser lesionado por comportamentos individuais de sonegação fiscal, mas somente por uma reiteração e generalização de condutas fraudulentas individuais".[1550]

[1545] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 277.

[1546] GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 171. No mesmo sentido: XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 134; RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 148; AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 99; SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 277; SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 497 e 498.

[1547] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 278. No mesmo sentido: AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 99; SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 497.

[1548] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 147. No mesmo sentido: RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 348.

[1549] PÉREZ, Carlos Martinez Buján *apud* AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 99.

[1550] AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 99.

Como se percebe, as teorias patrimonialistas estritas colocam no mesmo plano o objeto jurídico de proteção dos crimes fiscais e o dos crimes contra o patrimônio privado residindo a diferença na mera titularidade do patrimônio afetado.[1551]

Modernamente, essa concepção patrimonialista pura encontra-se superada[1552] pela maioria dos autores (embora ainda existam defensores dessa posição)[1553] não apenas em razão do largo desenvolvimento teórico promovido entre os tributaristas mas, também, devido aos dos fecundos estudos desenvolvidos no âmbito da Ciência das Finanças,[1554] posto que "uma concepção puramente patrimonialista da relação tributária implicaria atribuir a essa relação uma natureza puramente privada e contratualista"[1555] resultando na ausência de legitimidade da incriminação "porque os mecanismos de direito privado são suficientes para tutelar os interesses do credor".[1556]

[1551] AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 99-100.

[1552] RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 348. No mesmo sentido: AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 101; SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 278; SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 498.

[1553] Conforme Savio Guimarães, "por essa linha de pensamento parece trilhar, por exemplo, Andrade Filho (2009, p. 75) ao identificar a ordem tributária lesada com o direito do Estado de instituir e cobrar tributos e até mesmo com o próprio crédito tributário" (RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 349).

[1554] Conforme Susana Aires, "é indiscutível o carácter público da relação jurídica tributária decorrente da natureza legal que ao imposto é reconhecida. O facto jurídico gerador e modelador do conteúdo da relação tributária é a lei e não o contrato. O imposto surge *ex legis*, ou *ope legis*, ou ainda *ipsa vi legis* e não, como acontece com os preços de direito privado, *ex voluntate*" (SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 279). No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 497.

[1555] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 278. No mesmo sentido: RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 148; RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 349.

[1556] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 278. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 498.

Além disso, a doutrina contemporânea, discordando da vertente teórica puramente patrimonial e apontando dessemelhanças entre o crime fiscal e o crime patrimonial, vem sustentando que a *concepção patrimonial pura* implicaria afirmar a possibilidade de *tutela penal de dívidas*,[1557] o que é rechaçado pela atual dogmática penal bem como por tratados internacionais de direitos humanos e pelas ordens constitucionais que os recepcionaram, sendo, entre nós, expressamente vedado pelo art. 5º, LXVII, da CF/88, consequentemente, o direito penal não pode ser utilizado como "uma execução fiscal sob ameaça de prisão".[1558]

3.4.1.2. Teoria patrimonialista contemporânea

Atualmente, conforme destaca a lusitana Susana Aires, a linha teórica que sustenta que o crime tributário constitui "um crime contra o patrimônio do Estado ganhou (...) novos contornos",[1559] passando, consequentemente, a predominar tal perspectiva – agora já renovada – nos diversos ordenamentos incriminadores espalhados pelo mundo, entre os quais, o alemão, o italiano, o espanhol, o francês e o português.[1560] Nessa nova concepção, o crime tributário "lesa ou põe em perigo o erário público, ou seja, a obtenção das receitas

---

[1557] AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 100. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 278; SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 498.

[1558] AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 100.

[1559] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 279. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 498; AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 101. Conforme Fernando Galvão, "com novos contornos, a perspectiva patrimonialista sustenta que o crime fiscal atenta contra o pratimônio público que está comprometido com a realização das funções estatais. O patrimônio afetado pelo crime fiscal não pode ser considerado um patrimônio individual, mas supraindividual, de que a comunidade é titular" GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 171.

[1560] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 146 a 167 e 279. No mesmo sentido: GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 171. Cezar Bitencourt e Luciana Monteiro, apoiados na obra de Buján-Perez, também informam que essa corrente teórica prevalece nos ordenamentos jurídicos alemão e espanhol (BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 34). Nuno Pombo inclui no rol a ordem jurídica argentina (POMBO, Nuno. **A fraude fiscal:** a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões. Coimbra: Almedina, 2007, p. 280).

necessárias à prossecução das funções que o Estado está incumbido",[1561] consequentemente, não se trata de afirmar a mera lesão de um *patrimônio individual* (patrimônio do Estado), mas de sustentar a lesão aos "interesses patrimoniais supra-individuais de que a comunidade é titular".[1562] Com essa nova reelaboração do objeto jurídico tutelado, esse passa a ser entendido como *patrimônio ou erário público*,[1563] pressupondo, portanto,

> uma concepção lata que coincide com o conjunto de bens patrimoniais necessários ou úteis à realização dos fins públicos. E seria este patrimônio público que resultaria prejudicado pela violação das obrigações fiscais. Numa concepção deste tipo a infração fiscal há-de ser concebida como um crime de dano cuja consumação exige a efectiva inflicção de um prejuízo patrimonial ao fisco, 'já sob a forma de não pagamento ou pagamento

---

[1561] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 279. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 498. Cezar Bitencourt e Luciana Monteiro entendem que "a referência ao *patrimônio da Fazenda Pública*, como objeto jurídico protegido, não deve ser entendida aqui como sinônimo do *bem jurídico patrimônio público*, já constituído, mas à noção de *patrimônio dinâmico*, enquanto objeto de referência sobre o qual incidem os comportamentos incriminados para a produção do resultado descrito no tipo, que afligem a atividade tributária desenvolvida pelo Estado" (BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 34).

[1562] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 279. Nesse mesmo sentido, Piragibe Afonso afirma que, pela nova concepção teórica, "não é o patrimônio individual estatal que é atingido, e sim os interesses patrimoniais supraindividuais de toda sociedade" (AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 101).

[1563] AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 102. Inicialmente, sob o selo da *teoria pratimonialista clássica* (ou *tradicional*), o patrimônio estatal "mereceria tutela enquanto fonte de sustento do Estado", posteriormente, reelabora-se essa concepção para afirmar que "não se trataria de lesões a um mero patrimônio individualmente considerado, mas a interesses patrimoniais transindividuais estritamente relacionados com as funções econômicas e sociais do Estado" (RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 147 e 149). Adotando essa linha contemporânea, "Hefendehl (2007, p. 195-196), (...) considera o bem jurídico protegido nos delitos fiscais o interesse público no recebimento completo e tempestivo de cada imposto, de modo a viabilizar o cumprimento das tarefas estatais" (RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 349). Note-se a sutileza da nova justificação da tutela penal promovida pela *teoria patrimonialista contemporânea*, o bem jurídico deixa de ser o *patrimônio do Estado* para, mediante recursos meramente linguísticos, transformar-se em *patrimônio público* atrelado às *funções possibilitadas pelos tributos*. Tal posição é assumida por Regis Prado ao afirmar que "o legislador, na cunhagem dos tipos contidos na Lei 8.137/1990, tutela o Erário (patrimônio da Fazenda Pública) não no sentido simplesmente patrimonialista (ou individualista), mas sim como bem jurídico supraindividual, de cunho institucional. Tem por escopo proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estatal, para obtenção dos recursos necessários à realização de suas atividades. Assim, essa concepção de Fazenda Pública como bem jurídico protegido implica também a 'diminuição das possibilidades de o Estado levar a cabo uma política financeira e fiscal justa'. A ideia de bem jurídico mencionada não se vincula de per si à função cumprida pelo tributo" (PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico:** ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 270).

> indevidamente reduzido de um imposto, já sob a forma de um reembolso sem suporte legal, já sob a forma de obtenção ilícita de um benefício fiscal. Esta foi a via paradigmaticamente seguida pelo direito alemão'.[1564]

Adotando essa posição patrimonialista contemporânea, Cezar Bitencourt e Luciana Monteiro – reconhecendo as limitações das teorias funcionalistas[1565] e afirmando que as teorias patrimonialistas são mais coerentes e harmônicas com os princípios do direito penal mínimo e garantista[1566] – sustentam a possibilidade de se afirmar que "*a ordem tributária é o bem jurídico protegido* diante das condutas incriminadas pela Lei 8.137/90, e que o objeto jurídico dessa proteção consiste, materialmente, no patrimônio administrado pela Fazenda Pública na sua faceta de ingressos e gastos públicos".[1567]

Uma das grandes críticas lançadas contra essa posição é a de que "o montante do imposto ou o valor da vantagem ilegalmente obtida pelo contribuinte, quando relacionados com a totalidade das receitas fiscais, atribuíam ao delito fiscal, na maior parte dos casos, a aparência de bagatela, dificilmente justificando a sua incriminação".[1568]

Outra crítica contundente à *reelaboração da antiga concepção teórica* refere-se à imprestabilidade desse novo conceito de bem jurídico – patrimônio público – para o cumprimento satisfatório da função crítica que lhe cabe, posto que "o erário público compreende um conjunto muito vasto de elementos patrimoniais: tributos (...); receitas patrimoniais; produtos de operações relacionadas à dívida pública, outros recursos".[1569]

[1564] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 279-280. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 498-499.

[1565] BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 35.

[1566] BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 35-36. Na análise de Savio Guimarães, "é preciso reconhecer que aquelas teorias que privilegiam uma visão patrimonialista se preocupam, não sem razão, com a definição de um bem jurídico concreto e palpável, cuja simplicidade em muito poderia contribuir para a compreensão do alcance do tipo penal tributário" (RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 160).

[1567] BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 36. Esses autores também ressaltam, no objeto de proteção das normas que criminalizam o ilícito tributário, "o caráter de bem jurídico supraindividual" (BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 33).

[1568] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 280. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 499.

[1569] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 281. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco

Além disso, a teoria patrimonialista – mesmo em sua *versão atualizada* – "impõe certos limites à tipicidade penal, decorrentes do caráter fragmentário do direito penal, que dão lugar a consequências insatisfatórias do ponto de vista político-criminal".[1570]

3.4.2. Teorias funcionalistas

As formulações que se agrupam sob o rótulo *teorias funcionalistas* são bastante heterogêneas entre si,[1571] entretanto, possuem traços em comum que as aglutinam tornando possível a sua "reunião para fins analíticos".[1572] Os traços de semelhança referem-se ao "repúdio à noção de lesão ao patrimônio"[1573] (consequentemente os funcionalistas negam validade à formulação proposta pelas teorias patrimonialistas)[1574] bem como a busca de "argumentos sistêmicos mais abrangentes que a receita fiscal"[1575] fundamentados na "intensa conexão entre a tutela penal e os escopos reconhecidos aos tributos num Estado de Direito".[1576]

Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 500.

[1570] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 280-281. Sob a perspectiva específica da legislação portuguesa, a autora informa que tal proposta teórica produz a *consequência insatisfatória* de incriminar "comportamentos guiados pela intenção de enriquecimento ou pelo ânimo de defraudar, o que equivaleria deixar de fora da protecção penal condutas faltosas desobedientes ou sem qualquer intenção de enriquecimento" (SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 281).

[1571] XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 139. No mesmo sentido: RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 350.

[1572] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 150. No mesmo sentido: GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 178.

[1573] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 150.

[1574] XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 139. No mesmo sentido: AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 95; BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 35; GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 178.

[1575] RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 348.

[1576] RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 350. No mesmo sentido: BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a**

As principais teorias funcionalistas propõem a legitimação da incriminação do ilícito fiscal ao argumento de que o objeto jurídico sob tutela penal do Estado seria [1] a *ordem econômica e/ou tributária* ou [2] as *funções do tributo ou dos impostos*.[1577]

3.4.2.1. Ordem econômica e/ou tributária

Partindo do pressuposto da inserção do *bem jurídico tutelado* no âmbito dos chamados *delitos econômicos*,[1578] a primeira vertente das teorias funcionalistas defende a própria concepção de *ordem econômica*[1579] (no bojo da qual estaria inserta a *ordem tributária*, a qual é entendida como "o conjunto de tributos e normas que os regulam, existentes num determinado espaço tendo em vista a prossecução de determinados fins")[1580] como sendo "o bem jurídico tutelado pela lei penal tributária".[1581] Note-se que Fernando Galvão lembra que, em apoio a essa concepção funcionalista, a atual redação do projeto de Código Penal que tramita no Congresso Nacional insere os *crimes contra a ordem tributária* no interior do Título XIII "que trata dos crimes contra a ordem econômico-financeira".[1582]

---

ordem tributária. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 35; AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 95.

[1577] Discordando dessa posição, Cezar Bitencourt e Luciana Monteiro argumentam que "*as funções dos tributos não podem ser identificadas como objeto de proteção imediata pelas normas incriminadoras dos crimes tributários*, inclusive porque ditas *funções* não possuem relevância direta sobre o tipo objetivo e o tipo subjetivo dos delitos fiscais, tais como se apresentam tipificados nas distintas legislações. O que nos parece ser inconteste é que as funções desempenhadas pelos tributos representam o *fundamento da incriminação* daquelas condutas que prejudicam significativamente o patrimônio administrado pela Fazenda Pública", daí a conclusão desses autores de que "o sentido da proteção da ordem tributária, enquanto bem jurídico, justifica-se, justamente, pelas funções que os tributos desempenham" (BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 36).

[1578] Conforme Susana Aires, "há uma forte corrente doutrinária que defende a inserção dos delitos fiscais no catálogo dos delitos econômicos. Todavia, as dificuldades em apontar um critério capaz de indicar as notas características dos delitos desta natureza são consideráveis" (SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 272).

[1579] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 273. No mesmo sentido: RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 150; SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 493.

[1580] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 275.

[1581] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 150.

[1582] GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 180.

Não obstante, outra vertente funcionalista propõe como objeto jurídico de proteção exclusivamente a *ordem tributária*.[1583] Note-se que a adoção dessa última posição parece ter sido estimulada pela própria Lei 8.137/90 ao referir-se, em sua ementa, a ocorrência de crime *contra a ordem tributária*.[1584]

Os defensores dessas proposições funcionalistas afirmam o *tributo* como

> importante instrumento jurídico de intervenção e conformação da realidade econômica. Argumentam que, tanto ao se observar a regulação jurídica da produção, distribuição e consumo de bens e serviços (ordem econômica em sentido amplo) quanto dos meios intervencionistas (ordem econômica em sentido estrito), a tributação avoca uma função de tamanho destaque que a sua frustração significa uma ameaça ao sistema polícito-econômico como um todo. A violação do interesse público na obtenção das receitas e no respeito à distribuição da carga tributária acarretaria uma violação dos elementos integrantes da economia nacional. Por outro lado, seguindo parâmetros semelhantes, ainda que mais restritos, alguns juristas propõem que os crimes tributários não sejam vistos como ofensas ao sistema econômico genericamente considerado, mas à ordem tributária. Isto é, uma violação do sistema fiscal constitucionalmente respaldado pelos princípios de justiça fiscal, progressividade e capacidade contributiva. Por esse entendimento, as evasões fiscais atingiriam o conjunto dos tributos e as normas que os regulam imbricados numa unidade racional [ordem fiscal ou tributária] que representaria mais do que os elementos individuais que a compõe. O criminoso, ao privar o Estado dos recursos que lhe compete, estaria atingindo a sociedade organizada em Estado fiscal, obstaculizando a função tributária do ente estatal. Por isso que as normas criminais envolvidas garantiriam o exato funcionamento do sistema, não apenas na sua vertente estática de arrecadação de recursos, mas também na dinâmica, de perseguição dos seus objetivos econômicos, sociais e políticos. (...) O sistema tributário considerado dessa forma incorporaria, mais do que o financiamento da máquina pública e das prestações sociais que administra, também uma redistribuição de renda e um controle econômico que estariam além de interesses patrimoniais puros.[1585]

[1583] GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 181. Adotando essa linha teórica, Hugo de Brito afirma que "realmente, nos *crimes contra a ordem tributária*, como esta expressão bem o diz, o bem jurídico protegido é a ordem tributária e não o interesse na arrecadação do tributo. A ordem tributária, como bem jurídico protegido pela norma que criminaliza o ilícito tributário, não se confunde com o interesse da Fazenda Pública. A ordem tributária é o conjunto das normas jurídicas concernentes à tributação. É uma ordem jurídica (...). É um conjunto de normas que constituem limites ao poder de tributar e, assim, não pode ser considerado instrumento do interesse exclusivo da Fazenda Pública como parte nas relações de tributação. Na verdade, o interesse da Fazenda Pública na relação tributária é um interesse público secundário. A ordem tributária, como objeto do interesse público primário, é que resta protegida pelas normas que definem os crimes em estudo" (MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2011, p. 23). Tal entendimento, inclusive, vem sendo recepcionado pela jurisprudência, conforme deflui do seguinte julgado: "RECURSO ESPECIAL. DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. (...) No crime de sonegação fiscal o bem jurídico tutelado não é o patrimônio ou erário de cada pessoa jurídica de direito público titular de competência para instituir e arrecadar tributos – fiscais (entes federativos) ou parafiscais (entidades autárquicas) – mas, sim, a ordem jurídica tributária como um todo" (STJ, 6ª Turma, REsp 1.294.687/PE, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, j. 15/10/2013, DJe 24/10/2013).

[1584] AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 92. No mesmo sentido: RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 152.

[1585] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 151-152. No mesmo sentido: RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria

Uma das críticas que, de pronto, se apresenta a essa linha teórica funcionalista é a de que ela promove uma confusão do objeto jurídico com "os argumentos relativos à legitimidade do direito penal tributário e do direito penal econômico".[1586]

Além disso, como se percebe, os crimes tributários também "são vistos como delitos pluri-ofensivos cujo bem jurídico se prende imediatamente com a actividade financeira do Estado e mediatamente com a ordem econômica e a própria colectividade".[1587]

Como se não bastasse, em face de tal afirmação, pode-se constatar que, mesmo essa concepção funcionalista, "não deixa de revelar um bem lesado imediato (patrimonial) e outro mediato (sistema econômico [ou sistema tributário]), atribuindo clara prevalência para este último, fim para o qual se voltaria todo o sistema protetivo (Tiedemann, 1993, p. 32)".[1588]

Não obstante, Savio Guimarães, apoiado no pensamento de Buján-Pérez, defende a adoção dessa linha funcionalista, embora sustente que, apesar de "ser possível identificar um bem jurídico mediato imaterial (o sistema tributário nacional), fato é que este não passa de verdadeiro argumento justificador de uma razão legislativa, de modo que o bem imediato, no caso a arrecadação tributária funcionalmente considerada, é o seu elemento concretizável que pode ser efetivamente afetado".[1589] Tendo isso em linha de consideração, sustenta Savio Guimarães que

---

fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 351. Há que mencionar-se a crítica de que essa teoria "tende a confundir os princípios que inspiram a constituição económica e compõem o modelo económico com a categoria dogmática do bem jurídico-penal" (SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 495).

[1586] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 150.

[1587] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 273. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 494.

[1588] RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 351.

[1589] RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 352. Conforme esse autor, "em meio a todas as complexas construções (...) tendemos a identificar na estabilidade do sistema tributário nacional o bem jurídico coletivo a que se referem os tipos penais tributários. Não se trata, portanto, da proteção dos interesses arrecadatórios do Estado nem do patrimônio público em si

> o bem jurídico em questão, a *ordem tributária nacional* (ou estabilidade do sistema), deve ser entendido em dupla vertente: por um lado, um bem mediato, imaterial e abstrato, entendido como as funções econômicas e sociais do tributo (o sistema em si), e, por outro, um bem imediato, representativo daquele primeiro, concretizado no correto processo de arrecadação tributária (a estabilidade do sistema). (...) portanto, um bem jurídico coletivo e autônomo (composto de dois bens coletivos, um mediato e outro imediato) (...). O correto processo de arrecadação é o bem concreto que pode ser afetado, representando a estabilidade daquele bem mediato, o sistema tributário. A violação daquele afeta necessariamente este.[1590]

Note-se que, para fins de análise do bem jurídico tutelado, Piragibe Afonso define *sistema tributário* como sendo o conjunto "composto pelos tributos instituídos pelo Estado e decorre do sistema econômico adotado, da estrutura social, da forma de distribuição de renda e dos escopos fiscais e extrafiscais da arrecadação".[1591]

Daí surge, imediatamente, um grave defeito dessa abstração funcionalista que é a ausência de *coerência e unidade* aos *sistemas tributários*, posto que tais sistemas "são moldados por uma multiplicidade de decisões isoladas que impedem, na realidade prática, o nível de coerência e unidade que no plano teórico se reconhece àquele sistema".[1592]

Além disso, Susana Aires também informa a existência de divergência doutrinária em relação ao fato de o *sistema tributário* ser integrado somente por "impostos e os

---

considerado nem mesmo do cumprimento da lei tributária pura e simplesmente" (RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 352).

[1590] RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 352-353.

[1591] AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 13. O autor informa que "os sistemas penais ao redor do mundo, assim como o brasileiro, elegeram, além da Ordem Tributária, uma série de bens jurídicos como objeto de proteção do Direito Penal. Fazenda Pública, patrimônio público, fé pública, poder tributário, função tributária no Estado, princípio de justiça distributiva fiscal, dever de lealdade do contribuinte, dentre outros, são considerados pelo Direito Comparado como o interesse juridicamente protegido pelos tipos penais tributários" (AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 93). Cinthia Menescal apresenta essa mesma informação: PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 145.

[1592] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 277. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 497. Conforme a crítica informada pela autora, em alguns casos a própria "fiscalidade é o produto do acaso e da necessidade" sendo destacado que "o próprio conceito de sistema fiscal está na origem de algumas controvérsias no âmbito da teoria fiscal" o que, por consequência, desemboca no nascimento de profundas "reservas dirigidas à tese que vê no funcionamento do sistema fiscal o bem jurídico-penal tutelado pelos crimes fiscais" (SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes**

tributos que tenham uma natureza jurídica semelhante (*v.g.* contribuições especiais) ou se inclui também outras figuras tributárias, como por exemplo os tributos bilaterais (as taxas)".[1593]

Outro grave defeito dessa formulação teórica é que o *Sistema Tributário Nacional* – expressamente previsto no texto constitucional entre os seus arts. 145 a 162 (embora os arts. 157 a 162 disciplinem a *repartição das receitas tributárias*, matéria que escapa aos domínios do direito tributário e ingressa na esfera exclusiva do direito financeiro) –, sob a perspectiva de uma teoria do bem jurídico de fundamento constitucional estrito, não pode ser considerado *objeto jurídico da tutela penal*, pois, conforme adverte Yuri Coelho (citando as concepções de Angioni e Moccia), só poderá ser considerada legítima a incriminação de condutas "quando os bens jurídicos a serem tutelados compreenderem valores da mesma dignidade constitucional do valor liberdade",[1594] sendo importante compreender que "nem todos os valores constitucionais devem ser tutelados penalmente, mas apenas aqueles fundamentais"[1595] e, mesmo assim, somente quando a tutela dos demais setores do ordenamento jurídico revelarem-se insuficientes.[1596] Nesse sentido, releva sublinhar que, entre os dispositivos que figuram no texto constitucional modelando o *Sistema Tributário Nacional*, apenas o art. 150, inciso III, alínea *b*, foi considerado como sendo *direito fundamental* e, mesmo assim, apenas sob uma perspectiva de exclusiva proteção ao contribuinte contra as investidas do Estado sobre o patrimônio do particular mediante leis de natureza tributária.[1597]

---

fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 277).

[1593] SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 497.

[1594] COELHO, Yuri Carneiro. **Bem jurídico-penal.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 87.

[1595] COELHO, Yuri Carneiro. **Bem jurídico-penal.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 88.

[1596] COELHO, Yuri Carneiro. **Bem jurídico-penal.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 88.

[1597] Note-se que Alexandre de Moraes, ao tratar das *limitações expressas* (aquelas que se encontram textualmente previstas no texto constitucional) ao *poder constituinte reformador*, explica que, no chamado *núcleo intangível da Constituição Federal* (cláusulas pétreas) figuram os *direitos e garantias individuais* (que não são apenas aqueles enumerados no art. 5º da Carta Magna) e, nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (em julgamento de seu Tribunal Pleno na Adin 939-7/DF, medida cautelar) considerou como *cláusula pétrea* a garantia do contribuinte prevista no art. 150, inciso III, alínea *b*, da CF/88 (que prevê o *princípio da anterioridade tributária*) "entendendo que ao visar subtrai-la de sua esfera protetiva, estaria a Emenda Constitucional nº 3, de 1993, deparando-se com um obstáculo intransponível, contido no art. 60, § 4°, IV, da Constituição Federal, pois, 'admitir que a União, no exercício de sua competência residual, ainda que por emenda constitucional, pudesse excepcionar a aplicação desta garantia individual do contribuinte, implica em conceder ao ente tributante poder que o constituinte expressamente lhe subtraiu ao vedar a deliberação de *proposta de emenda à constituição* tendente a abolir os *direitos e garantias individuais* constitucionalmente assegurados'." (MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 487).

Como se não bastasse, Marcelo Ruivo, após salientar que por *ordem tributária* deve-se entender o "conjunto organizado de princípios, valores, conceitos e finalidades, constitucionais e infraconstitucionais, tributárias. Isto é, 'uma organização jurídica, uma disposição dada por normativas de Estado ao mundo econômico",[1598] argumenta que a proteção penal à uma *ordem jurídica globalmente considerada* ultrapassa o conceito de bem jurídico "como o valor social reconhecido pelo direito penal",[1599] posto que ocorre "a incapacitação do bem jurídico para o cumprimento de suas funções dogmáticas, o que se concretiza na desorientação do destinatário da norma penal".[1600]

Nessa mesma linha, Fernando Galvão salienta que a *ordem tributária*, por constituir um objeto intangível, não possibilita a aferição, ao menos de forma segura, da ofensa ao bem jurídico assim considerado, além disso, "tomado o conjunto das funções (atividades) tributárias do Estado como bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária",[1601] torna-se impossível, do ponto de vista factual, que uma conduta, individualmente considerada, "possa atingir a política econômica do Estado, sua capacidade financeira ou o planejamento de redistribuição de rendas por meio da carga tributária".[1602]

Portanto, efetivamente cabe a crítica de que, no bem jurídico assim considerado, torna-se inviabilizada a função crítica e limitadora do conceito de bem jurídico[1603] em

---

[1598] RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90). *In:* BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Orgs.). **Crimes contra ordem tributária:** do direito tributário ao direito penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 438.

[1599] RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90). *In:* BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Orgs.). **Crimes contra ordem tributária:** do direito tributário ao direito penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 439.

[1600] RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90). *In:* BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Orgs.). **Crimes contra ordem tributária:** do direito tributário ao direito penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 439.

[1601] GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 181.

[1602] GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 181. Conforme destaca o autor, a vertente funcionalista ampla, que sustenta ser o bem jurídico tutelado nos crimes tributários a *ordem econômica*, não escapa do *problema insuperável* da "impossibilidade de estabelecerem-se parâmetros concretos para aferir-se, de maneira segura, a ofensa ao bem jurídico" (p. 180). E, mesmo a perspectiva funcionalista que restringe o objeto da tutela para afirmar como bem jurídico a proteção da *ordem tributária*, ainda assim "continua sendo um objeto intangível, que não permite aferir de maneira segura a ofensa que o crime tributário lhe causa" (GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 180-181).

[1603] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 276. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 496.

razão do elevadíssimo grau de abstração[1604] que lhe retira a própria substância[1605] e, por consequência, torna impossível a necessária "verificação de sua efetiva lesão (ou colocação em perigo)".[1606]

Não obstante, há quem afirme que "o mérito da doutrina funcional do bem jurídico-penal tributário consiste em levantar a importância e a necessidade do cumprimento de normas fiscais".[1607]

3.4.2.2. Funções do tributo ou dos impostos

Uma segunda vertente *funcionalista* propõe, como forma de legitimação da criminalização das infrações tributárias, que o objeto jurídico da tutela seriam as *funções do tributo ou dos impostos*.[1608] Conforme explica Savio Guimarães, existe uma corrente funcionalista que sustenta ser o bem jurídico tutelado com a incriminação do ilícito tributário "a integração dialética das diversas funções desempenhadas pelo tributo na sociedade".[1609]

Como se percebe, os defensores dessa linha teórica, fundados em um ideal de justa distribuição dos encargos tributários entre todos os membros da sociedade, além de sustentarem que o objeto da tutela "consistiria no cumprimento de todas as funções sociais

---

[1604] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 273, 274 e 276. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 493, 495 e 496. Conforme sublinha a autora, "o carácter demasiadamente genérico, abstracto e vago (...) teria levado alguns autores partidários desta teoria (...) a reconhecer a existência de bens jurídicos específicos referentes a cada uma das incriminações fiscais" (SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 276).

[1605] RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 355.

[1606] RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 355. Cezar Bitencourt e Luciana Monteiro argumentam que torna-se "difícil de legitimar a incidência do Direito Penal nesse âmbito, quando levamos em consideração o princípio da ofensividade" (BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 35).

[1607] AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 98.

[1608] SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 502.

[1609] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 152.

reconhecidas aos tributos",[1610] também afirmam que tal objeto jurídico "se insere na categoria dos interesses transindividuais".[1611]

Savio Guimarães informa que, segundo Gracia Martín (um dos maiores expoentes dessa concepção funcionalista),

> a finalidade de proteção de todos os tipos penais tributários convergiriam para o próprio tributo. Enquanto instituto jurídico, o tributo não se restringiria a um bem patrimonial, sequer se confundiria com um direito econômico ou com uma prestação em dinheiro, seria, na verdade, um elemento criado pela norma para cumprir determinadas funções de interesse público, funções estas primordiais para a sobrevivência do sistema democrático.[1612]

Há quem, como Hugo Xerez (apoiado na lição de Eugenio Acosta), sustente que "os valores de *justiça* e *solidariedade* também devem ser associados à função social dos tributos como bem jurídico salvaguardado pelas incriminações fiscais",[1613] posto que "el derecho-deber de solidariedad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributário",[1614] consequentemente, "sólo indirectamente se protege el patrimonio público

---

[1610] XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 146. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 503.

[1611] XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 147. Piragibe Afonso informa que "a tese da função social do tributo encontrou reconhecimento na jurisprudência do Tribunal Supremo espanhol, o qual reconheceu que o bem jurídico nos delitos fiscais estaria intimamente ligado à função que o tributo possui em um Estado Social e Democrático de Direito, como instrumento de consecução do objetivo constitucional de promoção de justiça social" (AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 103). No mesmo sentido: XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 147.

[1612] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 153. Conforme Gracia Martín, "bien jurídico protegido por el Derecho Penal Tributario puede (y debe) definirse mediante la fórmula de las funciones del tributo concretadas en la recaudación tributaria (...). El Derecho Penal Tributario (...) protege, mediante un conjunto de figuras de delito y de infracción administrativa, un bien jurídico muy determinado: *las funcciones del tributo*" (MARTÍN, Luis Gracia *apud* XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 149). Tradução do autor: "bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário pode (e deve) definir-se mediante a fórmula das funções do tributo concretizadas na arrecadação tributária (...). O Direito Penal Tributário (...) protege, mediante um conjunto de figuras de delito e de infração administrativa, um bem jurídico muito determinado: as funções do tributo".

[1613] XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 149.

[1614] ACOSTA, Eugenio *apud* XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 149. Tradução do autor: "o direito-dever de solidariedade cidadã que constitui o fundamento do sistema tributário". Eugenio Acosta também sustenta que a *justa contribuição* à manutenção dos encargos estatais é um bem jurídico em si mesmo considerado e protegido pelo direito, sendo que tal bem jurídico também é tutelado pelo direito penal ao punir a *falta de solidariedade* de quem frauda a Fazenda Pública (ACOSTA, Eugenio *apud* XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 149).

con este tipo penal. El tributo es la imprescindible institución niveladora que permite compatibilizar la libertad con igualdad".[1615]

Uma das contundentes críticas lançadas contra essa proposta funcionalista é que, "ao se relacionar o objeto da tutela com certas funções, perdem-se os parâmetros palpáveis para uma aferição segura da lesão ao bem jurídico",[1616] posto que seria extremamente difícil – talvez até impossível – demonstrar que uma conduta, individualmente considerada, seria capaz de lesar "a política econômica estatal, a capacidade financeira do Estado, ou mesmo o planejamento de redistribuição de rendas através da carga fiscal".[1617]

Além disso, há que se notar um aspecto não salientado explicitamente pela doutrina: essa vertente funcionalista parece ser um mero recorte nas teorias anteriores, ou seja, assim como a teoria funcionalista que afirma ser o bem jurídico a *ordem tributária* promoveu um recorte na anterior teoria que afirmava ser o bem jurídico a *ordem econômica*, esta nova vertente funcionalista também restringe o mesmo objeto jurídico para reduzi-lo de *ordem tributária* à *função dos tributos* (ou *dos impostos*), daí a pertinente crítica, informada por Piragibe Afonso, no sentido de que, quando se sustenta que o crime tributário "afeta, primordialmente, a *função do tributo*, por consequência, a violação das normas de Direito Penal Tributário afetariam o interesse da Administração Pública ao *regular e normal desenvolvimento das atividades de arrecadação e controle a ele atinentes*".[1618] Ao que parece, se recortes sucessivos fossem feitos, as teorias funcionalistas acabariam recaindo, novamente, na clássica *teoria patrimonialista* da qual procuraram se desvencilhar. Portanto, a especificação do objeto jurídico penalmente tutelado, para além de deformar a teoria do bem jurídico, demonstra o erro dessa visão funcionalista.

A doutrina também aponta a crítica de que a natureza excessivamente abstrata dessa proposta teórica resulta em "confundir o bem jurídico com os fundamentos e objectivos de

---

[1615] ACOSTA, Eugenio *apud* XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 149. Tradução do autor: "só indiretamente se protege o patrimônio público com este tipo penal. O tributo é a imprescindível instituição niveladora que permite compatibilizar a liberdade com a igualdade".

[1616] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 154.

[1617] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 155. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 503.

[1618] AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 105.

uma política fiscal, nomeadamente o equilíbrio social e o desenvolvimento económico",[1619] daí resulta a afirmação de Alexander Hoff no sentido de que "dos conceitos abstractos como o de 'unidades de função sociais' (*soziale Funktionseinheiten*) nada há a ganhar mais do que uma incompleta[sic] insegurança".[1620] Além disso, a doutrina alemã também sustenta que uma teoria "que identifique o bem jurídico tutelado com a função social das receitas fiscais consegue somente apreender reflexos de protecção inerentes ao tipo criminal enquanto meio de luta contra o fenómeno criminal de fraude aos impostos".[1621]

Por fim, há que se mencionar que essa concepção teórica é analisada pela doutrina sob a denominação *função social dos tributos* (*v.g.*, Hugo Xerez[1622], Fernando Galvão[1623] e Piragibe Afonso)[1624] ou simplesmente como *função do tributo* (*v.g.*, Savio Guimarães),[1625] ou, ainda, como *função social dos impostos* (*v.g.*, Susana Aires).[1626]

Tecnicamente, nos parece mais correta a nomenclatura utilizada pela lusitana Susana Aires – *função social dos impostos* –, posto que, entre nós, apesar da lei que criminaliza o ilícito fiscal (Lei 8.137/90) referir-se genericamente ao *tributo* (e, dessa forma, abranger todas as suas *espécies*, salvo a peculiaridade relativa às contribuições previdenciárias, sob tutela do Código Penal), a *função* referida pela doutrina, para justificar essa posição acerca do bem jurídico tutelado, não é desempenhada por todos os *tributos* (note-se, por exemplo, que [1] a taxa está *vinculada* a uma *atividade específica do Estado* em relação a determinado contribuinte,[1627] não podendo, portanto, estar vinculada à

[1619] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 286.

[1620] HOFF, Alexander *apud* SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 504.

[1621] HÜBSCHMANN, HEPP e SPITALER *apud* SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 503.

[1622] XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 146.

[1623] GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 181.

[1624] AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 103.

[1625] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 152.

[1626] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 284; SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 502.

[1627] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 55.

coletividade de uma forma geral,[1628] daí chamar-se *tributo vinculado*; [2] a contribuição de melhoria, da mesma forma, também constitui um tributo vinculado,[1629] pois o seu fato gerador está conectado à uma atividade específica do Estado diretamente relacionada ao contribuinte;[1630] [3] o empréstimo compulsório, dada a peculiaridade de seu regime jurídico, poderá ter, ou não, caráter vinculado,[1631] entretanto, como constitui hipótese excepcional de tributação e, especialmente, por "consistir em uma prestação pecuniária restituível",[1632] não pode ser tido como um tributo que financie ordinariamente as atividades estatais; [4] já as chamadas contribuições sociais,[1633] embora constituam *instrumento de atuação na área social*,[1634] possuem um específico campo de atuação *engessado e restrito*[1635] pelo fato de essa espécie tributária ser caracterizada pela *afetação* – destinação – dos recursos com ela arrecadados,[1636] possibilitando, inclusive, o questionamento da validade da tributação caso os recursos arrecadados sejam aplicados em finalidade diversa daquela que justificou a sua instituição),[1637] portanto, em nosso juízo, somente os *impostos*,[1638] por constituírem a *viga mestra da arrecadação tributária*[1639] e financiarem ordinariamente os objetivos estatais, possibilitam o desenvolvimento regular daquela *função* referida pela doutrina para justificar essa posição acerca do bem jurídico penalmente tutelado.

[1628] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 275. No mesmo sentido: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 437-438.

[1629] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 74.

[1630] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 68-69.

[1631] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 74. Nesse mesmo sentido: PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 60.

[1632] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 412.

[1633] Conforme referido no capítulo 1 desta dissertação, o gênero – contribuição social – abrange três espécies: [1] *contribuições de intervenção no domínio econômico* (também denominadas contribuições interventivas), [2] *contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas* (também chamadas de contribuições profissionais ou corporativas) e [3] *contribuições de seguridade social*.

[1634] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 220.

[1635] Note-se que, conforme explica Leandro Paulsen, "há situações em que o Estado atua relativamente a determinado grupo de contribuintes. Não se trata de ações gerais, a serem custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de ações voltadas a *finalidades específicas* que se referem a determinados *grupos de contribuintes*, de modo que se busca, destes, o seu custeio através de tributo que se denomina de *contribuições*" (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 61).

[1636] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 220.

[1637] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 64.

[1638] Conforme irônica observação de Celso Três, se "fosse agradável, desejoso, o principal tributo não se chamaria *imposto* e sim *espontâneo*!" (TRÊS, Celso Antonio. **Teoria geral do delito pelo colarinho branco.** Curitiba: Imprensa Oficial, 2006, p. 202).

3.4.3. Teorias relacionadas ao poder

Sob a epígrafe *teorias relacionadas ao poder*, entendi conveniente reunir as proposições doutrinárias relacionadas ao *exercício de poder* ou ao *cumprimento de deveres* (posto que, em verdade, esta última vertente trata-se de uma *inversão explicativa* da teoria do poder tributário estatal, ou seja, tal construção enfoca o bem jurídico sob a perspectiva da *submissão ao poder*).

A epígrafe classificatória que estamos propondo parece resolver o problema doutrinário da *apresentação da matéria* (e também de sua compreensão), posto que, ao aglutinar tais teorias sob esse selo específico, evitamos que elas sejam expostas – como faz a doutrina atual – ora como pertencentes à perspectiva *patrimonialista*, ora como inseridas nas teorias *funcionalistas* ou mesmo sob o título *outras modelos* (ou *outras teorias*); ou, como também ocorre, de forma totalmente apartada, como se cada uma delas correspondesse a uma classificação diversa.

Consequentemente, sob esse selo classificatório serão expostas as teorias que afirmam ser o bem jurídico penalmente tutelado: [1] o *poder* tributário estatal, [2] o *dever* de colaboração ou de verdade (de lealdade ou transparência) do contribuinte e [3] o *dever* de obediência do contribuinte.

3.4.3.1. Poder Tributário estatal

Há proposição sustentando que o bem jurídico tutelado com a criminalização dos ilícitos tributários seria o *poder tributário estatal*,[1640] dessa forma, seria suficiente para promover a tipificação penal "a justificativa (...) de violação ao poder tributário".[1641]

Como se percebe, para tal formulação teórica a conduta incriminada violaria o mero *poder estatal* de instituição de tributos bem como "o conjunto de faculdades"[1642] decorrentes do exercício desse *poder tributário*.[1643]

[1639] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 157.
[1640] AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 96.
[1641] RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 350.
[1642] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 271.

Com muito discernimento, Susana Aires afirma que "esta é, de facto, uma concepção que deve considerar-se ultrapassada",[1644] posto que tal proposição "não é aceitável, quer do ponto de vista penal, quer de uma perspectiva tributária".[1645]

Note-se que, conforme já apontado no primeiro capítulo desta dissertação, modernamente, a *tributação* é entendida não como sendo uma mera *relação de sujeição* (mera *relação de poder*), mas como *relação jurídica*, portanto, mesmo sob a exclusiva perspectiva do direito tributário, tal formulação é inadmissível.

Além disso, tal proposição reconhece explicitamente a incriminação de conduta que importa na "mera desobediência dos contribuintes"[1646] ao poder estatal de impor tributos.

Por fim, Susana Aires informa a crítica funcionalista (e aqui me refiro ao *funcionalismo penal de matriz jakobiana*, e não às *teorias funcionalistas do bem jurídico nos crimes tributários*, do qual discordamos, pois o direito penal só pode ter por função *proteger bens jurídicos*)[1647] de Fernando Pérez Royo no sentido de que "o ataque ao poder tributário como objecto de protecção penal nos delitos tributários equivale a confundir o objecto destes delitos com o objecto genérico de todo o direito penal que é a proteção do ordenamento jurídico, do direito objectivo".[1648]

[1643] AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 96. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 271; SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 492; RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 350.

[1644] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 272.

[1645] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 272.

[1646] AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 96.

[1647] Conforme explica Helena Regina Lobo da Costa, "Jakobs (...) entende que a norma penal pretende assegurar as expectativas de comportamentos. O bem jurídico não constituiria um pressuposto material para a criminalização da conduta, pois o que importa, para o autor, é a confirmação da validade das expectativas normativas. (...) Interessante observar que o próprio autor reconhece que sua proposta não oferece potencial limitativo à criminalização, todavia não o almeja, já que a escolha sobre o conteúdo da normal penal deveria ser tomada na esfera política, não na científica" (COSTA, Helena Regina Lobo da. Considerações sobre o estado atual da teoria do bem jurídico à luz do *harm principle*. *In:* GRECO, Luís; MARTINS, Antonio (orgs.). **Direito penal como crítica da pena:** estudos em homenagem a Juarez Tavares por seu 70º aniversário em 2 de setembro de 2012**.** São Paulo (Madrid): Marcial Pons, 2012, p. 135-136).

[1648] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 272.

3.4.3.2. Dever de *colaboração* ou de *verdade* (de lealdade ou transparência)

Ainda sob o selo *teorias relacionadas ao poder*, existe proposição no sentido de que o bem jurídico tutelado com a incriminação do ilícito tributário seria o *dever de colaboração ou de verdade (de lealdade ou transparência*), sendo tal posição defendida, entre outros, pelo lusitano Manuel da Costa Andrade.[1649]

Conforme explica Susana Aires, esta vertente teórica parte do fundamento de que a relação de tributação estrutura-se em torno de uma *forte colaboração* do particular (colaboração coercitivamente imposta, diga-se *en passant*) para o exercício da atividade arrecadatória estatal, consequentemente, o ilícito fiscal violaria esse *dever de colaboração*, ou, sob outro ângulo, violaria o *dever de verdade* (de lealdade ou transparência) do contribuinte em relação à administração tributária,[1650] sendo esse o bem jurídico tutelado pela norma penal incriminadora. Nas palavras de Enrique Bacigalupo, "el bien jurídico tutelado es la pretensión del Estado de contar con una colaboración leal de los ciudadanos en la determinación de los hechos imponibles".[1651] Ao assim considerar o bem jurídico tutelado, tal linha teórica, por colocar em segundo plano "o fato de receitas tributárias estarem sendo subtraídas fraudulentamente",[1652] acaba por superlativizar os *deveres* do

---

[1649] GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 176. Fernando Galvão insere a análise desta proposta teórica no âmbito das *teorias patrimonialistas* (GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 181). Já Hugo Xerez analisa a proposição inserindo-a no bojo das *teorias funcionalistas* (XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 142). Entretanto, Susana Aires, com mais acerto em nossa percepção, analisa essa perspectiva sob o rótulo *outros modelos* (SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 281). Savio Guimarães, em consonância com Susana Aires, também faz sua análise *apartando essa proposta* das teorias patrimonialistas e funcionalistas (RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 157).

[1650] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 281. No mesmo sentido: RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 350; SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 500.

[1651] BACIGALUPO, Enrique *apud* XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 143. Tradução do autor: "o bem jurídico tutelado é a pretensão do Estado de contar com uma colaboração leal dos cidadãos na determinação dos fatos imponíveis".

[1652] XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 143.

particular ao atribuir "mais destaque à violação dos deveres administrativos de cooperação e auxílio".[1653]

Note-se que os defensores dessa perspectiva sustentam que, ao se transferir para o particular certas *obrigações* (perceba-se que, mediante esse *eufemismo* "obrigações", essa concepção teórica tenta disfarçar que, em verdade, o que ocorre é a mera transferência *não remunerada* – o que poderia ser feito de forma *remunerada* sob a forma de créditos tributários – de *atribuições* legalmente conferidas a determinados cargos públicos da administração fazendária, posto que o próprio CTN, em sentido contrário ao da lei que fixa as atribuições dos cargos fazendários, prevê a polêmica figura do *lançamento por homologação*), "o Estado estaria firmando com os cidadãos um *vínculo de confiança*"[1654] que, se fosse inobservado, passaria a "justificar eticamente uma reação".[1655] Como se percebe, essa linha teórica direciona os seus argumentos baseada no fato de que "o cumprimento dos deveres de colaboração adquire importância fundamental para o funcionamento do sistema tributário, especialmente nas hipóteses de autodeclaração".[1656] É por ter isso em linha de consideração que Susana Aires destaca que "a tributação moderna conduziu a uma intensificação dos deveres de informação por parte do contribuinte ou de terceiros e, simultaneamente, alargou os poderes de investigação da administração".[1657] Nessa mesma linha, Savio Guimarães informa que, nesta concepção teórica,

> enfatiza-se a tendência das práticas administrativas de apuração e cobrança que, nas últimas décadas, principalmente em países europeus, mas também no Brasil, vêm ampliando os poderes de investigação dos órgãos fiscalizadores e intensificando os deveres de colaboração do contribuinte, instado a autoliquidar suas obrigações, a manter escriturações, preencher formulários comprobatórios específicos e, principalmente, a informar tudo o quanto lhe for solicitado pelos agentes do Estado.[1658]

[1653] XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 143.

[1654] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 159.

[1655] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 159. No mesmo sentido: RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 350.

[1656] GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 178.

[1657] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 281. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 501.

Portanto, como muito bem percebido por Eliana Gersão, "o acento tônico da actividade delituosa não está mais na *evasão*, mas sim na *falta de colaboração com a administração*, ou seja, na falta de cumprimento dos deveres".[1659]

Por consequência dessa visão, essa linha teórica sustenta que apenas a *lealdade do contribuinte* associada ao correto *cumprimento de seus deveres tributários* permitiria "evidenciar a capacidade contributiva de cada um e se concretizar os ideais de igualdade e justiça tributárias".[1660]

Desde já, para melhor compreensão do papel fundamental que o *lançamento por homologação* vem assumindo no direito tributário contemporâneo, bem como os seus indevidos reflexos no âmbito do direito penal, remete-se a tudo quanto dito no capítulo 1 desta dissertação a respeito dessa modalidade de lançamento.

Releva dizer que essa proposta teórica, que sustenta ser o *dever de colaboração* o bem jurídico tutelado, é especiamente difundida entre os países que formam a península ibérica. Note-se que a lusitana Susana Aires informa que, apesar de tal teoria ter sido recepcionada por doutrinadores em Portugal, "foi em Espanha que esta teoria foi defendida sobremaneira, dado que a *Ley 50/1977* (...), referindo-se (...) ao delito fiscal, o incluiu no capítulo do código penal relativo às '*falsedades*'",[1661] consequentemente, tanto os autores espanhóis quanto os lusitanos Jorge de Figueiredos Dias e Manuel da Costa Andrade "consideravam (...) a fraude fiscal como exemplo de um *crime de resultado cortado*, em que à falsidade que o tipo exigia tinha de acrescer a intenção de produzir o resultado lesivo

---

[1658] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 158.

[1659] GERSÃO, Eliana *apud* SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 500. Nessa mesma linha, Susana Aires afirma que a criminalização incide sobre "a violação dos deveres de colaboração que recaem sobre o contribuinte" (p. 282) e aponta que essa teoria considera "a importância, no direito fiscal moderno, da colaboração do contribuinte com o fisco, a par da obrigação de pagar o tributo de acordo com a respectiva capacidade contributiva" (p. 283) (SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 282 e 283).

[1660] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 159.

[1661] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 282. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 500. O lusitano André Teixeira informa que "a tese que afirma que o bem jurídico tutelado é o dever de verdade nas relações dos sujeitos passivos com a Administração fiscal teve a sua origem em Espanha na circunstância de o crime fiscal, em 1977, estar tipificado no capítulo dedicado às falsidades" (SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal:** um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 93).

sobre o património fiscal".[1662] Dessa forma, a tipificação penal estaria centrada no *desvalor da ação*[1663] e não no *desvalor do resultado*.

Savio Guimarães informa que a adoção dessa proposta teórica em Portugal decorre de uma peculiar estruturação da tipificação penal (que exclui do *tipo objetivo* a efetiva lesão ao patrimônio público), posto que, em referido país, o *Regime Geral das Infracções Tributárias* – também conhecido pela sigla RGIT (Lei 15/2001, art. 103, número 1) –, ao criminalizar o ilícito tributário, assim dispôs:

> Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.[1664]

[1662] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 282. Conforme destaca a autora, na doutrina espanhola "do ponto de vista do tipo de ilícito, esta tese sustentava a conformação do crime fiscal como um crime de resultado cortado, uma vez que o crime se consumaria no momento em que se ocultam os factos ou bens sujeitos a imposto, com a intenção de não pagar ou reduzir o encargo tributário, ainda que objetivamente este prejuízo patrimonial não se viesse a verificar. No núcleo do ilícito estaria não tanto a fraude do erário público mas o comportamento desleal, falso do contribuinte" (SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 282). No mesmo sentido, Savio Rodrigues afirma que "o crime tributário, por esta vertente, se adequaria ao modelo de resultado cortado, consumando-se mesmo que nenhum prejuízo patrimonial advenha da conduta" (RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 350). Nesse mesmo sentido: GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 176.

[1663] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 158. Conforme explica esse autor, "o fato de as receitas tributárias serem desviadas de seu destino natural integraria o tipo subjetivo daquele crime, embora não fosse necessário à consumação da infração. Esta se esgotaria na violação da confiança no cumprimento dos deveres acessórios de cooperação imputáveis a todo e qualquer sujeito passivo tributário. Com essa postura são colocados em meio aos delitos tributários também aqueles de ordem contábil, afetos a falhas na escrituração de livros e documentos fiscais a despeito de não acarretarem efetivos danos ao Erário" (RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 158).

[1664] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 157. Conforme explica Fernando Galvão, Manuel da Costa Andrade sustenta que o crime tributário, em Portugal, configura um *crime de resultado cortado* (também denominado de *crime de tendência interna transcendente*, o que, no Brasil, normalmente se designa como sendo *crime formal* ou *crime de consumação antecipada*), posto que "o tipo incriminador descreve determinadas condutas (ocultação ou alteração de dados ou valores, ou celebração de negócio simulado) que são realizados pelo sujeito com a intenção de causar prejuízo para o Estado-fisco (não recolhimento do tributo) ou obter vantagem indevida (benefício fiscal, reembolso ou outra vantagem capaz de causar diminuição da receita tributária). A consumação do crime ocorreria antes, independentemente da ocorrência do prejuízo ou da obtenção da vantagem. Como o tipo incriminador da fraude fiscal na legislação portuguesa não exige a ocorrência do resultado naturalístico que é previsto, entende Manuel da Costa Andrade que o bem jurídico imediatamente protegido não é o patrimônio do fisco. Embora reconheça que a maioria dos autores sustente que o patrimônio é o bem jurídico e que os interesses patrimoniais do fisco constituem a razão de ser da incriminação da fraude, entende que não está o legislador obrigado a constituir o patrimônio como o bem jurídico. (...) Neste sentido, Manuel da Costa Andrade sustenta que as ofensas aos deveres de verdade e de transparência configuram as formas mais graves de lesão ao patrimônio fiscal, de modo que a

Susana Aires aponta a crítica doutrinária, dirigida a essa concepção teórica, no sentido de que "esta teoria confunde o bem jurídico-penal – *património fiscal do Estado* – com o suporte normativo que assegura a protecção daquele bem – *os deveres de colaboração que impendem sobre o contribuinte*",[1665] além disso, essa teoria também confundiria "o *desvalor do resultado*, que se prende com o primeiro aspecto, com o *desvalor da acção*, referido àqueles deveres de colaboração",[1666] daí resultando a conclusão de que "não se pode confundir o meio através do qual se lesa o interesse protegido com o próprio interesse tutelado, pois a obrigação de declarar com verdade só adquire relevância jurídica quando seja meio de atacar um bem jurídico",[1667] sob pena de admitir-se a "configuração dos delitos tributários como delitos de desobediência".[1668]

Embora essa proposta teórica tenha nascido e se desenvolvido entre os países da península ibérica, entre nós, Alecio Adão Lovatto,

> considerando o tipo incriminador do art. 1º da Lei 8.137/90, (...) também sustenta que a verdade das declarações, dos documentos e dos lançamentos por homologação é o objeto jurídico, sendo que a arrecadação somente é protegida de forma indireta, por reflexo. Considerando os tipos incrimininadores do art. 2º, entretanto, Alecio Lovatto reconhece a pretensão de proteger vários aspectos da ordem tributária: a veracidade das declarações

---

tutela penal aos deveres de colaboração acaba por expressar uma tutela indireta ao patrimônio do Estado" (GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 176-177).

[1665] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 283. No mesmo sentido: GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 178; SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 501-502.

[1666] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 283.

[1667] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 283. No mesmo sentido, Fernando Galvão aponta a crítica doutrinária no sentido de que não se pode confundir "o *meio* pelo qual se produz a ofensa ao bem jurídico com o próprio *objeto da proteção*" (GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 178).

[1668] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 284. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 502. Conforme salienta Fernando Galvão, "nos termos do paradigma liberal, é sempre lembrado que o mero *descumprimento de deveres estabelecidos por lei*, sem que ocorra uma *ofensa concreta* ao sistema fiscal estabelecido constitucionalmente, não pode autorizar a *intervenção punitiva*. Essa crítica é absolutamente pertinente, pois os tipos penais incriminadores da Lei 8.137/90 são expressamente vinculados ao objetivo de proteção do *bem jurídico* ordem tributária" (GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 178).

> (inciso I), o patrimônio público (inciso II), a finalidade do incentivo fiscal (incisos III e IV) e a veracidade contábil (inciso V).[1669]

Por fim, há que se destacar a pertinente crítica de Savio Guimarães no sentido de que, sob a perspectiva de um direito penal orientado à proteção de bens jurídicos, torna-se inadmissível que "a mera violação de deveres administrativos, por si só, seja capaz de justificar a criminalização da evasão fiscal".[1670]

3.4.3.3. Dever de obediência do contribuinte

Por fim, também existe posição doutrinária afirmando que o bem jurídico tutelado nos crimes fiscais seria a inobservância do *dever de obediência do contribuinte*.

Note-se que essa concepção teórica é abordada pela doutrina sob as denominações de *dever de obediência do contribuinte* (*v.g.*, Hugo Xerez)[1671] ou *desobediência do contribuinte* (*v.g.*, Susana Aires[1672] e André Teixeira).[1673]

Essa proposição possui o mesmo fundamento – *cumprimento de um dever* – que a teoria anteriormente exposta, entretanto, conforme ressalta André Teixeira, essa proposta parte da perspectiva de que os tributos decorrem do *poder soberano do Estado* que estaria amparado por uma legitimação constitucional decorrente de dispositivos normativos de índole tributária capazes de fundamentar (justificar) a existência de "um conjunto de deveres acessórios relacionados com o dever de contribuir e que são, no quadro actual do sistema fiscal, vitais para a determinação e fixação do conteúdo da obrigação tributária de cada sujeito passivo".[1674]

Os defensores dessa posição chegam ao ponto de sustentar que sequer existiria um *bem jurídico* passível de ser tutelado com a criminalização do ilícito tributário, posto que o

---

[1669] GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 177.
[1670] RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 160.
[1671] XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 142.
[1672] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 286; SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 504.
[1673] SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal:** um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 97.
[1674] SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal:** um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 97.

fundamento da criminalização seria única e exclusivamente o *dever de obediência* (ou melhor dizendo, a *desobediência*) às normas jurídicas que todos estão obrigados a cumprir fielmente.[1675] Consequentemente, como diz Susana Aires, os crimes tributários exerceriam "uma função de tutela puramente formal das normas tributárias".[1676]

Conforme explica Hugo Xerez, os defensores dessa linha teórica sustentam que a criminalização do ilícito tributário está ancorada no fato de que a *relação de tributação* deriva do *poder de império* que o Estado exerce sobre seus cidadãos, os quais estariam, por consequência, obrigados a um *dever de obediência* que seria determinante para o correto e integral cumprimento das obrigações tributárias impostas mediante normas estatais,[1677] consequentemente, tal concepção "adota como premissa a visão do *poder de tributar* como *poder absoluto e abstrato*, desprovido de qualquer limitação substancial".[1678] Nesse sentido, torna-se relevante apresentar a análise de Susana Aires:

> Esta teoria encontra-se historicamente relacionada com as concepções que procuravam reconhecer uma diferença ontológica e substancial entre o ilícito administrativo e o ilícito penal. Enquanto o ilícito penal punha em causa interesses fundamentais juridicamente reconhecidos, o primeiro dizia respeito a interesses ética, moral e socialmente neutros. Logo, os crimes fiscais, enquanto constitutivos de uma violação da ordem jurídica administrativa, eticamente indiferente, 'seriam puros delitos formais aos quais não correspondia qualquer conduta socialmente reprovável'.A infração fiscal teria uma natureza claramente administrativa, situando-se no âmbito do direito sancionatório administrativo. Uma concepção do delito fiscal como mera desobediência tem por referente, a montante, a relação tributária enquanto mera relação especial de poder, cujos sujeitos são o *Estado soberano*, que impõe o tributo, e o *contribuinte*, sujeito à obrigação tributária: o Estado impõe e o súdito obedece. Esta tese repousa sobre o entendimento do *poder tributário de imposição* como um puro poder abstracto, que dimana da supremacia que o Estado tem sobre todos os que se encontram no seu território, negando que a norma tributária tenha um carácter de norma material por carecer de um conteúdo substancial de interesses.[1679]

[1675] XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 142. Susana Aires, apontando a posição do alemão Josef Isensee, afirma que "alguns autores consideram mesmo que não se protegeria bens jurídicos através das incriminações fiscais, mas sim, 'unicamente, a ordem do direito positivo fiscal na sua conformação rapidamente modificável'." (SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 504).

[1676] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 286.

[1677] XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 142.

[1678] XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 142.

[1679] SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 504-505.

Modernamente, essa concepção "puramente formal da incriminação fiscal"[1680] torna-se insustentável, não apenas em razão do desenvolvimento da própria dogmática penal, mas, também, em decorrência de grandes avanços no âmbito do direito tributário bem como de profícuos estudos no campo da Ciência das Finanças, pois, conforme aponta Susana Aires, tal teoria foi severamente impactada pelo reconhecimento doutrinário de que tanto o *sistema tributário* quanto a *norma tributária* desempenham uma função social que ultrapassa a mera atividade de obtenção de *receitas derivadas* (tributos); por consequência desse reconhecimento, a maioria dos doutrinadores passou a sustentar que, com a atribuição de *finalidades extra-fiscais* ao *sistema tributário* relacionadas "aos valores da *justiça* e da *solidariedade social*",[1681] as normas tributárias perderam a imaginada "marca de neutralidade ética"[1682] que até então se afirmava. Além disso, a moderna compreensão da *relação de tributação* como *relação jurídica* demonstra, como aponta Susana Aires, que, "na verdade, a tributação tem fundamento e limites constitucionais, que lhe retiram qualquer arbitrariedade".[1683]

Além desse impactante reconhecimento de *finalidades extra-fiscais* provindo especialmente de estudos de tributaristas, uma severa crítica foi lançada contra essa visão do bem jurídico penalmente tutelado: o fato de ela "identificar o crime de fraude fiscal como um ilícito contrário ao poder soberano do Estado assumindo, por conseguinte, a configuração de um crime de desobediência",[1684] o que torna a proposta incompatível com um "sistema de direito penal adstrito à protecção de bens jurídicos".[1685]

3.4.4. Nossa posição: a inconstitucionalidade em face do objeto da tutela

---

[1680] SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 505.

[1681] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 287.

[1682] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 287.

[1683] SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 505.

[1684] SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal:** um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 97. No mesmo sentido: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 504; SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 286.

[1685] SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 287.

Até este ponto da dissertação, vínhamos fazendo a explanação considerando o fato de que a maioria da doutrina enxerga um bem jurídico na incriminação do ilícito tributário, pois, do contrário, bastaria argumentarmos a inconstitucionalidade da lei criminalizadora e todo o resto deste trabalho se tornaria inviável ou desnecessário. Entretanto, há que se considerar a necessidade de analisar todos os aspectos da incriminação para, mesmo na hipótese de prevalecer a afirmação da existência de um objeto jurídico na lei penal, de seu âmbito excluir aquela interpretação que dá aplicabilidade aos dispositivos incriminadores apesar da inexistência de um comportamento fraudulento por parte do contribuinte.

Sem nos arriscarmos, poderíamos simplesmente ter aderido a uma das correntes existentes na doutrina, preferencialmente a majoritária quando não se quer nadar contra a corrente, mas não pudemos assentir com essa possibilidade. Alternativamente, poderíamos ter contornado a polêmica afirmando não ser possível enxergar com clareza o bem jurídico protegido.

Entretanto, decidimos marcar posição e, sem nenhum *receio das pedras*, antes de legitimarmos a restrição da liberdade, afirmamos que a criminalização do ilícito tributário é inconstitucional.

Aproximando-nos das teorias, em ordem inversa a que elas foram apresentadas, começaremos a declinar os motivos de nossa discordância. Entretanto, desde já, sublinhamos que, trabalhando com a racionalidade intrínseca ao sistema jurídico, com apoio no pensamento de Helena Regina Lobo da Costa, podemos afirmar que o núcleo do sistema valorativo que ilumina a teoria do bem jurídico deve ser a *pessoa humana*,[1686] consequentemente, sob uma perpesctiva humanista que trabalha a dogmática penal com a finalidade de contenção do poder punitivo,[1687] estamos em plena consonância com a

---

[1686] Note-se que, na percepção de Helena Regina Lobo da Costa, "no direito penal, a dignidade humana adquire ainda maior relevância, isto porque se trata do ramo do direito tido como o meio mais poderoso para a tutela da dignidade humana e, contraditoriamente, a maior ameaça a ela", daí a sua conclusão no sentido de que "a dignidade humana é fundamento jurídico do direito penal contemporâneo" (COSTA, Helena Regina Lobo da. **A dignidade humana:** teorias de prevenção geral positiva. São Paulo: Revista dos Tribumais, 2008, p. 59).

[1687] Conforme sustenta Juarez Tavares, "o bem jurídico é importante instrumento de contenção de poder" (p. 198) posto que "o *tipo*, tomado sempre em sentido estrito, compõe-se, normalmente, de um *núcleo*, representado pela ação ou omissão e seu objeto, tendo como base a lesão ou o perigo de lesão a um determinado *bem jurídico*" (p. 196) (TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal.** 4. ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019, p. 196 e 198) daí decorrendo diversos desdobramentos dogmáticos que podem, inclusive, negar validade à incriminação em decorrência da inexistência de um bem jurídico. É certo, entretanto, que existe, em doutrina, quem defenda, como faz Luis Greco, a prescindibilidade da categoria *bem jurídico*, pois, conforme aponta José Tórtima, "Luis Greco posiciona-se (...) no sentido de ser possível abrir-se exceções à necessidade da identificação de um bem jurídico para a criminalização de condutas, mencionando, inclusive, opinião de Roxin, que, por sua vez, enumera interesses passíveis de proteção do Direito Penal, que, no

afirmação de que a pessoa deve ser tomada como "o ponto de partida para a construção do conceito de bem jurídico".[1688] Embora tudo quanto exposto neste capítulo confirme uma realidade já bem conhecida entre os penalistas – a inexistência de um consenso em torno da definição do conceito de *bem jurídico* –, Helena Regina Lobo da Costa bem observa que "não se pode negar ser o conceito tido, atualmente, como o mais importante limite material às incriminações nos sistemas de *civil law*".[1689] Na defesa intransigente dessa posição, apresentamos a definição proposta por Juarez Tavares:

> Bem jurídico é um elemento da própria condição do sujeito e de sua projeção social e nesse sentido pode ser entendido como um dado da pessoa, que se incorpora à norma como seu objeto de preferência real e constitui, portanto, o elemento primário da estrutura do tipo, ao qual se devem referir a ação típica e todos os seus demais componentes. Ao ser incorporado à norma, o bem jurídico o faz na condição de um valor e, portanto, de um objeto de preferência real e não simplesmente ideal ou funcional do sujeito. Neste caso, o bem jurídico condiciona a validade da norma e, ao mesmo tempo, subordina sua eficácia à demonstração de que tenha sido lesado ou posto concretamente em perigo. Por isso são inválidas normas incriminadoras sem referência direta a qualquer bem jurídico (...). A existência de um bem jurídico e a demonstração de sua efetiva lesão ou colocação concreta em perigo constituem, assim, pressupostos indeclináveis do injusto penal.[1690]

Tendo por pressuposto a necessidade de *existência* (e, portanto, de sua respectiva *identificação*) de um bem jurídico diretamente conectado à tutela penal, rechaçamos todas as concepções teóricas expostas sob o selo *teorias relacionadas ao poder* – teoria do *poder* tributário estatal, teoria do *dever* de colaboração ou de verdade (lealdade ou transparência) e teoria do *dever* de obediência –, não apenas pelas críticas já expostas, mas, sobretudo, porque, assim como os *deveres*, também o *poder* não pode ser tutelado pela norma penal por não constituirem bens jurídicos. Note-se que, conforme destacado por Ulfrid Neumann,

---

entanto, não podem ser considerados bens jurídicos, por não serem 'dados fundamentais para a realização pessoal dos indivíduos ou para a subsistência do sistema social' (...)" (TÓRTIMA, José Carlos. Despenalização do delito fiscal? *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2005, p. 478).

[1688] COSTA, Helena Regina Lobo da. **Proteção penal ambiental:** viabilidade – efetividade – tutela por outros ramos do direito. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 5. Conforme pondera Helena Regina Lobo da Costa, "a consideração de que a pessoa é o centro e o objetivo de todo o sistema jurídico é essencial para a compreensão do conceito de bem jurídico" (COSTA, Helena Regina Lobo da. **Proteção penal ambiental:** viabilidade – efetividade – tutela por outros ramos do direito. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 5).

[1689] COSTA, Helena Regina Lobo da. Considerações sobre o estado atual da teoria do bem jurídico à luz do *harm principle*. *In:* GRECO, Luís; MARTINS, Antonio (orgs.). **Direito penal como crítica da pena:** estudos em homenagem a Juarez Tavares por seu 70º aniversário em 2 de setembro de 2012**.** São Paulo (Madrid): Marcial Pons, 2012, p. 134.

[1690] TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal.** 4. ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019, p. 213. Em outro trecho de seu livro, Juarez Tavares afirma que "o bem jurídico adquire sua qualidade de valor, à medida que esteja inserido como finalidade do sujeito, de tomá-lo como objeto de preferência real. Neste caso, está associado à função de proteção, não dele próprio, senão da pessoa humana, que é o objeto final de proteção da ordem jurídica. Isto significa que o bem jurídico só *vale* à medida que se insira como objeto referencial e

"a teoria do bem jurídico descarta: a punibilidade de meras infrações a *deveres*. Deveres têm, no sistema categorial fundado pela teoria do bem jurídico, um status deôntico 'secundário', por derivação".[1691] Note-se também que, sob certo ângulo, o *poder* é a outra faceta do *dever* – sendo esse o motivo pelo qual agrupamos diversas teorias sob o selo *teorias relacionadas ao poder* quando expusemos as proposições em torno do objeto jurídico tutelado com a incriminação do ilícito fiscal –, daí aplicar-se ao *poder*, *mutatis mutandis*, as mesmas restrições impostas aos *deveres* para constituírem objeto de proteção pela norma penal. José Carlos Tórtima, ao analisar a teoria que afirma que "o injusto residiria na violação dos deveres de lealdade e transparência do contribuinte para com a administração tributária"[1692] (sendo esse *dever* nomeado pelo autor como *verdade fiscal*), sustenta que esses *deveres* não podem ser confundidos com o próprio *bem jurídico* tutelado pela norma incriminadora,[1693] posto que o direito penal não pode tutelar *deveres*, mas apenas *direitos ou interesses*, mesmo que tais *deveres* estejam "relacionados à satisfação dos bens jurídicos"[1694] que, nesse caso específico da tutela penal dos ilícitos tributários, estariam conectados ao direito subjetivo do Estado "à informação fidedigna que o habilite à precisa determinação do fato tributário, em uma palavra, a *verdade fiscal*".[1695]

Refutadas, portanto, as *teorias relacionadas ao poder* (teoria do *poder* tributário, teoria do *dever* de colaboração ou de verdade e teoria do *dever* de obediência), passamos ao próximo grupo no qual se encontram as concepções funcionalistas.

---

preferencial de proteção da pessoa, pois só nesta condição é que se insere na norma como valor" (TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal.** 4. ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019, p. 214).

[1691] NEUMANN, Ulfrid. Bem jurídico, Constituição e limites do direito penal. *In:* GRECO, Luís; MARTINS, Antonio (orgs.). **Direito penal como crítica da pena:** estudos em homenagem a Juarez Tavares por seu 70º aniversário em 2 de setembro de 2012**.** São Paulo (Madrid): Marcial Pons, 2012, p. 524.

[1692] TÓRTIMA, José Carlos. Despenalização do delito fiscal? *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2005, p. 479. Conforme explica o autor, "a base objetiva da conduta ilícita nessa hipótese é o descumprimento das chamadas *obrigações acessórias*, tais como apresentar declarações ao Fisco, exibir documentação exigida pela fiscalização, manter em dia a escrituração contábil etc., enquanto que os tipos penais vocacionados a priorizar o efetivo dano causado ao patrimônio fiscal estão, por certo, objetivamente vinculados ao descumprimento da *obrigação principal* (supressão ou redução indevida do imposto a recolher)" (TÓRTIMA, José Carlos. Despenalização do delito fiscal? *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2005, p. 479).

[1693] Conforme salienta José Tórtima, invocando o pensamento do lusitano Augusto Silva Dias, o "*dever* representa apenas *a base institucional de proteção do bem*, não o próprio *bem*" (TÓRTIMA, José Carlos. Despenalização do delito fiscal? *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2005, p. 479).

[1694] TÓRTIMA, José Carlos. Despenalização do delito fiscal? *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2005, p. 479.

[1695] TÓRTIMA, José Carlos. Despenalização do delito fiscal? *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2005, p. 479.

Rechaçamos todas as teorias funcionalistas, não só pelas críticas já muito bem lançadas pela doutrina, mas, especialmente, porque temos no horizonte a ideia de que o direito penal não pode tutelar *funções*,[1696] aliás, como ressaltado por Helena Regina Lobo da Costa, não se pode confundir "funções estatais com bens jurídicos".[1697] Tanto isso é verdade que, sob a epígrafe *distinção entre bem jurídico e função*, Juarez Tavares argumenta que o conceito de *função* está intrinsecamente ligado à ideia de *relação* posto que "toda função tem sempre uma característica de instrumentalidade e de dependência de outro objeto",[1698] consequentemente

> a função depende da relação na qual se processa e cuja entidade é, no fim, a consequência de uma metamorfose e não a representação de uma realidade substancial, não detém a função um caráter de autonomia, ou independência. Em oposição a isto, deve-se entender o bem jurídico como um valor da pessoa humana, que se constitui em objeto de sua preferência e referência, material ou ideal, mas real, que independe, para sua existência e essência, de qualquer relação funcional.[1699]

Daí a conclusão de Juarez Tavares no sentido de que "se deve descartar da noção de *bem jurídico* a noção de *função*, que encerra atividades administrativas do Estado, referentes ao controle sobre determinado setor da vida de relação ou de seu próprio organismo".[1700] Nessa mesma linha, José Carlos Tórtima, recepcionando a ponderação de Juarez Tavares, argumenta que "de plano deve ser repelida a noção, comumente divulgada, de que o objeto da tutela no crime fiscal seria a *função* arrecadadora do Estado",[1701] pois, apesar de *lógica na aparência* (posto que essa função realmente é prejudicada), um exame

---

[1696] Nesse sentido, Fernando Galvão lembra que "a tutela penal das *funções do Estado* recebe críticas da doutrina, que afirma a sua incompatibilidade com as premissas de um Direito Penal democrático" (GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 179). Note-se que Cláudio Costa informa que, referindo-se à arrecadação tributária, "Juarez Tavares bem observou (...) que esse conceito de bem jurídico do crime de sonegação fiscal deve evoluir para uma delimitação mais restritiva, repousando, com base nos escólios de Sérgio Mott, Bajo Fernandes e outros autores, numa construção que se restrinja ao patrimônio público em formação, pois a *arrecadação tributária* é, na verdade, uma *função estatal*" (COSTA, Cláudio. **Crimes de sonegação fiscal.** Rio de Janeiro: Revan, 2003, p. 37).

[1697] COSTA, Helena Regina Lobo da. Considerações sobre o estado atual da teoria do bem jurídico à luz do *harm principle*. *In:* GRECO, Luís; MARTINS, Antonio (orgs.). **Direito penal como crítica da pena:** estudos em homenagem a Juarez Tavares por seu 70º aniversário em 2 de setembro de 2012**.** São Paulo (Madrid): Marcial Pons, 2012, p. 140.

[1698] TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal.** 4. ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019, p. 219.

[1699] TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal.** 4. ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019, p. 227.

[1700] TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal.** 4. ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019, p. 217-218.

[1701] TÓRTIMA, José Carlos. Despenalização do delito fiscal? *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2005, p. 478.

mais aprofundado revela que "*função*, como atividade estatal, não se apresenta como *bem jurídico*, seja no crime fiscal, seja em qualquer outro ilícito penal".[1702]

Refutadas, portanto, as *teorias funcionalistas*, com esses mesmos argumentos refutamos, também, a *teoria patrimonialista contemporânea*, posto que a conexão do *patrimônio público* com uma *função estatal* inviabiliza que se reconheça tal construção como sendo o desenho (*identificação*) do bem jurídico tutelado pela norma penal.

Por fim, resta ainda de pé, por estar pendente de análise, apenas a teoria patrimonialista clássica (ou tradicional).

Para refutarmos a concepção patrimonialista clássica, partimos da constatação da equivocada redação da Lei 8.137/90 ao fazer referência à *supressão ou redução de tributo*, pois, conforme apontado por Heloisa Estellita, há aqui relevante *impropriedade técnica*, posto que, no emprego *técnico* da liguagem jurídica, a *supressão ou redução de tributo* "somente poderia dar-se (...) por meio de lei",[1703] consequentemente, as condutas descritas nesse diploma incriminador não poderiam, tecnicamente, *ter por fim* ou efetivamente *concretizar* essa *supressão ou redução de tributo*, "uma vez que sua existência, a partir de sua gênese, não pode ser alterada por ato do sujeito passivo"[1704] da relação tributária. No mesmo sentido, Antônio Malheiros afirma que "se o tributo é ente jurídico criado pela lei que lhe definiu a hipótese de incidência, só a revogação ou alteração desta poderia *suprimir ou reduzir*"[1705] o tributo. Daí a sua conclusão de que "a Lei 8.137/90 não quis dizer 'suprimir' ou 'reduzir' no sentido técnico".[1706] E, considerando que também a *obrigação tributária* não pode ser *suprimida ou reduzida* pelas condutas enumeradas na lei,[1707] Antônio Malheiros sustenta que o legislador "não se referiu nem a 'tributo' no

---

[1702] TÓRTIMA, José Carlos. Despenalização do delito fiscal? *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2005, p. 478.

[1703] SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 207.

[1704] SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 207.

[1705] MALHEIROS FILHO, Antônio *apud* SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 207.

[1706] MALHEIROS FILHO, Antônio *apud* SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 207.

[1707] Conforme explica Antônio Malheiros, "a obrigação tributária (que, à míngua de qualquer rigor terminológico, poderia se ver chamada de 'tributo') também não se suprime ou reduz pelas condutas elencadas (...). É que, nascendo do fato imponível, só a não ocorrência deste poderia suprimir aquela, ou a ocorrência de fato imponível diverso poderia reduzi-la" (MALHEIROS FILHO, Antônio *apud* SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 208).

sentido técnico, nem com essa palavra quis significar 'obrigação tributária'."[1708] Consequentemente, tendo em linha de consideração essas premissas, decidimos reconstruir o sentido técnico da linguagem jurídica que deveria ter sido empregada na lei – e que foi sonegada pelo legislador em razão das graves implicações constitucionais e convencionais que a correta linguagem traria à incriminação –, para fins de desvelar o real objeto da tutela penal. Resignificando a linguagem, parece permitido compreender que o núcleo da incriminação – *suprimir ou reduzir tributo* – possui o significado de *suprimir o reduzir o pagamento do tributo*.[1709]

Consequentemente, em face de tal constatação – e marcando nossa posição deslegitimadora da incriminação –, afirmamos que a tutela penal está impregnada de uma noção que, embora *patrimonialista*, é distinta da mera *proteção ao patrimônio*,[1710] posto que garante, sob ameaça de prisão, o recebimento de valores (pagamento) decorrentes da mera dívida tributária.[1711] Por consequência dessa percepção, afirmamos a inexistência de um legítimo *bem jurídico* tutelado pela norma penal.[1712] Neste ponto, importa destacar que, em verdade, todos os discursos posteriores à tradicional teoria patrimonialista foram sendo reelaborados pela doutrina com o fim de promover uma argumentação capaz de adequar a dogmática penal à *tutela penal efetivamente exercida pelo Estado* e, por consequência dessa postura, passou-se a, inobservadamente, legitimar a descabida intervenção penal. Portanto, expressamente nos manifestamos contra a criminalização promovida pela Lei 8.137/90 (bem como por todas as leis que lhe antecederam e pelas posteriores que certamente virão) em razão da ausência de bem jurídico a ser tutelado e, assim, afirmamos

---

[1708] MALHEIROS FILHO, Antônio *apud* SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 208.

[1709] Em sentido semelhante, Heloisa Estellita Salomão, apoiada no pensamento de Antônio Malheiros, afirma que "o termo 'tributo' só pode ter sido empregado em forma elíptica no sentido de 'quantia exigida a título de tributo'. Essa quantia, sim, pode ser suprimida ou reduzida" (SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 208).

[1710] Note-se que, conforme explica Fernando Galvão, "para a concepção patrimonialista, a *ordem tributária* expressa um aspecto especial do *patrimônio da Administração Pública*, e os crimes contra a ordem tributária possuiriam a mesma natureza dos crimes patrimoniais previstos no Título II do Código Penal brasileiro" (GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 174).

[1711] Como se percebe, revigoram-se as palavras de Manoel Pedro Pimentel no sentido de que "não é fácil separar da ideia de *penalização das faltas fiscais* a conotação da odiosa *prisão por dívida*" (PIMENTEL, Manoel Pedro. Introdução ao estudo do direito penal tributário. *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (dir.). **Ciência Penal 2**. São Paulo: Bushatsky, 1974, p. 57).

[1712] Conforme salienta Roberto Ferreira, "o bem jurídico representa papel de importância central na teoria do tipo, pois não se concebe a existência de uma conduta típica que não lesione ou exponha a perigo um bem jurídico. (...) Zaffaroni e Pierangeli afirmam que o bem jurídico dá o verdadeiro sentido teleológico à lei penal, ressaltando que sem ele não há um 'para quê?' do tipo e, portanto, não há possibilidade alguma de interpretação teleológica da lei penal, para adiante concluírem: 'Sem o bem jurídico, caímos num formalismo

a inconstitucionalidade e a inconvencionalidade da *incriminação da dívida tributária* em razão da respectiva violação ao conteúdo do art. 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal e do art. 7º da Convenção Americana Sobre Direitos Humanos.

A afirmação de que, em verdade, a norma penal tutela a *mera dívida tributária* parece reforçada quando se constata que a *insignificância da lesão* ao fictício bem jurídico da Lei 8.137/90 (que excluiria a *suposta* tipicidade material) coincide com aquele valor que não interessa ao Estado receber – ou seja, coincide com o valor fixado como patamar mínimo para despertar o interesse estatal em promover a execução fiscal – posto que, sob uma perspectiva estritamente patrimonial, seria *mais caro* cobrar a dívida do que ignorá-la, demonstrando, dessa forma, que o suposto *desvalor da ação* (ou o próprio *desvalor do resultado*) passam a ter um significado menor quando se tem em linha de consideração o *valor da dívida* propriamente dito. A argumentação também parece reforçada com a previsão legal de uma *válvula de escape* através da qual o Estado passa a ignorar o suposto *desvalor da ação* (ou o próprio *desvalor do resultado*): o pagamento do tributo como forma de extinção da punibilidade. Todos esses fatores convergem para enxergarmos a mera tutela penal da dívida tributária.

Note-se que todas as teorias examinadas – patrimoniais, funcionalistas e ecléticas – não conseguem, apesar dos artifícios linguísticos utilizados ou do atrelamento à uma visão sistêmica, se desvincular da ideia (que ocupa posição nuclear ou periférica, conforme a concepção) de uma tutela penal do *crédito tributário*. Além disso, releva observar que a expressão *crédito tributário* só assume relevância jurídica ao ângulo do Estado (*credor*), entretanto, na outra ponta da relação fiscal, também existe o conceito de *obrigação tributária* vinculando um contribuinte (*devedor*).[1713] Desse contexto, parece natural brotar a conclusão de que a tutela penal se assenta sobre uma relação substancialmente de *crédito e débito*, utilizando o *credor* – Estado – o instrumento de que dispõe – lei penal – para garantir o recebimento de seu *crédito*. Em face disso, nos afigura ilegítima a coerção posta sobre o contribuinte mediante ameaça de uma sanção de caráter criminal, especialmente considerando que sanções de outra natureza seriam suficientes.

---

legal, numa pura 'jurisprudência de conceitos'." (FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21).

[1713] Note-se que, no caso de fraude com *alíquota zero* (hipótese em que existe a *relação jurídico-tributária*, existe a *obrigação tributária* e também existe o *crédito tributário*, mas o montante desse último, em razão da aplicação da alíquota, equivale a *zero*), a conduta é penalmente irrelevante para a Lei 8.137/90, embora possa ter relevância em face de outros dispositivos do Código Penal. Note-se que, em tal hipótese, não se trata sequer da aplicação do princípio da insignificância aos crimes tributários. Tal fato parece indicar fortemente que a Lei 8.137/90, em verdade, tutela a mera dívida fiscal.

Tendo por fundamento essa concepção do *objeto de tutela* com a criminalização do ilícito tributário, relembramos observação de Fernando Galvão no sentido de que "a perspectiva patrimonialista do bem jurídico protegido nos crimes contra a ordem tributária ainda deixa sem resposta (...) importantes indagações"[1714] entre elas "por que o Fisco conta com o instrumento de coerção penal para a satisfação de seu crédito, de que os demais credores não podem dispor?"[1715] Para tal indagação apresentamos uma singela resposta: por que o *Fisco* é o único *credor* que titulariza um *poder punitivo*; e dele faz uso para receber os créditos que titulariza.

Aos que pretendem legitimar a incriminação afirmando a existência de um bem jurídico, nos parece que a única alternativa minimamente razoável seria sustentar a concepção patrimonialista clássica, entretanto, mesmo assim existiria a dificuldade de ter que apresentar um motivo suficientemente convincente para justificar a existência dessa *particular proteção* tendo em vista que o *dano ao patrimônio público* já é suficientemente tutelado pelo Código Penal. Não há quem duvide que – mesmo com a revogação ou retirada forçada da Lei 8.137/90 – não seja capturada pelo Código Penal a conduta de um contribuinte que, insatisfeito com a gravosa interpretação da legislação tributária promovida pelo Fisco – e munido de um *porrete* – se dirija à Receita Federal e despeje com violência a sua indignação nos computadores do Estado. Seria igualmente capturada pelo Código Penal a conduta do contribuinte que, com emprego de artifício (ou qualquer outro meio fraudulento), induzisse ao erro a administração tributária e, dessa forma, obtivesse vantagem ilícita em prejuízo do patrimônio do Estado. Em outras palavras: há que se apresentar uma diferenciação convincente entre a tutela ordinária ao patrimônio público e a peculiar tutela introduzida com a criminalização do ilícito tributário. Porque, evidentemente, uma diferença há de existir entre tais tutelas. Há que se explicar o motivo – ou, parafraseando Zaffaroni, o "*pra quê*?" – dessa tutela peculiar. Para nós, a diferença reside no fato de que, na legislação especial, se tutela o mero pagamento de dívida.

Portanto, em conclusão, rechaçamos todas as teorias que tentam legitimar a incriminação do ilícito fiscal, bem como discordamos, com veemência, da opinião de Artur de Brito Gueiros no sentido de que a *vida do contribuinte* (rotulado como *sonegador*) seja *fácil* em razão de "uma série de dispositivos legais, bem assim interpretações doutrinárias e

---

[1714] GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 175.
[1715] GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 175.

jurisprudenciais que conspiram a favor de sua impunidade"[1716] em uma postura que, ao juízo de Artur Gueiros, evidenciaria "a prevalência de uma visão retrógrada do Direito Penal Tributário".[1717]

Apesar de tudo quanto dito a respeito do objeto protegido pela Lei 8.137/90, prosseguiremos na investigação levada a efeito nesta dissertação e, conforme fizemos até o início deste tópico, vamos abstrair a discussão em torno do bem jurídico tendo em vista que a maioria da doutrina enxerga um objeto legitimador da tutela penal; consequentemente, examinaremos outros aspectos fundamentais da incriminação do ilícito tributário.

3.5. Tipo e tipicidade: o tipo como garantia e a tipicidade como exigência

Em 1906, o jurista alemão Ernest von Beling publicava uma obra intitulada *Die Lehre vom Verbrechen* (*A teoria do crime*) e, com ela, lançava para o *mundo da dogmática* a semente do que hoje se denomina *teoria do tipo*,[1718] que se tornou um ponto fundamental no desenvolvimento do *conceito analítico de crime*[1719] pela moderna teoria do delito "somando-se à antijurídicidade e à culpabilidade, como exigência infranqueável do princípio da legalidade".[1720]

O modelo teórico criado por Ernest von Beling, embora constitua a categoria analítica mais importante da teoria do delito, passou por um refinamento até chegar à forma com que, atualmente, se entende essa categoria conceitual, posto que, conforme

---

[1716] SOUZA, Artur de Brito Gueiros. Apresentação. *In:* AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 9.

[1717] SOUZA, Artur de Brito Gueiros. Apresentação. *In:* AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 9.

[1718] COSTA, Helena Regina Lobo da. Teoria do injusto penal. *In*: SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo; SOUZA, Luciano Anderson de (Coords.). **Direito penal na pós-modernidade:** escritos em homenagem a Antonio Luis Chaves Camargo. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 211. Conforme Zaffaroni e Pierangeli "até 1906 não se pode propriamente falar de uma teoria do tipo penal, que neste ano foi enunciada por Ernst von Beling" (ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 405). Conforme Gustavo Junqueira e Patrícia Vanzolini "Beling começa a delinear a noção que se tornaria central, tanto dentro da estrutura do delito no âmbito da dogmática penal quanto no âmbito da política criminal comprometida com o princípio da legalidade às limitações ao *jus puniendi*" (JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 283).

[1719] Conforme explicam Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar, "como é impossível constatar se algo está proibido sem partir de uma prévia demarcação da matéria da proibição, o tipo penal é sempre imprescindível" (ZAFFARONI, Eugenio Raúl; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. **Direito penal brasileiro** (segundo volume): teoria do delito: introdução história e metodológica, ação e tipicidade. Rio de Janeiro: Revan, 2010, p. 136).

explica José Cirilo de Vargas, "na evolução do conceito de *tipo*, a doutrina distingue três fases: a) na primeira, o tipo é *puramente descritivo*; b) na segunda, tem *caráter indiciário* da antijuridicidade; c) na terceira, é a *razão de ser* da antijuridicidade (tipo de injusto e elementos negativos do tipo)."[1721]

Como se vê, após o passo inicial de Beling, "um longo caminho foi percorrido pela teoria do tipo penal",[1722] que foi passando por reelaborações até chegar à sua forma contemporânea.

Embora aqui não se vá ingressar na análise minuciosa da *teoria do tipo*, alguns aspectos fundamentais precisam ser destacados.

Uma primeira observação é que existe uma íntima relação entre *teoria do tipo penal* e *teoria do bem jurídico* de forma a determinar uma *relação de dependência* (leia-se *validade*) do *tipo penal* em relação ao *bem jurídico*,[1723] posto que

> não há – ou não deve haver – tipo penal sem um bem jurídico a ele conectado. Na verdade, em que pese a polêmica atualmente existente no seio da dogmática penal, é majoritariamente negada a possibilidade de existirem tipos penais desconectados de um bem jurídico. Consoante o magistério de Jescheck, o bem jurídico constitui a base reconhecida da estrutura e da interpretação dos tipos. O bem jurídico é, portanto, o conceito central do tipo, por intermédio do qual hão de ser extraídos todos os elementos objetivos e subjetivos, sendo, igualmente, um importante instrumento de sua interpretação.[1724]

Por isso, na dogmática de nosso tempo, Zaffaroni e Pierangeli definem *tipo penal* como sendo "um instrumento legal, logicamente necessário e de natureza predominantemente descritiva, que tem por função a individualização de condutas humanas penalmente relevantes (por estarem penalmente proibidas)".[1725]

[1720] QUEIROZ, Paulo. **Curso de direito penal:** parte geral. 10. ed., rev., ampl. e atual., Salvador: Juspodium, 2014, p. 189.
[1721] VARGAS, José Cirilo de. **Do tipo penal.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 27-28.
[1722] JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 221.
[1723] Por isso Gustavo Junqueira e Patrícia Vanzolini afirmam que a partir do tipo penal "se revela o bem jurídico protegido, cujo conhecimento cumprirá função determinante na interpretação do sentido e da amplitude do próprio tipo" (JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 287).
[1724] JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 220-221. É por isso que Juarez Tavares afirma que o bem jurídico constitui "o elemento primário da estrutura do tipo" que lhe condiciona a própria validade, ou seja, as normas incriminadoras se tornam inválidas se não houver uma "referência direta" a um bem jurídico (TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal.** 4. ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019, p. 213).
[1725] ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 399. Gustavo Junqueira e Patrícia Vanzolini explicam que "o vocábulo 'tipo', em Direito Penal, significa a descrição de determinada conduta à qual se associa determinada sanção, ou seja, significa o conjunto formado pelos elementos que desenham a figura delituosa, sobre a qual, posteriormente, recairão os juízos de ilicitude e de culpabilidade e, finalmente,

Esse instrumento legal consiste na técnica de enunciar abstratamente – algo similar à *hipótese de incidência* no âmbito do direito tributário – o conjunto de características que compõem a conduta proibida,[1726] portanto, o *tipo penal*, em sua estrutura, é formado por uma *unidade global*[1727] que contém as "características objetivas e subjetivas do fato punível",[1728] sendo que as características objetivas formam aquilo que a doutrina chama de *tipo objetivo*,[1729] ao passo que as características subjetivas formam o denominado *tipo subjetivo*.[1730] O tipo objetivo "representa a exteriorização da vontade (aspecto externo objetivo) que concretiza o tipo subjetivo",[1731] ou seja, "reflete uma realidade externa, representando um comportamento descrito no preceito primário da norma penal incriminadora, abstraindo-se de qualquer aspecto psicológico".[1732] A composição do tipo objetivo é integrada por um núcleo (o *verbo* ou *verbos*, que representam a *conduta*) mas também por elementos secundários (*v.g.*, resultado, nexo causal, sujeito ativo, objeto).[1733]

---

a imposição de pena" (JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 283).

[1726] Conforme diz Luciano Anderson, "o tipo penal é uma consequência lógica dos princípios da legalidade e da fragmentariedade. A teoria da tipicidade consiste na elaboração científica do princípio da legalidade (...) Ademais, com o tipo penal, individualiza-se cada conduta lesiva a determinado bem jurídico tutelado" (SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 267-268).

[1727] Embora constitua uma *unidade*, o tipo penal pode ser decomposto em *duas partes*: tipo objetivo e tipo subjetivo. Nesse sentido, Cláudio Brandão explica que "ao tipo objetivo pertencem todas as características do delito que se concretizam no mundo exterior, e ao tipo subjetivo pertencem todos os elementos psíquicos ou outros da conduta interna do agente" (BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 156). Conforme explica Juarez Cirino, "o tipo de conduta proibida constitui uma unidade subjetiva e objetiva de elementos descritivos e normativos" (SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito penal: parte geral.** 8. ed. rev., atual. e ampl. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, p. 89).

[1728] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 187.

[1729] Conforme Gustavo Junqueira e Patrícia Vanzolini, o tipo objetivo "é o aspecto exterior do tipo, ou seja, concentra todos os elementos externos à realidade psíquica do agente" (JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 287).

[1730] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 196.

[1731] JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 228. Conforme explicam Adriano Japiassú e Artur Gueiros "o fundamento material de todo crime é a concretização da vontade num fato externo. O tipo objetivo não é objetivo no sentido de alheio ao subjetivo, mas no sentido de objetivado. Compreende aquilo do tipo que tem de se encontrar no mundo exterior" (JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 228).

[1732] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 270. Conforme explicam Junqueira e Vanzolini, "após a descrição do *preceito primário*, em que é prevista a conduta típica, há o *preceito secundário* com previsão da sanção correspondente" (JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 92).

[1733] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 270. No mesmo sentido: JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 228; JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 287-288.

Já o tipo subjetivo é composto por elementos que se inserem no "campo psicológico ou anímico do agente, constituídos pelo elemento subjetivo geral – o *dolo* – e, eventualmente, elementos subjetivos específicos – o chamado *elemento subjetivo do tipo* –, que representam segundas intenções ou tendências especiais do agente".[1734] Portanto, conforme explica Luciano Anderson de Souza, no tipo subjetivo podem existir duas classes de elementos: [1] o dolo (considerado o *elemento geral*, posto que todo tipo penal pressupõe uma conduta dolosa, salvo quando, ausente o dolo, existir a previsão – excepcional e expressa – da conduta culposa); e [2] os *elementos subjetivos especiais* que, por serem previstos apenas eventualmente no tipo penal, são considerados elementos acidentais.[1735] Esses *elementos subjetivos especiais* eram referidos pela doutrina tradicional com a expressão *dolo específico*,[1736] entretanto, a doutrina contemporânea os denomina de *elementos subjetivos do tipo*[1737] (ou *elementos subjetivos do injusto*).[1738] Um ponto importante a ser destacado é que *dolo* e *elementos subjetivos do tipo* não se confundem.[1739] A primeira diferença a ser sublinhada é que o *dolo*, por ser considerado um *elemento subjetivo geral*, não está previsto expressamente no tipo, mas nele "está posto de modo implícito",[1740] ao passo que os *elementos subjetivos do injusto* são expressamente previstos no tipo.[1741] Outra diferença é que o *dolo* "esgota-se na consciência e vontade de realizar a ação e a finalidade de obter o resultado ou assunção do risco de produzi-lo",[1742] ao passo

---

[1734] JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 228.

[1735] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 276. No mesmo sentido: JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 229 e 233-234.

[1736] BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 155.

[1737] BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 155. Conforme explicam Adriano Japiassú e Artur Gueiros, "o elemento subjetivo do tipo, também chamado de dolo específico, consiste no especial fim de agir, que amplia o aspecto subjetivo do tipo, mas não integra o dolo nem com ele se confunde" (JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 233).

[1738] Conforme Regis Prado, "os elementos subjetivos do injusto seriam todos os requisitos de caráter subjetivo, distintos do dolo, que o tipo exige, além deste, para a sua realização" (PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte geral (volume 1).** 12. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 413).

[1739] BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 155. No mesmo sentido: SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 276.

[1740] BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 155.

[1741] BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 155.

[1742] JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 233. Em outro trecho de seu livro, Japiassú e Gueiros explicam que "dolo é a consciência e vontade (saber e querer) de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito" (JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 229). Conforme

que os *elementos subjetivos do injusto* exprimem "tendências ou intenções específicas"[1743] do sujeito ao realizar a conduta. Ainda no âmbito do *tipo subjetivo*, torna-se importante mencionar,

> com vista a evitar-se erro dogmático bastante comum, que a *culpa* não consiste em um elemento subjetivo do tipo. Culpa significa atuação descuidada, não intencional, apenas violando-se um dever objetivo de cuidado. Desse modo, vê-se que a culpa é exatamente a ausência de elemento subjetivo, representando um excepcional elemento normativo do tipo, presente em situações pontuais, expressamente previstas.[1744]

Assentadas as observações iniciais a respeito da estrutura do tipo penal, releva mencionar que a doutrina costuma atribuir ao *tipo penal* o desempenho de diversas *funções* no âmbito da teoria do crime, entretanto, não há uniformidade de nomenclatura[1745] e tampouco da quantidade dessas funções.[1746] Das funções desempenhadas pelo tipo penal,

---

Gustavo Junqueira e Patrícia Vanzolini, o elemento subjetivo genérico "é o dolo, ou seja, a consciência e a vontade de realizar os elementos do tipo objetivo" ao passo que os elementos subjetivos especiais "referem-se a uma finalidade ulterior, além da prática da conduta típica. Exemplo: (...) 'para o fim de obter vantagem'." (JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 293).

[1743] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 276. No mesmo sentido: JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 228. Conforme Cláudio Brandão, os elementos subjetivos do injusto "se referem ao estado anímico do agente, que está voltado para uma direção especial" (BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 155).

[1744] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 276-277. Nesse mesmo sentido, Gustavo Junqueira e Patrícia Vanzolini explicam que o tipo subjetivo é formado, exclusivamente nos crimes dolosos, por "uma porção subjetiva, representada pelo dolo (como elemento central do tipo subjetivo) e, eventualmente, por outros elementos subjetivos especiais" (p. 288) ao passo que, "nos crimes culposos, o tipo objetivo contém (...) o elemento normativo consistente na *violação de um dever de cuidado objetivo*" (p. 288). Em outro trecho de seu livro, esses autores retomam o assunto para esclarecer que "a maioria dos delitos exige, ao lado do aspecto objetivo (composto dos elementos normativos e descritivos), também um aspecto subjetivo (composto do dolo, como elemento central e, eventualmente, de outros elementos subjetivos específicos). Os delitos culposos, no entanto, são compostos unicamente do tipo objetivo, inexistindo o tipo subjetivo. Mas, em troca, neles o tipo objetivo ganha um elemento normativo adicional, que é justamente a noção de culpa. Ou, nas palavras de Juarez Tavares, 'o delito culposo contém, no lugar do tipo subjetivo, uma característica normativa aberta: o desatendimento ao cuidado objetivo exigível do autor' (*Teorias do delito*, p. 68)" (p. 316), por isso Junqueira e Vanzolini afirmam que "a maioria dos tipos penais, além da imputação objetiva, exige ainda um nível de imputação subjetiva (...) que completam a construção típica" (p. 303) (JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 288, 303 e 316). Em sentido contrário, Cláudio Brandão sustenta que "o dolo ou a culpa são os elementos subjetivos do tipo por excelência" (BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 155).

[1745] LOPES, Luciano Santos. **Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006, p. 38.

[1746] Note-se, por exemplo, que Adriano Japiassú e Artur Gueiros afirmam que "o tipo penal desempenha, na teoria do crime, três funções primordiais: função sistemática, função dogmática e função político-criminal" (JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 219). Luciano Santos Lopes, após afirmar que "o tipo penal desenvolve funções bem definidas na teoria do crime", informa que "adotou-se, neste trabalho, uma concepção mais tradicional acerca do tema, dividindo-se as funções do tipo penal em três: *função de*

vamos destacar duas, que parecem ser as mais fundamentais, não obstante todas sejam relevantes.

Por consideramos a mais fundamental,[1747] a primeira função que destacamos é a *função de garantia*,[1748] posto que ela "é uma das funções que a generalidade da doutrina atribui ao tipo".[1749] Tal função significa, concretamente, que alguém só poderá ser punido caso realize a conduta proibida (ou não realize a conduta mandada) pela lei que institui o tipo penal criminalizador;[1750] propiciando, dessa forma, *segurança jurídica*,[1751] pois,

---

garantia, *função fundamentadora da ilicitude* e *função sistematizadora*" (LOPES, Luciano Santos. **Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006, p. 38). Já Heleno Fragoso afirma que "desempenha o tipo duas funções. A primeira é uma função de garantia; a segunda é a função de fundamentar a ilicitude (antijuridicidade) do fato" (FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 190). Cláudio Brandão também aponta apenas duas funções: *indiciária e de garantia* (BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 150). Luciano Anderson destaca quatro funções: *sistemática*, *político-criminal*, *dogmática* e *de motivação* (SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 272). Atribuindo maior relavância às funções desempenhadas pelo tipo penal, Gustavo Junqueira e Patrícia Vanzolini apontam as seguintes: [1] função de seleção da matéria de proibição, [2] função de garantia, [3] função fundamentadora da ilicitude, [4] função indiciária da ilicitude, [5] função de delimitação do *iter criminis* e [6] função de delimitação do erro (JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 286).

[1747] Conforme explica Heleno Fragoso, "o Direito Penal atribui ao tipo um sentido peculiar, em virtude do princípio da reserva legal, que é postulado de natureza política, inscrito nas Constituições de todos os regimes liberais. Por isso se afirma, corretamente, que a função primacial do tipo é *de garantia*" (FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 191).

[1748] CERNICCHIARO, Luiz Vicente; COSTA JUNIOR, Paulo José. **Direito penal na Constituição.** 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 21.

[1749] VARGAS, José Cirilo de. **Do tipo penal.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 47. Conforme salienta o autor, "se o tipo descreve o comportamento proibido, e se o art. 1º do Código Penal estabelece que 'não há crime sem lei anterior que o defina', segue-se que ao lado dos tipos penais e fora delas não existe nenhuma conduta punível: é a sua primeira e principal função, a de garantia" (VARGAS, José Cirilo de. **Do tipo penal.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 47-48).

[1750] A doutrina diferencia entre *tipo incriminador* ("os que estabelecem as condutas proibidas, os crimes, em suma") e *tipo permissivo* que são "os que preveem as causas de justificação. Estão contidos, principalmente, na Parte Geral do Código Penal (art. 23 do CP), mas também há tipos permissivos na Parte Especial (*v.g.*, art. 128 do CP, segundo entendimento dominante" (JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 287).

[1751] LOPES, Luciano Santos. **Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006, p. 39 e 150. Conforme salienta Luciano Santos, em razão dessa função "decorre a segurança jurídica, corolário do princípio da legalidade. Nesse sentido, Roxin definiu o conceito que retrata bem o princípio da legalidade, no que denominou como sendo o 'tipo de garantia': 'Apoyándonos em Lang-Hinrichsen y en Engisch designaremos al concepto que abarca todas las circunstancias a que se refiere el principio *nulla poena* como tipo garantía'. Na verdade, não há um tipo de garantia. O que existe é somente uma função de garantia no tipo penal, resultado da verificação do princípio constitucional da legalidade. Há a necessidade insuperável de existir uma perfeita adequação de uma ação/omissão a uma descrição típica correspondente. Toda pessoa, antes de agir/omitir-se, deve ter a possibilidade de saber se tal conduta será censurada pelo ordenamento jurídico-penal. O tipo penal tem a função de descrever de forma precisa a execução de uma conduta proibida. Esta é a função de garantia, corolário do princípio constitucional da legalidade, que visa salvaguardar a segurança jurídica" (LOPES, Luciano Santos. **Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006, p. 39-40).

conforme destacam Gustavo Junqueira e Patrícia Vanzolini, o tipo penal, ao mesmo tempo em que *contém*, também *restringe* o poder punitivo "dentro de limites previamente cognoscíveis"[1752] a todos que estão submetidos à ordem jurídico-penal.

Neste ponto, releva notar que Zaffaroni e Pierangeli, ao apontarem os diversos usos feitos pela doutrina com a palavra *tipo*, apontam que, com a expressão *tipo de garantia*,[1753] "praticamente se designa o princípio de legalidade em matéria penal",[1754] entretanto, Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar ponderam ser necessário descartar essa expressão, posto que "a amplitude de que disporia um conceito de *tipo de garantia*, incorporando até mesmo elementos do processo penal, neutralizaria sua utilidade dogmática".[1755] E, conforme observa Heleno Fragoso, em verdade, não se pode afirmar a existência de um *tipo de garantia* (como uma "espécie de tipo compreendendo as características válidas para o princípio *nullum crimen*"),[1756] posto que "a garantia resulta da função do tipo em face do princípio da reserva legal, pois ele contém a descrição da conduta incriminada, a que o fato deve necessariamente ajustar-se".[1757]

[1752] JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 286.

[1753] Segundo o lusitano Jorge de Figueiredo, "o tipo apresenta-se, antes de tudo, como *tipo de garantia* – também por vezes chamado, com propriedade, *tipo legal de crime* – isto é, como o conjunto de elementos, exigido pelo art. 29º da CRP e pelo art. 1º do CP, que a lei tem de referir para que se cumpra o conteúdo essencial do princípio *nullum crimen, nulla poena sine lege*." (DIAS, jorge de Figueiredo. **Direito penal: parte geral (tomo I).** 1. ed. bras. 2. ed. port. São Paulo: Revista dos Tribunais; Portugal: Coimbra, 2007, p. 284).

[1754] ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 401. Zaffaroni e Pierangeli, além da expressão tipo de garantia, também mencionam outros usos da palavra *tipo*, assim, "fala-se de 'tipo de injusto' para conotar a tipicidade de uma conduta antijurídica. Costuma-se chamar 'tipo de delito' às concepções do delito em que se quer abarcar com o tipo quase todos os caracteres. 'Tipo de culpabilidade' é como se costuma chamar a exigência de que a culpabilidade deve obedecer à tipicidade da conduta. 'Tipo permissivo' – o único que adotamos – é o que surge do preceito permissivo (causa de justificação)" (ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 401). Em outra obra, Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar afirmam que "a noção de *tipo de injusto* é proveitosa para aqueles que compartilham o marco teórico de onde proveio ela, o que não é o nosso caso" (ZAFFARONI, Eugenio Raúl; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. **Direito penal brasileiro** (segundo volume): teoria do delito: introdução história e metodológica, ação e tipicidade. Rio de Janeiro: Revan, 2010, p. 135).

[1755] ZAFFARONI, Eugenio Raúl; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. **Direito penal brasileiro** (segundo volume): teoria do delito: introdução história e metodológica, ação e tipicidade. Rio de Janeiro: Revan, 2010, p. 135.

[1756] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 191.

[1757] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 191. Adriano Japiassú e Artur Gueiros informam que para "Roxin (...) o significado político-criminal do tipo radica em sua *função de garantia* com assento constitucional (*cf.* art. 5º, XXXIX, da CF/1988), sendo, portanto, a tradução dogmática do postulado da reserva legal – *nullum crimen sine lege*. Segundo ele, quando se diz que o Direito Penal é um *Direito Penal do tipo* e não da atitude interna, ou que é o *Direito Penal do fato* e não do autor, por trás dessas expressões emblemáticas se encontra, sempre, o recurso ao significado político-criminal do *tipo*" (JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA,

A segunda função relevantíssima desempenhada pelo tipo penal, que entendemos conveniente destacar, é a *função fundamentadora da ilicitude*.[1758] Conforme explica Heleno Fragoso,

> o tipo é valoração jurídica da conduta, mas não implica necessariamente sua antijuridicidade, em relação à qual apenas serve, em regra, de *indício*. Constitui o tipo expressão da conduta penalmente ilícita, que ele circunscreve e delimita. Funciona, em relação à antijuridicidade, em geral, numa relação de *regra-exceção*.[1759]

Por consequência dessa relação, será ilícita[1760] a conduta de alguém que, com consciência e vontade, realize o conteúdo do tipo penal incriminador (por exemplo, a realização da proibição de *matar alguém* constante do art. 121 do Código Penal), salvo se, na situação fática concreta, estiver presente uma causa que exclua a ilicitude (também denominada pela doutrina de excludente da ilicitude,[1761] excludente da antijuridicidade,[1762] causa de justificação,[1763] justificante,[1764] causa de licitude[1765] ou tipo permissivo).[1766] Tais *causas excludentes da ilicitude* estão exemplificativamente enumeradas no art. 23 do

---

Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 220).

[1758] LOPES, Luciano Santos. **Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006, p. 40. Conforme Heleno Fragoso, o tipo penal "desempenha também a função de fundamentar ou indiciar a antijuridicidade do fato, sem que seja preciso estabelecer a existência de um especial *tipo de ilícito*" (FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 191).

[1759] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 191.

[1760] Embora conheçamos a crítica de Assis Toledo à expressão *antijuridicidade* (no sentido de que essa palavra revela uma *contradição*, posto que o crime constitui um *fato jurídico*), e tenhamos plena ciência da opção feita pelo legislador ao empregar a palavra *ilicitude* no Código Penal (arts. 21 e 23), concordamos com as ponderações de Adriano Japiassú e Artur Gueiros no sentido de que, além de o vocábulo *antijuridicidade* ser de uso tradicional na doutrina, "a rigor, antijuridicidade e ilicitude são expressões equivalentes. A opção entre uma ou outra expressão varia de autor para autor (...) A doutrina brasileira usa, indistintamente, as duas expressões" (JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 259-260).

[1761] LOPES, Luciano Santos. **Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006, p. 41.

[1762] JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 223.

[1763] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 268; QUEIROZ, Paulo. **Curso de direito penal:** parte geral. 10. ed., rev., ampl. e atual., Salvador: Juspodium, 2014, p. 190; LOPES, Luciano Santos. **Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006, p. 41; JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 287.

[1764] JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 223; TASSE, Adel el. **Manual de direito penal: parte geral.** Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, p. 237.

[1765] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 191.

Código Penal, posto que a doutrina contemporânea reconhece "a existência de *causas supralegais de exclusão da antijuridicidade*".[1767] Por isso a doutrina contemporânea, desde Max Ernest Mayer,[1768] afirma que, "embora sejam independentes, *tipo* e *antijuricidade* guardam uma relação de proximidade, como a existente entre *fumaça* e *fogo*: a *fumaça* não é o fogo nem contém o fogo, porém permite extrair a conclusão de que existe *fogo* salvo prova em contrário".[1769] Note-se, entretanto, que no âmbito dessa relação entre *tipo penal* e *ilicitude* (também denominada de *antijuridicidade*), surgiram várias propostas,[1770] entretanto, três obtiveram maior destaque na doutrina: [1] a formulação original de Ernest von Beling (o tipo penal como categoria objetiva e avalorada, sendo meramente descritivo, sem nenhuma referência à ilicitude), [2] a concepção de Max Ernest Mayer (o tipo penal como *ratio cognoscendi* da ilicitude) e [3] a proposição de Edmundo Mezger (o tipo penal como *ratio essendi* da ilicitude).[1771] Beling, em sua concepção original,[1772] construiu um

---

[1766] JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 374.

[1767] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 323.

[1768] "O tipo e a antijuridicidade estão como o fumo para o fogo (*Max Ernest Mayer*)" (FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 191).

[1769] JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 223.

[1770] Luiz Regis Prado, após afirmar que "a tipicidade e ilicitude são elementos axiologicamente diferentes e compõem a estrutura lógico-analítica do delito", aponta quatro teorias como sendo as mais relevantes em torno das relações entre tipicidade e ilicitude e salienta que essas "relações dependem da orientação dogmática assumida": [1] a *teoria do tipo independente ou avalorado*, adotada pelo sistema Liszt-Beling, na qual a tipicidade possui "função meramente descritiva, objetiva e valorativamente neutra, absolutamente separada da ilicitude, nada indicando a seu respeito"; [2] a *teoria indiciária*, na qual a tipicidade é vista como a *ratio cognoscendi* da ilicitude; [3] a *teoria da identidade*, na qual a tipicidade é vista como a *ratio essendi* da ilicitude; e [4] a *teoria dos elementos negativos do tipo*, a qual "se acha estreitamente vinculada com a anterior" (teoria da identidade), pois em decorrência da fusão entre tipicidade e ilicitude "emerge a teoria sobre os elementos negativos do tipo", dessa forma, "a tipicidade e a ilicitude encontram-se superpostas, de modo que, verificada a primeira, verifica-se a segunda. Para essa doutrina, o tipo dá lugar sempre à ilicitude, visto que só existe tipo penal completo (tipo total de injusto) quando não se encontrarem presentes quaisquer causas de justificação (ausência de causa de justificação), caso contrário ocorre atipicidade") (PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte geral (volume 1).** 12. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 393-394).

[1771] Conforme explica Helena Regina Lobo da Costa, "é Beling que concebe a ideia de incluir, no conceito de delito, a tipicidade da conduta. (...) A tipicidade, em Beling, surge de forma objetiva e neutra, livre de valorações externas, e passa a ser tomada como uma categoria ou nível de decomposição do crime. (...) A relevância da obra de Beling é central. (...) Relevantes, ainda, as contribuições de Max Ernst Mayer, para quem a tipicidade deveria ser tida como indício da própria antijuridicidade, e as discussões teóricas de Mezger, para quem, diferentemente, a tipicidade seria *ratio essendi* da antijuridicidade" (COSTA, Helena Regina Lobo da. Teoria do injusto penal. *In*: SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo; SOUZA, Luciano Anderson de (Coords.). **Direito penal na pós-modernidade:** escritos em homenagem a Antonio Luis Chaves Camargo. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 211-213).

[1772] Conforme explicam Zaffaroni e Pierangeli, "o conceito de tipo penal nasce, pois, em 1906, concebido de forma objetiva, isto é, abarcando somente a exterioridade da conduta e prescindindo de todo o interno" (ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 406). Entretanto, conforme salienta

conceito de *tipo penal* contendo duas características essenciais: era *objetivo* (essa objetividade significava que o tipo penal estava livre de todos os *processos subjetivos*,[1773] "os quais são reservados em sua totalidade à culpabilidade")[1774] e *avalorado* (esse *caráter avalorado* significava "que o tipo não conteria nenhuma valoração legal que pudesse aludir à antijuridicidade da atuação típica",[1775] consequentemente, na teoria de Beling não existe "nenhuma relação entre a tipicidade e a antijuridicidade",[1776] que são consideradas categorias independentes).[1777] Mayer afirmava que, concretizada a conduta prevista no tipo, existiria um indício de que a conduta (ação ou omissão) seria ilícita,[1778] entretanto, esse indício se desmancharia (presunção relativa ou *juris tantum*)[1779] caso estivesse presente, na situação fática concretamente realizada, uma causa que excluísse a

---

Luciano Anderson de Souza, posteriormente Beling reelaborou sua teoria (promovendo uma diferenciação entre *tipo de delito* e *figura reitora*) quando publicou o livro *A doutrina do delito tipo*, entretanto, "essa obscura construção (...) não amealhou maior adesão doutrinária, tendo, inclusive, sido abandonada pelo próprio Beling pouco depois" (SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 265).

[1773] JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 221.

[1774] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 263. No mesmo sentido: GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio García-Pablos de. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 166.

[1775] JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 221. Conforme Junqueira e Vanzolini, na teoria de Belin, "não é função do juízo de tipicidade dizer se a conduta é positiva ou negativa, se ela é benéfica ou nociva, se é proibida ou permitida, mas apenas dizer se ela é ou não típica" (JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 294). É por isso que Luciano Anderson de Souza afirma que, na teoria de Beling, "a função do tipo seria meramente descritiva" (SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 263).

[1776] GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio García-Pablos de. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 166.

[1777] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 262 e 263. No mesmo sentido: GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio García-Pablos de. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 166. Conforme Junqueira e Vanzolini, "o grande movimento de Beling foi separar por completo o *tipo* da *ilicitude*, que antes se fundia de forma indistinta dentro da face objetiva do delito, conferindo, ao conceito analítico de crime, precisão científica antes desconhecida" (JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 294).

[1778] Conforme explicam Junqueira e Vanzolini, "o passo dado por Mayer foi perceber que o juízo de tipicidade não era completamente neutro, mas já continha uma referência à antijuridicidade. Ou seja, embora fosse mantida a separação entre tipicidade e antijuridicidade, percebeu-se que o tipo já continha um indício de que a conduta era também antijurídica, indício que, no entanto, poderia não ser confirmado se, na fase seguinte, fosse constatada a presença de uma causa de justificação" (JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 294). Conforme Adriano Japiassú e Artur Gueiros "a tipicidade penal é um indício – ou a *ratio cognoscendi* – da antijuridicidade" JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 223.

[1779] PRESTES, Cássio Vinicius D. C. V. Lazzari. **O princípio da insignificância como causa excludente da tipicidade no direito penal.** São Paulo: Memória Jurídica, 2003, p. 32.

ilicitude;[1780] como se percebe, resulta dessa proposta que o tipo penal *independe da ilicitude*,[1781] embora a ela esteja conectada sob a forma de um indício (relação indiciária), consequentemente, "o tipo penal é a *ratio cognoscendi* da ilicitude, como valor indiciário apenas".[1782] Mezger, entretanto, afirmava que o *tipo penal* seria a *ratio essendi* da ilicitude, ou seja, a *ilicitude* seria a *razão de ser* do *tipo penal*,[1783] seria o que lhe daria *sentido*, o próprio fundamento do tipo penal;[1784] portanto, dessa proposição resulta que *tipo e ilicitude* constituiriam uma só unidade.[1785] O equívoco da concepção de Mezger, conforme explica

---

[1780] JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 223. No mesmo sentido: LOPES, Luciano Santos. **Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006, p. 41.

[1781] Daí a afirmação de Cássio Prestes de que "é possível haver tipicidade sem que ocorra a antijuridicidade" (PRESTES, Cássio Vinicius D. C. V. Lazzari. **O princípio da insignificância como causa excludente da tipicidade no direito penal.** São Paulo: Memória Jurídica, 2003, p. 32).

[1782] LOPES, Luciano Santos. **Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006, p. 41. Conforme Cláudio Brandão, "em virtude da conexão entre a tipicidade e a antijuridicidade, pode-se afirmar que a tipicidade é a *ratio cognoscendi*, é o meio através do qual se conhece a antijuridicidade. Mayer afirma que a tipicidade é um indício da antijuridicidade, por isso, deve ser considerada como *o mais importante fundamento para conhecer a antijuridicidade* (...). Munõz Conde e Mercedes Arán, seguindo essa corrente, argumentam que a tipicidade de um comportamento não implica sua antijuridicidade, mas é um indício dela. A ação pode ser típica e não ser antijurídica, por estar justificada, assim, o tipo desempenha uma função indiciária (*ratio cognoscendi*) da antijuridicidade, mas não pode se identificar com ela (*ratio essendi*)" (BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 148).

[1783] Conforme José Cirilo de Vargas, com Mezger, "a tipicidade é vista como *ratio essendi* (razão de ser) da antijuridicidade" (VARGAS, José Cirilo de. **Do tipo penal.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 51).

[1784] JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 295. Conforme explicam Adriano Japiassú e Artur Gueiros, para Mezger, "o ato de criação legislativa do tipo contém diretamente a declaração de antijuridicidade, a fundamentação do injusto como injusto especialmente tipificado. O legislador cria ao formar o tipo a antijuridicidade específica: a tipicidade da ação não é, de maneira alguma, mera *ratio cognoscendi*, mas, sim, autêntica *ratio essendi* da antijuridicidade; converte a ação em ação antijurídica, apesar de não por si só, mas em união com a falta de causas concretas de exclusão do injusto" (JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 224).

[1785] Luciano Anderson explica que, na visão de Mezger, "a tipicidade seria muito mais que um indício de antijuridicidade, conformando-se como sua base. sua 'ratio essendi', ou seja, sua razão de ser, sua essência. Conforme esse pensamento, haveria ações que não são antijurídicas, mas não seria possível conceber antijuridicidade sem tipificação. Essa idealização de ilicitude tipificada, de Mezger, significa, no fundo, entender que o legislador cria, por meio da construção do tipo penal, a antijuridicidade específica. O tipo possuiria, dessarte, ao lao da função descritiva de condutas, o fim de constituir a antijuridicidade. Além das críticas quanto à correta distinção entre tipicidade e antijuridicidade, essa corrente insculpe uma antijuridicidade penal oposta da geral, o que não é admissível" (SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 264). Conforme salienta Luciano Santos Lopes, contra a proposta de Mezger, levantou-se a objeção de que a sua teoria "incluiria as causas de justificação (excludentes de ilicitude) entre as causas que excluiriam o próprio tipo penal. *Tipo e ilicitude* se fundiriam em um só conceito, dentro da teoria do crime. Tal conclusão levaria a uma coincidência doutrinária com a teoria dos elementos negativos do tipo penal, que inclui as causas justificativas no próprio tipo penal. Teoria, esta, que Mezger não defendeu" (LOPES, Luciano Santos. **Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006, p. 41). Conforme esclarecem Adriano Japiassú e Artur Gueiros, "a problemática da unificação entre as categorias *tipo e antijuridicidade* envolve a aceitação ou não da chamada *teoria dos elementos negativos do tipo*. Desenvolvida por Merkel, esta teoria sustenta que as causas de justificação (causas de exclusão da antijuridicidade) acarretam a própria atipicidade do fato, na medida em que não

Cláudio Brandão ao refutar essa teoria,[1786] é que, do ponto de vista filosófico, "a essência é a substância do ser. Se dizemos que a relação entre tipicidade e antijuridicidade é uma relação de essência, estamos, em verdade, afirmando que elas são uma só coisa, e, se assim são, não existe sentido em diferenciá-las".[1787] Modernamente, confrontando as influências de tais formulações sobre a doutrina, percebe-se que a teoria da *ratio cognoscendi* tornou-se "predominante na literatura brasileira".[1788]

Retomando o conceito de *tipo penal* proposto por Zaffaroni e Pierangeli, transcrito logo no início desse tópico, note-se que ele enuncia claramente que os *tipos penais* são *predominantemente descritivos*; e isto ocorre porque os chamados *elementos descritivos* são considerados os elementos "mais importantes para individualizar uma conduta e, dentre eles, o *verbo* tem especial significação, pois é precisamente a palavra que

---

haveria distinção alguma entre esses dois momentos da estrutura do delito" (JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 224). Heleno Fragoso, criticando a concepção de Merkel, que conduz à unificação das categorias *tipo* e *antijuridicidade*, afirma que "a identificação de tipo e antijuridicidade, como grande parte da moderna doutrina vem fazendo (recorrendo à teoria dos elementos negativos), conduz ao entendimento inaceitável de que há uma antijuridicidade especificamente penal, sem evitar o círculo vicioso que já foi assinalado: a tipicidade depende da antijuridicidade, e esta, da tipicidade. Parte, por outro lado, de um pressuposto errôneo, qual seja, o de que a ordem jurídica contém apenas normas que estabelecem proibições e não, também, normas relativas a permissões" (p. 191), daí a consequente afirmação de Fragoso no sentido de que "as descriminantes (art. 23, CP) não são *elementos negativos* do tipo, mas causas de exclusão da ilicitude do fato. Situam-se, assim, fora do tipo e sua ocorrência exclui apenas a antijuridicidade, não a tipicidade. A teoria dos elementos negativos, como é exposta por muitos penalistas modernos, leva a identificar a tipicidade e a antijuridicidade, o que é inadmissível" (p. 196) (FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 191 e 196).

[1786] Não obstante a refutação feita por Cláudio Brandão, Juarez Cirino informa que "a concepção do tipo como *ratio essendi* da antijuridicidade (...) é muito difundida na ciência moderna do Direito Penal" (SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito penal: parte geral.** 8. ed. rev., atual. e ampl. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, p. 86).

[1787] BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 149. Apesar dessa crítica filosófica, Cláudio Brandão informa que a *teoria da ratio essendi* é adotada, entre nós, por Francisco de Assis Toledo (BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 149). Em sentido contrário, José Cirilo de Vargas informa que Francisco de Assis Toledo adota a teoria da *ratio cognoscendi* (VARGAS, José Cirilo de. **Do tipo penal.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 50-51).

[1788] SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito penal: parte geral.** 8. ed. rev., atual. e ampl. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, p. 86. No mesmo sentido, Cássio Prestes informa que "prevaleceu como diretriz dominante a concepção de Max Ernest Mayer" (PRESTES, Cássio Vinicius D. C. V. Lazzari. **O princípio da insignificância como causa excludente da tipicidade no direito penal.** São Paulo: Memória Jurídica, 2003, p. 32). Luciano Anderson salienta que "a compreensão da tipicidade como indício da ilicitude é, desde a sua formulação, a teoria majoritária" (SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 264). Nesse mesmo sentido: LOPES, Luciano Santos. **Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006, p. 41; BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 149; VARGAS, José Cirilo de. **Do tipo penal.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 51.

gramaticalmente serve para conotar uma *ação*".[1789] Entrentanto, como deflui do próprio conceito proposto, isto não significa dizer que o tipo penal é sempre *absolutamente descritivo*, pois, em determinadas incriminações, o legislador utiliza "conceitos que remetem ou são sustentados por um juízo valorativo".[1790] Em outras palavras: na elaboração legislativa[1791] dos tipos penais predomina a utilização de *elementos descritivos*, entretanto, eventualmente, também são inseridos na redação da figura típica elementos que não possuem esse caráter descritivo, são os chamados *elementos normativos* do tipo.[1792]

A doutrina penalista, ao analisar os elementos que compõem o tipo penal, esclarece que os *elementos descritivos* são aqueles "cujo conhecimento se opera através de simples verificação sensorial, o que ocorre quando a lei penal se refere a *membro*, *explosivo*, *parto*, *homem*, *mulher* etc. A identificação de tais elementos dispensa qualquer valoração";[1793]

[1789] ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 400.

[1790] ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 400. No mesmo sentido: BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 148.

[1791] Luciano Santos Lopes, apoiado nas lições de Ariosvaldo de Campos e Sheila Jorge Selim, explica que "na construção legislativa dos tipos penais" (p. 130) são empregas duas técnicas distintas; uma delas é a *técnica de legiferação descritiva* (normativização descritiva) que consiste em descrever, de forma exaustiva, todas as características da conduta proibida, ou seja, "descrever o fato na totalidade de dados da realidade empírica" (p. 153), consequentemente, garante-se a taxatividade, posto que tal técnica "não agride a legalidade com as suas construções típicas totalmente detalhadas" (p. 131); a outra modalidade é a *técnica de legiferação sintética* (normativização sintética) que "usa de generalizações na construção típica. A utilização de elementos normativos segue esta última forma de construção típica" (p. 153) e, dessa forma, atribui-se ao intérprete uma liberdade hermenêutica maior, sendo que "é (...) nesta operação hermenêutica que pode residir o perigo à segurança jurídica, posto que os juízos valorativos de cada julgador podem ser apresentados como possíveis de efetivarem a interpretação destas parcelas típicas" (p. 134) (LOPES, Luciano Santos. **Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006, p. 130, 131, 134 e 153).

[1792] ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 400. Conforme explica Luciano Santos, "Mayer foi quem primeiro descreveu a existência de elementos normativos. Afirmou o autor que, embora pertencendo ao tipo penal, não faz parte da ação propriamente dita. O agente não realiza os elementos normativos, que são elencados na legislação de forma independente da ação típica. Como exemplo, no delito de furto (artigo 155 do Código Penal brasileiro), a característica de a coisa subtraída ser *alheia* não tem qualquer participação na conduta do agente. Em Roxin, tem-se a ideia da importância da contribuição inicial de Mayer, com a descoberta dos elementos normativos, posto que tais parcelas típicas 'hacen vacilar por la primeira vez la teoría de la neutralidad valorativa del tipo penal'." (LOPES, Luciano Santos. **Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006, p. 54).

[1793] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 194. Nesse mesmo sentido, Adriano Japiassú e Artur Gueiros explicam que os *elementos descritivos* "são as expressões do tipo que são compreendidas de imediato, pela simples constatação sensorial (homem, mulher, matar, dia, noite, coisa, violência, grave ameaça, fraude, incêndio, naufrágio, liberdade, destruição etc)" (JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 228). No mesmo sentido: SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 273; DIAS, jorge de Figueiredo. **Direito penal: parte geral (tomo I).** 1. ed. bras. 2. ed. port. São Paulo: Revista dos Tribunais; Portugal: Coimbra, 2007, p. 288.

entretanto, os chamados *elementos normativos*, para que possam ser compreendidos, precisam ser determinados "mediante especial valoração *jurídica* ou *cultural*".[1794] A valoração jurídica ocorre quando são inseridos na descrição abstrata da conduta proibida "elementos de natureza jurídica",[1795] como, por exemplo, *tributo*, *nota fiscal*, *fatura, duplicata, operação tributável, warrant*, *funcionário público* etc. A valoração cultural ocorre quando, na construção da figura típica, são inseridos "elementos cujo conhecimento exige por parte do juiz recurso a valores éticos no meio cultural e que são, em última análise, valores culturais",[1796] como, por exemplo, *ato obsceno* (CP, art. 233) ou *perigo moral* (CP, art. 245).

Explicado o conceito de tipo penal, bem como os elementos que o integram, importa analisar a distinção entre *tipo*, *tipicidade* e *juízo de tipicidade*, pois, conforme "a advertência feita por Álvaro Mayrink da Costa, (...) tipo penal não se confunde com tipicidade, nem com juízo de tipicidade".[1797]

Tipo é a descrição abstrata contendo as caraterísticas objetivas e subjetivas da conduta proibida (ação ou omissão),[1798] portanto, "tipo é a fórmula que pertence à lei".[1799]

[1794] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 194-195. Nesse mesmo sentido, Adriano Japiassú e Artur Gueiros explicam que os *elementos normativos* "são aquelas expressões cuja exata compreensão demanda uma atividade valorativa no próprio campo da tipicidade. Não são compreendidos de imediato, exigindo um juízo de valor. Podem compreender um *conceito cultural* ou mesmo uma *expressão jurídica*. Os elementos normativos podem ser *jurídicos*, tais como a noção de documento (art. 297, do CP), casamento (art. 235, do CP) ou tesouro (art. 169, I, do CP). Também podem ser *extrajurídicos ou culturais*, tais como as expressões casa mal-afamada (art. 247, do CP), simplicidade ou inferioridade mental (art. 174, do CP), cadáver (art. 211, do CP) e prostituição (art. 228, do CP)" (JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 228). Nesse mesmo sentido, Luiz Regis Prado refere-se aos elementos normativos como sendo "aqueles que exigem um juízo de valor para o seu conhecimento" e que se subdividem em *elementos normativos jurídicos* e *elementos normativos extrajurídicos* (também denominados de *elementos normativos empírico-culturais*) (PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte geral (volume 1).** 12. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 401-402). No mesmo sentido: JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 293. Releva notar que Zaffaroni e Pierangeli, ao explicarem os elementos normativos, preferem referir à valoração *jurídica ou ética*: "conceitos que remetem ou são sustentados por um juízo valorativo jurídico ou ético" (ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 400).

[1795] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 195.

[1796] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 195.

[1797] BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 151.

[1798] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 189.

[1799] ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 400. Nesse mesmo sentido: JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 293.

Tipicidade é o ajustamento da conduta concretamente realizada ao modelo abstrato criminalizador previsto na lei,[1800] por consequência, "a tipicidade pertence à conduta".[1801]

Dessas definições resulta a conclusão de que há, entre elas, uma *interação conceitual*, posto que só há *tipicidade* quando o fato concreto se ajusta ao tipo abstrato,[1802] ao passo que o *tipo* constitui "a fórmula legal que permite averiguar a tipicidade da conduta."[1803]

Zaffaroni e Pierangeli, promovendo mais um nível de diferenciação, explicam que "*típica* é a conduta que apresenta a característica específica de *tipicidade* (atípica, a que não apresenta)".[1804]

O *juízo de tipicidade*, portanto, constitui a atividade intelectual (juízo de verificação) orientada para verificar se uma determinada conduta concretamente realizada ajusta-se, ou não, ao modelo abstrato criminalizador previsto na lei, sendo que o resultado dessa atividade poderá ser *positivo* ou *negativo*.[1805] Entretanto, esse *juízo de tipicidade* não se completa com a mera *subsunção formal* do fato concretamente realizado ao conteúdo abstrato do modelo legal, embora essa subsunção seja imprescindível.[1806] Constatando-se essa primeira *subsunção* (*adequação típica formal*), verifica-se aquilo que a doutrina moderna denomina de *tipicidade formal*,[1807] ou seja, a mera "correspondência entre o que

---

[1800] Conforme explicam Gustavo Junqueira e Patrícia Vanzolini, *tipicidade* "é a subsunção da conduta ao tipo, ou seja, é o resultado da operação intelectual de comparação entre os fatos da vida real e o modelo típico descrito na lei" (JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 293).

[1801] ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 400. Nesse mesmo sentido: JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 293. Conforme Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar, "a tipicidade de uma conduta indica sua proibição penal, ou seja, sua conflitividade penal, a partir da qual se investigarão sua antijuridicidade e culpabilidade, características atreladas a esta (e não a outra) conduta típica, com o que a tipicidade se projeta nas sucessivas desvalorações da mesma conduta" (ZAFFARONI, Eugenio Raúl; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. **Direito penal brasileiro** (segundo volume): teoria do delito: introdução história e metodológica, ação e tipicidade. Rio de Janeiro: Revan, 2010, p. 136).

[1802] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 189. No mesmo sentido: ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 400.

[1803] ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 400.

[1804] ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 400.

[1805] GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio García-Pablos de. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 157.

[1806] GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio García-Pablos de. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 49.

[1807] JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 295.

está previsto no tipo penal incriminador e o que ocorreu no mundo concreto".[1808] Consequentemente, esse *juízo de tipicidade* precisa avançar sobre a conduta concretamente realizada para investigar (verificar) se ela efetivamente produziu uma lesão ao bem jurídico tutelado pela norma penal incriminadora e, constatando uma lesão de ordem significativa, afirma-se a *tipicidade material* (subsunção/adequação formal e material).[1809] Como se percebe, "isso significa conferir uma nova dimensão, agora material, ao conceito de tipicidade penal, reputando-se *materialmente atípicas* condutas que não provoquem ameaça ou lesão relevante a bens jurídicos alheios".[1810]

As distinções acima apresentadas, na síntese conceitual de Cláudio Brandão, são assim enunciadas: "o *tipo penal* é uma construção imaginária, o *juízo de tipicidade* é a avaliação de uma conduta e a *tipicidade* é a consequência positiva dessa avaliação".[1811]

Estabelecidas as diferenças, há uma última e relevante observação que se deve fazer em relação ao *juízo de tipicidade*: "a aferição dessa correspondência, também chamada *adequação típica*, pode operar-se de forma imediata (direta) ou mediata (indireta)".[1812]

Dessa forma, a *adequação típica de subordinação imediata* (ou *direta*) verifica-se quando o intérprete realiza o *juízo positivo de tipicidade* mediante a utilização de somente *um dispositivo legal* para a subsunção da conduta concretamente realizada à previsão abstrata contida no modelo legal.[1813] Diz-se que a adequação típica é *direta* porque a conduta concreta realiza a exata descrição abstrata do tipo incriminador, ou seja, a conduta encaixa-se diretamente no tipo.[1814] Diferentemente, a *adequação típica de subordinação mediata* (ou *indireta*) ocorre quando o intérprete realiza o *juízo positivo de tipicidade* com a utilização de *mais de um dispositivo legal* para a subsunção da conduta ao modelo

---

[1808] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 269.
[1809] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 269. Nesse mesmo sentido: JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 295-299.
[1810] JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 296.
[1811] BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 151.
[1812] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 269. Luciano Santos Lopes informa que Sheila Jorge Selim discorda dessa posição, pois "para a autora, toda subordinação do fato à norma penal é feita por subordinação mediata, pois o intérprete não pode prescindir dos dados normativos que encontram posição sistemática na parte geral do Código Penal" (LOPES, Luciano Santos. **Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006, p. 38).
[1813] GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio García-Pablos de. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 175.
[1814] JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 226. No mesmo sentido: JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 302.

abstrato incriminador.[1815] Diz-se que a adequação típica é *indireta* porque a conduta não se amolda diretamente ao tipo penal, sendo necessário utilizar uma *norma de extensão*[1816] (também chamada de *norma ampliativa*)[1817] para fazer a subsunção ao tipo penal,[1818] ou seja, a conduta "só se torna típica em razão da incidência de uma *norma de extensão*"[1819] que "amplia a abrangência da figura típica, permitindo, assim, a tipicidade".[1820] A doutrina aponta, como sendo normas ampliativas (ou de extensão), os dispositivos do Código Penal que preveêm as figuras da *tentativa* (art. 14, inciso II), do *concurso de agentes* (art. 29) e dos *crimes omissivos impróprios* (art. 13, § 2º), sem as quais não seria possível afirmar a tipicidade de certas condutas (como, por exemplo, a de quem *tenta matar alguém* ou a de quem, estando na posição de *garante* e podendo agir, não age para impedir o resultado).[1821]

Por consequência do que foi exposto nesse tópico, torna-se necessário verificar se, com a criminalização do ilícito tributário, o *tipo penal* está exercendo a sua *função de garantia* bem como se a *tipicidade* está sendo respeitada como *exigência* no momento em que o intérprete (mais especificamente, o aplicador do direito) realiza o *juízo de tipicidade*.

3.6. Tipicidade objetiva dos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90

[1815] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 269. No mesmo sentido: JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 302; GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio García-Pablos de. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 175.

[1816] JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 226.

[1817] SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 269.

[1818] JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 226.

[1819] GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio García-Pablos de. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 175.

[1820] JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 226.

[1821] JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 302; GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio García-Pablos de. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 175-176; SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 269; JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 226.

Nos crimes tipificados no art. 1º e 2º da Lei 8.137/90, o sujeito ativo é o particular (pessoa física, normalmente o contribuinte ou o responsável tributário,[1822] não sendo possível que seja pessoa jurídica).[1823] José Baltazar afirma a possibilidade de figurarem como sujeito ativo do delito tanto o contador (apesar de não ser contribuinte)[1824] quanto o administrador de fato (mesmo que ele não integre o quadro social).[1825]

Com relação ao sujeito passivo, Diogo Malan aponta que

> o sujeito passivo dos delitos dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990 – quem é titular do bem jurídico lesado pelo crime – é o erário, ou, mais especificamente, a pessoa jurídica de direito público (União, Estado Federado, Distrito Federal, Autarquia ou Município) titular do crédito tributário sonegado.[1826]

Aqui releva mencionar a *inversão da nomenclatura* em relação ao direito tributário, pois o *sujeito passivo* da relação tributária transforma-se em *sujeito ativo* da relação penal.

Conforme entendimento pacífico na doutrina, o crime tipificado nos diversos incisos do art. 1º da Lei 8.137/90 constitui hipótese de crime material (ou de resultado) que só se consuma com a efetiva redução ou supressão do tributo devido,[1827] pois

> trata-se de uma mera questão de interpretação gramatical do artigo em análise, o qual dispõe que "constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo (...)".
> Com efeito, a constituição definitiva do crédito tributário é imprescindível para a caracterização da tipicidade objetiva do crime fiscal.
> Não se trata de questão prejudicial (art. 92 do CPP) e tampouco de condição de procedibilidade da ação penal, que é de iniciativa pública incondicionada (art. 15 da Lei 8.137/90).
> A questão se coloca em patamar lógico anterior, especificamente no âmbito do Direito Penal material: trata-se de saber se o tributo é ou não devido para, a partir daí, se averiguar se houve ou não a conduta penalmente relevante de redução ou supressão do crédito tributário devido.[1828]

[1822] ANDREUCCI, Ricardo Antonio. **Legislação penal especial.** 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 597. BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 799.
[1823] MALAN, Diogo. Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. *In:* FRANCO, Alberto Silva; NUCCI, Guilherme de Souza (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Penal (volume 8).** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 237-238.
[1824] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 799-800.
[1825] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 799-800.
[1826] MALAN, Diogo. Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. *In:* FRANCO, Alberto Silva; NUCCI, Guilherme de Souza (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Penal (volume 8).** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 239.
[1827] SILVA, Marco Antonio Chaves da. **A autoria coletiva em crimes tributários.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 61 e 72. No mesmo sentido: MALAN, Diogo. Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. *In:* FRANCO, Alberto Silva; NUCCI, Guilherme de Souza (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Penal (volume 8).** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 243.
[1828] MALAN, Diogo. Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. *In:* FRANCO, Alberto Silva; NUCCI, Guilherme de Souza (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Penal (volume 8).** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 243.

Nesse mesmo sentido são as opiniões de Heloisa Estellita Salomão,[1829] Marina Pinhão Coelho Araújo,[1830] Marcelo Almeida Ruivo,[1831] Andrei Zenkner Schmidt,[1832] João Mestieri,[1833] Aristides Junqueira Alvarenga,[1834] Paulo Henrique Aranda Fuller,[1835] Paulo José da Costa Júnior,[1836] Rodrigo Sánchez Rios,[1837] Antônio Cláudio Mariz de Oliveira,[1838] Damásio de Jesus[1839] e Hugo de Brito Machado.[1840] Essa é a posição majoritária na doutrina, conforme destacam Luiz Flávio Gomes e Alice Bianchini.[1841]

[1829] Conforme Heloisa Estellita, "o crime previsto no art. 1º da Lei n. 8.137/90 é de resultado (...). Trata-se de um crime de resultado e de forma vinculada, ou seja, para que se possa afirmar a tipicidade será necessário que o resultado exigido no *caput* – 'suprimir ou reduzir tributo' – seja alcançado mediante a prática das condutas descritas taxativamente nos incisos I a V" (SALOMÃO, Heloisa Estellita. Sanções penais tributárias. *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2005, p. 344).

[1830] ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho. Crimes tributários e previdenciários. *In:* SOUZA, Luciano Anderson de (Coord.); ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho (Coord.). **Direito penal econômico:** leis penais especiais (volume 2). São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 60, 72 e 77.

[1831] RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90). *In:* BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Orgs.). **Crimes contra ordem tributária:** do direito tributário ao direito penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 444.

[1832] A posição de Andrei Zenkner Schmidt é informada por Luiz Flávio e Alice Bianchini (GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Prévio exaurimento da via administrativa e crimes tributários. *In:* TANGERINO, Davi de Paiva Costa (coord.); GARCIA, Denise Nunes (coord.). **Direito Penal Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 93-94).

[1833] MESTIERI, João *et al*. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2002, p. 108.

[1834] ALVARENGA, Aristides Junqueira. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito tributário:** artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária (volume II). São Paulo: Revista dos Tribunais; Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012, p. 55.

[1835] FULLER, Paulo Henrique Aranda. Dos crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27-12-1990). *In:* JUNQUEIRA, Gustavo (Coord.); FULLER, Paulo Henrique Aranda (Coord.). **Legislação penal especial, volume 2.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 458.

[1836] "As modalidades delitivas previstas neste artigo são materiais, ou de resultado. Vale dizer, só se aperfeiçoa o crime com a supressão ou com a redução efetiva do tributo" (COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 108).

[1837] "(...) exige-se a dependência de que ocorra a supressão ou a redução de tributo para um determinado fato ser passível de subsunção a uma das hipóteses do referido dispositivo legal. Com isto, os fatos ali previstos são tidos como meros crime[sic] de dano ou de resultado" (RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 72).

[1838] OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de. Aspectos do ilícito penal tributário. *In:* ESPIÑEIRA, Bruno; CRUZ, Rogerio Schietti; REIS JÚNIOR, Sebastião (Orgs.). **Crimes Federais.** 3. ed., Belo Horizonte: D'Plácido, p. 203.

[1839] JESUS, Damásio. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito tributário:** artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária (volume II). São Paulo: Revista dos Tribunais; Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012, p. 67.

[1840] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 501-502.

[1841] Conforme Luiz Flávio e Alice Bianchini, "uma das primeiras discussões realizadas em torno do art. 1º da Lei 8.137/90 refere-se à classificação quanto ao resultado, sendo que doutrina e jurisprudência majoritárias inclinam-se no sentido de se tratar de crime material, já que a própria descrição legal apresenta o resultado a ser alcançado pelo agente, qual seja, *supressão* ou *redução* de tributo, ou contribuição social e qualquer acessório. (...) Destarte, sem se verificar o efetivo *dano fiscal*, não resulta perfectibilizado o crime. O resultado naturalístico exigido (supressão ou redução patrimonial do erário público), portanto, é parte integrante do tipo. Sem ele não há que se falar em delito fiscal consumado" (GOMES, Luiz Flávio;

Já em relação ao crime tipificado no art. 2º da Lei 8.137/90 há séria controvérsia quanto a tratar-se de crime formal ou material.

Leandro Paulsen afirma que referido dispositivo prevê hipóteses de crimes formais.[1842] Regis Prado,[1843] Marina Pinhão,[1844] João Mestieri,[1845] Paulo Henrique Fuller,[1846] Costa Júnior,[1847] Hugo de Brito,[1848] Damásio de Jesus[1849] e Marco Antonio Chaves[1850] também se manifestam no sentido de tratar-se de crime formal. Essa é a posição amplamente majoritária na doutrina.

Em posicionamento dissonante, Diogo Malan sustenta que a maioria das condutas previstas neste dispositivo constitui hipótese de crime material, *in litteris*:

> Os crimes do art. 2º, em que pesem respeitáveis opiniões em sentido contrário, igualmente são de natureza material ou de resultado.
> Com efeito, o caput desse art. 2º diz que "constitui crime da mesma natureza". Essa locução a toda evidência se refere ao crime do art. 1º, que é de natureza material ou de resultado (...).
> Assim, como é inimaginável que um crime formal possa ser considerado da mesma natureza que um crime material, é evidente que o crime do art. 2º é material ou de resultado, por disposição legal expressa.
> O inciso I, que tipifica a conduta de "fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo", não autoriza a conclusão de que se trata de um crime formal.
> Pelo contrário, tal dispositivo incrimina a conduta do contribuinte que faz declaração falsa ou omite uma informação para simular uma isenção fiscal [sic] à qual ele não tem direito, eximindo-se, assim, do pagamento do tributo.
> A única hipótese de crime formal encontrada nesse artigo é a primeira modalidade descrita no inciso III, que incrimina a conduta de "exigir (...) para si ou para o contribuinte

---

BIANCHINI, Alice. Prévio exaurimento da via administrativa e crimes tributários. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.); ELALI, André (coord.); SANT'ANNA, Carlos Soares (coord.). **Direito penal tributário.** São Paulo: MP, 2005, p. 267-268).

[1842] PAULSEN, Leandro. **Crimes federais.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 364.

[1843] PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico:** ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 275 e 287.

[1844] ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho. Crimes tributários e previdenciários. *In:* SOUZA, Luciano Anderson de (Coord.); ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho (Coord.). **Direito penal econômico:** leis penais especiais (volume 2). São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 60 e 77.

[1845] MESTIERI, João *et al*. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2002, p. 108.

[1846] FULLER, Paulo Henrique Aranda. Dos crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27-12-1990). *In:* JUNQUEIRA, Gustavo (Coord.); FULLER, Paulo Henrique Aranda (Coord.). **Legislação penal especial, volume 2.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 459.

[1847] COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 127.

[1848] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 502.

[1849] JESUS, Damásio. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito tributário:** artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária (volume II). São Paulo: Revista dos Tribunais; Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012, p. 71.

[1850] SILVA, Marco Antonio Chaves da. **A autoria coletiva em crimes tributários.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 73.

> beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal". Nesse caso, a consumação se dá com a mera exigência, independentemente de qualquer resultado naturalístico.[1851]

A argumentação de Diogo Malan é persuasiva, entretanto, não parece ser a mais adequada, posto que a mera referência do legislador ao *artigo anterior* não tem o *condão* (entenda-se essa palavra no seu sentido etimológico) de modificar a *natureza jurídica* da incriminação, especialmente quando se trata de uma lei que, como a sua própria ementa diz, *define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo*. É por isso que aceitamos o contra-argumento de Regis Prado no sentido de que

> o texto do art. 2º, *caput*, indica que os delitos tipificados nos cinco incisos seguintes são da mesma natureza que os contidos no art. 1º, ou seja, estão incluídos na espécie crimes contra a ordem tributária, praticados por particulares, com o fim de suprimir ou reduzir tributo, contribuição social ou qualquer acessório.
> Trata-se de uma equipolência legal, de modo que o tipo do art. 2º deve ser completado pelo caput do art. 1º da Lei 8.137/1990, em especial no tocante à natureza jurídica, que é de ordem tributária, e ao objetivo, reprimir e impedir, mediante sanções, a sonegação fiscal.[1852]

Assentada, segundo o entendimento majoritário, a natureza jurídica dos crimes previstos nos artigos iniciais da lei que incrimina os ilícitos tributários, é de se mencionar que, em razão do objeto específico desta dissertação (*fraude*), no que toca aos elementos que integram os tipos penais, optou-se por não realizar uma análise pormenorizada e individualizada da tipicidade objetiva de cada um dos diversos incisos dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, pois, do contrário, a fundamentação teórica desta *dissertação* ficaria demasiadamente extensa, escapando, inclusive, do próprio objeto recortado para o estudo.

Entretanto, é importante salientar que um dos aspectos que mais chama a atenção na criminalização do ilícito tributário é o excesso de *elementos normativos* na construção dos tipos penais, fato que, de plano, entendemos que afeta a *função de garantia do tipo penal*. Note-se que, conforme explica Luciano Santos Lopes,

---

[1851] MALAN, Diogo. Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. *In:* FRANCO, Alberto Silva; NUCCI, Guilherme de Souza (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Penal (volume 8).** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 247-248.

[1852] PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico:** ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 285. Seguindo essa mesma linha, Marcelo Almeida Ruivo: "O caput do art. 2º remete expressamente ao art. 1º, por meio da locução 'constitui crime da mesma natureza'. Isto é, a natureza dos crimes do art. 2º, da Lei 8.137/90 é de fraude fiscal, razão pela qual tutelam os mesmos bens jurídicos, segundo a espécie tipológica clássica da sonegação fiscal" (RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90). *In:* BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Orgs.). **Crimes contra ordem tributária:** do direito tributário ao direito penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 445). No mesmo sentido, Hugo de Brito: "Nos termos do art. 2º da Lei nº

> a inclusão de elementos normativos no tipo penal pode implicar em imprecisão na interpretação do modelo descritivo de conduta incriminadora. Nas letras de Aníbal Bruno, 'aumentando-se o número de elementos normativos diminui-se a precisão e a firmeza do tipo, alargando-se a função do juiz na análise da conformação típica do fato concreto, com prejuízo à segurança que o regime de tipos visa estabelecer'.[1853]

Mas, na incriminação promovida pela Lei 8.137/90 não há mera inclusão de um elemento normativo, há, em verdade, um *abuso* na utilização de tais elementos para o delineamento do modelo abstrato incriminador. Heleno Fragoso, muito antes da incriminação atualmente em vigor, já afirmava que "os elementos normativos enfraquecem a função de garantia do tipo, introduzindo certa indeterminação no conteúdo da conduta punível".[1854] Nessa mesma linha, Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar sustentam que os elementos típicos que dependem de *valoração* produzem "efeitos debilitadores da legalidade".[1855] Portanto, há de se concluir que, com a *inserção excessiva* de tais elementos na construção dos tipos penais, o legislador afetou gravemente a *função de garantia* que deveria ser exercida pelo tipo penal.[1856]

8.137/1990, constitui crime da mesma natureza, isto é, crime contra a ordem tributária" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 502).

[1853] LOPES, Luciano Santos. **Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006, p. 132-133.

[1854] FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 195. Conforme pondera o autor, "a incorporação ao tipo de elementos normativos de natureza jurídica que alguns chamam de *impróprios,* postula a aplicação de valores que prevalecem em outros ramos do direito. É o caso, por exemplo, de *cheque* e *warrant,* cuja conceituação não é própria da lei penal. Qualquer das espécies de tais elementos integra a descrição da conduta proibida, ou seja, do tipo, e, portanto, exige adequação do tipo subjetivo (dolo)" (FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 196).

[1855] ZAFFARONI, Eugenio Raúl; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. **Direito penal brasileiro** (segundo volume): teoria do delito: introdução história e metodológica, ação e tipicidade. Rio de Janeiro: Revan, 2010, p. 132. Luciano Santos Lopes, em estudo dedicado aos *elementos normativos do tipo penal* e sua relação com o *princípio da legalidade*, sob a epígrafe *conclusões*, afirma que "a legalidade (Constituição Federal, artigo 5º, XXXIX, e Código Penal brasileiro, artigo 1º) é ponto primordial em um ordenamento jurídico de um Estado Democrático de Direito. Tem uma função de garantia (necessidade de eliminar as penas ilegais) e um função constitutiva (é função exclusiva da lei a elaboração de normas incriminadoras de Direito Penal). (...) São corolários do princípio da legalidade: a *irretroatividade da lei penal* (...); a *proibição do uso dos costumes, ou a reserva legal* (...); a *proibição do uso de analogia in malam partem* (...); *mandado de certeza ou de taxatividade* (a lei deve definir o fato criminoso em um tipo claro, com atributos específicos da conduta humana, de forma a torná-lo inconfundível com outra figura típica)" (LOPES, Luciano Santos. **Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006, p. 151).

[1856] Note-se que a utilização de *elementos normativos* repercute negativamente até mesmo de forma inesperada, pois, entre doutrinadores (que, pela alta qualificação, são pessoas que claramente destoam da compreensão comum dos destinatários da norma penal), a avaliação sobre tais elementos pode levar a posições inconciliáveis. Se nem a doutrina consegue, com clareza, definir a natureza de um elemento típico (*fraude*, no caso), como se pode dizer que a função de garantia está sendo preservada. Note-se, por exemplo, o contraste do pensamento de Paulo Queiroz com o de Japiassú e Gueiros, alguém, necessariamente, tem que estar errado: "a redação dos tipos não raro contém elementos normativos (assim, o conceito de 'fraude', de

Com relação ao elemento normativo *tributo* – o mais importante entre os elementos previstos na incriminação –,[1857] para sua correta compreensão remete-se o leitor ao que foi minuciosamente exposto no capítulo 1 desta dissertação, aliás, a importância de tal elemento foi o motivo determinante para uma incursão detalhada ao direito tributário. Assim, como faz a maior parte da doutrina quando analisa esse elemento típico, dir-se-á aqui, sinteticamente, que *tributo*, na definição legal, constitui "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada" (CTN, art. 3º). Entretanto, para a maioria dos penalistas, isso pouco significa, razão pela qual se faz remissão ao que consta minuciosamente no primeiro capítulo.

Embora este trabalho tenha por objetivo analisar o elemento normativo *fraude*, considerando a gravidade da incriminação dos ilícitos tributários torna-se importante destacar que todos os crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 são dolosos, visto que não há previsão expressa da modalidade culposa, aplicando-se, por consequência, o art. 18, parágrafo único, do Código Penal.

Essas rápidas pinceladas, que normalmente se encontram nos manuais referentes à configuração dos crimes tributários (passando pelo clássico roteiro de análise do bem jurídico, sujeito ativo, sujeito passivo, tipicidade objetiva, tipicidade subjetiva etc) dão a falsa impressão de simplicidade da tipicidade penal encontrada na Lei 8.137/90, não deixando entrever que, em verdade, o tema é altamente complexo, pois a estreita relação entre direito penal e direito tributário – que promove uma íntima conexão entre uma complexa legislação tributária[1858] e a gravíssima consequência da intervenção penal sobre a esfera dos direitos fundamentais – tem sido fonte de diversos problemas, posto que "a inflação legislativa no campo tributário torna exageradamente complexo o sistema – incompreensível para a esmagadora maioria – e constitui inegável fonte de constantes

---

'funcionário público' e de 'coisa alheia')" (QUEIROZ, Paulo. **Curso de direito penal:** parte geral. 10. ed., rev., ampl. e atual., Salvador: Juspodium, 2014, p. 189). "Elementos descritivos – São as expressões do tipo que são compreendidas de imediato, pela simples constatação sensorial (homem, mulher, ... , fraude, ...)" (JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 228).

[1857] "As normas definidoras do tipo supressão ou redução de tributo (...) albergam elementos normativos vários, entre os quais o mais importante é o elemento tributo" (MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário.** São Paulo: Atlas, 2002, p. 48).

[1858] Note-se a observação de Lima Junior: "A formação da base de cálculo do Imposto de Renda da pessoa jurídica é um dos capítulos de maior complexidade legislativa escrito durante a história humana. As poucas palavras que expressam a base tributável, *receitas menos despesas*, escondem emaranhado de regras que pode se tornar causa de internamento em complexo psiquiátrico daqueles que tentam desembaraçá-las" (LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 229-230).

equívocos interpretativos, mesmo por parte de operadores do Direito".[1859] A complexidade é notória, pois existe uma parafernália de leis tributárias disciplinando inúmeros aspectos dos diversos tributos legalmente instituídos no Brasil pelas diversas entidades políticas que compõem a Federação cuja interpretação e correta aplicação – em que tem especial relevo a *interpretação* dada ao sistema tributário nacional pelas autoridades públicas – o Estado colocou sob tutela penal, mediante a edição de lei criminalizadora, lançando o contribuinte ou responsável tributário na selva dessa intrincada legislação[1860] com a missão inglória de corretamente desbravar conceitos que nem mesmo a maioria dos operadores do direito consegue compreender corretamente.[1861] Nem mesmo aquele contribuinte ou responsável tributário mais zeloso, que busque na orientação profissional de um advogado tributarista um norte seguro para atender aos comandos normativos estatais, está livre de ser colhido pela legislação criminalizadora (especialmente quando no contexto da chamada *guerra fiscal*, considerando que nesse âmbito, no qual se insere a cobrança do ICMS, os lançamentos, por mera comodidade do fisco – leia-se Estado –, ocorrem por *homologação*,[1862] ou seja, o particular deve declarar a matéria fática e valorá-la juridicamente para apurar o montante do tributo, sendo que, nessa atividade, embora a *interpretação divergente do contribuinte* possa ser suficiente para que lhe seja atribuída *responsabilidade tributária*, posto que, para alguns, seria *objetiva*, não é suficiente para que lhe seja atribuída *responsabilidade penal*, que é, indeclinavelmente, *subjetiva*),[1863]

[1859] MARCÃO, Renato. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo.** São Paulo: Saraiva, 2017, primeira orelha.

[1860] Conforme salienta Alfredo Augusto Becker, "se fossem integralmente aplicadas as leis tributárias, todos os contribuintes seriam passíveis de sanções, inclusive de cárcere e isto não tanto em virtude da fraude, mas principalmente pela desorientação que o caos da legislação tributária provoca nos contribuintes. Tão defeituosas costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais as exigências do Fisco" (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 9).

[1861] Conforme observa Regis Prado, "em geral, a matéria veiculada neste opúsculo – tutela penal da ordem tributária e previdenciária – não tem sido objeto nem de muitos, nem de bem lançados estudos em nosso país, ressalvadas algumas exceções. Na maioria dos casos, vem esgrimida por autores com apoucada formação científica penal" (PRADO, Luiz Regis. Prefácio. *In:* BARETTA, Gilciane Allen. **Os crimes fiscais e previdenciários:** a extinção da punibilidade. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 7).

[1862] Conforme explica Hugo de Brito Machado, "o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços é lançado por homologação, nos termos do art. 150 do CTN. Cada contribuinte registra suas operações, escritura seus livros de entradas e de saídas e de apuração do imposto, recolhendo o montante respectivo em cada mês, independentemente de exame de seus cálculos pela autoridade administrativa" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 390).

[1863] Aqui está o centro da questão: a *fraude*, para se caracterizar e, consequentemente, a conduta ter relevância penal, deve incidir sobre a *matéria fática declarada*, não sobre a sua *valoração jurídica* (note-se que ainda não há *lançamento*, pois este só ocorre com a *homologação da atividade apuratória pelo fisco*, portanto, qualquer incorreção – ou mera discordância de interpretação – em relação à *valoração jurídica da matéria fática* deve ser corrigida pela autoridade tributária, que tem o poder de *lançar de ofício* a diferença

pois, conforme ressalta Hugo de Brito Machado, também existe "o problema das especialidades tradicionais entre os advogados. Os penalistas geralmente pouco conhecem do Direito Tributário e os tributaristas quase nada sabem do Direito Penal".[1864] Apesar de correta essa afirmação, esse problema não se restringe ao âmbito da Advocacia (aliás, entre os advogados existem conhecidas exceções que transitam com segurança pelas diferentes áreas do ordenamento), pois tanto o Ministério Público quanto a Magistratura, em geral, na rotina das ações penais tributárias, demonstram desconhecer *fundamentos* de direito penal e de direito tributário necessários à correta aplicação da legislação que criminaliza os ilícitos tributários. Consequentemente, essa ausência de conhecimento interdisciplinar produz efeitos muito mais severos quando se trata de integrante do Ministério Público ou do Poder Judiciário, pois, nesse caso, o erro repercute de forma devastadora sobre o contribuinte ou responsável tributário visto que, além de conduzir à incorreta e injusta aplicação da lei penal, robustece a *conduta intimidatória do Fisco* (toma-se, aqui, por empréstimo, a expressão de Roberto Quiroga Mosquera)[1865] que, orientada pela busca cega de recursos, vê na lei uma espada a ser usada contra o contribuinte ou responsável tributário[1866] para impor "o dever de aceitar a interpretação da lei determinada pela autoridade da administração tributária (...) deixando-o obrigado a adotar, sempre, a interpretação da qual resultasse maior ônus tributário".[1867] Conforme acertadamente conclui Hugo de Brito Machado, "o contribuinte não tem o dever de adotar, em suas relações com o Fisco, o entendimento da legislação por este preconizado",[1868] sendo importantíssimo compreender que "a liberdade do contribuinte na busca de uma

---

de tributo que entende devida com os acréscimos legais decorrentes do seu não recolhimento de forma tempestiva).

[1864] MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2011, contracapa. Conforme já observava Ruy Nogueira, "até profissionalmente poderemos ver na prática esta separação: o advogado tributarista em geral trata das questões tributárias que envolvem via de regra a imposição de multas ou sanções fiscais, ao passo que os casos de crimes tributários constituem matéria dos penalistas, sendo certo que o estudo da criminalística tributária exige conhecimento de Direito Tributário, como a discussão da aplicação de sanções fiscais exige também a colaboração do Direito Penal. São naturalmente matérias que se interpenetram." (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 193).

[1865] A expressão *intimidação fiscal* foi utilizada por Roberto Quiroga Mosquera em palestra proferida no *XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários* promovido pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (MOSQUERA, Roberto Quiroga *apud* MCNAUGHTON, Charles William. Multa qualificada e multa agravada em matéria tributária. *In:* BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Orgs.). **Crimes contra ordem tributária:** do direito tributário ao direito penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 289).

[1866] Eis aí a raiz da advertência de Hugo de Brito Machado: "A voracidade fiscal tem crescido significativamente, e com ela tem aumentado a prática de arbitrariedades por parte das autoridades da administração tributária e de seus agentes" (MACHADO, Hugo de Brito. **Dano moral por lançamento indevido de tributo.** Disponível na Seção de *Estudos Doutrinários* em <www.hugomachado.adv.br>, acessado em 10/07/2019).

[1867] MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário.** São Paulo: Atlas, 2002, p. 47.

interpretação da lei tributária deve ser preservada",[1869] sob pena de não podermos mais falar em um *Estado Democrático de Direito* (abstraímos aqui, tendo em vista os objetivos desta dissertação, todo o *significado opressivo* que esta expressão jurídica esconde bem como, em nossa visão, o fato de que ela utiliza *termos inconciliáveis entre si* ao ângulo da teoria materialista).

Consciente dessa dificuldade interdisciplinar – que é absolutamente normal no *mundo do direito*, posto que a advocacia de alto nível requer profissionais altamente especializados em um determinado segmento do direito –, este trabalho teve por objetivo, em favor da liberdade, investigar o conteúdo científico (ou, melhor dizendo, *técnico*) produzido pelos pensadores dessas duas áreas do saber jurídico para detectar os pontos de interseção entre elas e, dessa forma, identificar os equívocos interpretativos cometidos na aplicação da legislação que institui os crimes tributários (Lei 8.137/90).

Com esse espírito de afastar as dificuldades na interpretação e correta aplicação da Lei 8.137/90, Diogo Malan aponta que "a pedra de toque dos crimes contra a ordem tributária é a existência de uma *fraude* como modo de execução do delito, por vezes antecedida de uma falsidade documental".[1870]

Maurício Kalache, ao analisar o conteúdo conceitual dessa *pedra de toque*, sustenta que a expressão *fraude fiscal* designa "todo o comportamento (ativo ou omissivo) preordenado a iludir a Fazenda Pública, impedindo-a de saber da existência, dos limites e profundidade dos fatos jurídico-tributários relevantes".[1871]

Já o argentino Hector Villegas sustenta que há *fraude fiscal* "quando se promove, intencionalmente, qualquer manobra artificiosa com a finalidade de produzir ou facilitar a evasão total ou parcial dos tributos",[1872] sendo que essas manobras fraudulentas podem consistir em "falsas alegações, omissão de informações ou providências, simulação ou mesmo ocultação de qualquer ordem".[1873] Assentadas essas premissas, Hector Villegas sustenta que, para a configuração da *fraude fiscal* são necessários – concomitantemente – dois requisitos: um de ordem *objetiva* e outro de ordem *subjetiva*. Ao ângulo subjetivo, a

---

[1868] MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário.** São Paulo: Atlas, 2002, p. 53.
[1869] MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2011, p. 23.
[1870] MALAN, Diogo. Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. *In:* FRANCO, Alberto Silva; NUCCI, Guilherme de Souza (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Penal (volume 8).** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 241.
[1871] KALACHE, Maurício. **Crimes tributários:** uma análise da estrutura do tipo penal nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137, de 27.12.1990. Curitiba: Juruá, 2009, p. 143-145.
[1872] VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário.** Trad. Elizabeth Nazar *et al*. São Paulo: Resenha Tributária e EDUC, 1974, p. 150-151.

configuração da fraude requer "a intenção deliberada de lesar o Fisco",[1874] ao passo que, objetivamente, a configuração requer "a realização de expedientes enganosos cujo propósito está em induzí-lo em erro, para subtrair, no todo ou em parte, a obrigação de pagar tributos".[1875] A unificação dos requisitos *objetivo* e *subjetivo*, no entendimento de Hector Villegas, deve se manifestar "mediante simulação, ocultação ou qualquer outra prática ardilosa, todas essas atuações revelam, como característica comum, a circunstância de objetivarem lograr o lesado".[1876]

Em sentido semelhante, porém de forma mais sintética, Paulo José da Costa Júnior diz que "fraude é o emprego de artifício ou ardil para induzir o Fisco em erro",[1877] portanto, "fraudar é enganar, por meio do emprego de artifícios, ardis ou outros meios similares".[1878]

Da análise de Hector Villegas e Paulo José da Costa Júnior, discordamos apenas da referência que ultrapassa o artifício (*ardil ou outros meios similares*), pois conforme afirmamos no capítulo 2 (mais especificamente no item 2.5), a Lei 8.137/90 não adotou *fórmula genérica* ao especificar as condutas que caracterizam a *fraude penal tributária*, ou seja, não existe a previsão de uma *válvula penal inclusiva* (algo semelhante à previsão *qualquer outro meio fraudulento* constante da figura típica do art. 171, *caput*, do Código Penal) capaz de abranger, na concretização dos crimes tributários, a utilização de um *ardil*. As condutas fraudulentas são apenas aquelas minuciosamente *especificadas* no texto dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 – e somente elas –, consequentemente, todas as figuras típicas exigem, para a sua concretização, a utilização de um *artifício*. Nem mesmo a previsão "ou empregar outra fraude" inserida pelo legislador no inciso I do art. 2º da Lei 8.137/90 dispensa a existência de um *artifício*, posto que, em matéria de tributos, nada se faz *verbalmente*, tudo é necessariamente *escrito* e, por consequência dessa utilização da *escrita*, necessariamente se configura um *artifício*.[1879]

[1873] VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário.** Trad. Elizabeth Nazar *et al*. São Paulo: Resenha Tributária e EDUC, 1974, p. 151.
[1874] VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário.** Trad. Elizabeth Nazar *et al*. São Paulo: Resenha Tributária e EDUC, 1974, p. 151.
[1875] VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário.** Trad. Elizabeth Nazar *et al*. São Paulo: Resenha Tributária e EDUC, 1974, p. 151.
[1876] VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário.** Trad. Elizabeth Nazar *et al*. São Paulo: Resenha Tributária e EDUC, 1974, p. 151.
[1877] COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 126.
[1878] COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 113.
[1879] É por isso que Livia de Carli, ao analisar o disposto no art. 72 da Lei 4.502/64, afirma que "a 'ação ou omissão dolosa' naquela definição legal alude à prática de negócios mediante o emprego de *artifícios*"

Retomando a exposição, note-se que, ratificando a posição de que a *fraude* é a *pedra de toque* dos crimes tributários, "o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a conduta de quem, *sem fraude*, adota interpretação da lei, capaz de reduzir sua carga tributária, não se confunde com a conduta criminosa".[1880] Tal decisão, proferida em sede de *habeas corpus* cuja votação por empate de votos beneficiou os impetrantes e restabeleceu a sentença absolutória de primeiro grau (STF, 2ª Turma, HC nº 72.584/RS, Rel. Min. Maurício Corrêa, redator para o acórdão Min. Marco Aurélio, j. 17/10/95, DJU 03/05/96), está assim ementada, *in litteris*:

> CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – ICMS – ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS – CREDITAMENTO – FRAUDE. A fraude pressupõe vontade livre e consciente. Longe fica de configurá-la, tal como tipificada no inciso II do artigo 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o lançamento de crédito, considerada a diferença das alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem. Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente glosado, em que sempre se presume o consentimento viciado e o objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito.[1881]

Das razões do voto do Ministro Marco Aurélio, designado como redator do acórdão acima transcrito (por ter sido o primeiro a divergir do voto proferido pelo relator, portanto, o primeiro a discordar da *proposta de manter a condenação* proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul ao acolher apelação interposta pelo Ministério Público estadual contra a sentença absolutória em primeiro grau), colhe-se o seguinte trecho:

> Senhor Presidente, esta Turma enfrentou inúmeros recursos extraordinários em que controvertida a matéria de fundo: saber se, no caso da prática de uma alíquota menor, cumpre observar, quanto ao abatimento, o valor decorrente da alíquota menor ou da maior praticada no Estado em que se encontre o contribuinte.
> Apreciamos vários casos oriundos de São Paulo em que versada a questão e, portanto, o procedimento dos contribuintes foi reiterado, isto diante de uma situação ambígua sobre o valor a ser lançado a título de abatimento.

(GERMANO, Livia de Carli. **A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos.** Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 85). Note-se que, analisando esse mesmo dispositivo legal (art. 72 da Lei 4.502/64), Hugo de Brito afirma que impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador possui o signficado de "impedir, ou retardar, mediante um *artifício*, a exteriorização de um fato que efetivamente ocorreu, ou vai ocorrer, e constitui a concretização de uma hipótese de incidência tributária" (MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao planejamento tributário. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento fiscal: teoria e prática.** São Paulo: Dialética, 1995, p. 54).

[1880] MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário.** São Paulo: Atlas, 2002, p. 32.

[1881] STF, 2ª Turma, HC nº 72.584/RS, Rel. Min. Maurício Corrêa, redator para o acórdão Min. Marco Aurélio, j. 17/10/95, DJU 03/05/96, *apud* MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário.** São Paulo: Atlas, 2002, p. 32.

> Indaga-se: podemos considerar esse fato como típico, apanhado pela norma especial de regência? A meu ver, não! Não há como cogitar do dolo, da intenção de fraudar. O que houve, na hipótese, foi a assunção, pelo contribuinte, do procedimento que mais lhe interessava, tudo, em sentido figurado, à luz do dia.
> Não acredito que, no País, tantos contribuintes tenham incidido na área penal, ao adotarem o vezo de lançar não o valor realmente recolhido na anterior operação de circulação de mercadorias, porque alcançado mediante uma alíquota menor do imposto sobre aquelas operações, tendo em conta incentivo fiscal dado pelo Estado de origem, mas o valor final, que seria o resultante da alíquota praticada pelo Estado de destino e em que situados. Isso ocorreu, tomando-se a alíquota menor como consubstanciadora de uma isenção final e a necessidade, frente a essa premissa, de não se esvaziar o benefício.
> (...)
> Conforme salientado pelo Juízo, ao proferir sentença absolutória, passou-se ao fisco a informação de que o creditamento resultava da diferença de alíquota, isso mediante lançamento, claro e preciso, nas respectivas guias. Como, então, falar em fraude? O que houve foi a impropriedade da interpretação conferida à legislação tributária, e isso pode acontecer, sem configuração de crime, na vida de qualquer contribuinte e, também, no atuar da própria Fazenda, o que, aliás, é repetitivo.
> Não tenho dúvida, com a devida vênia do nobre Relator e do Ministro Francisco Rezek, em subscrever o parecer do Dr. Haroldo Ferraz da Nóbrega, da Subprocuradoria-Geral da República, para, concedendo a ordem, restabelecer o entendimento sufragado pelo Juízo. Não vejo, na hipótese, o dolo, que é inerente ao tipo penal; é o elemento subjetivo do tipo penal. Houve, sim, uma culpa, uma imperícia na interpretação da ordem jurídica em vigor, mas não o dolo.[1882]

Aliás, parecer emitido pela Procuradoria-Geral da República também já veiculou a tese de que a fraude constitui elemento essencial à caracterização do crime tributário, pois, conforme aponta Hugo de Brito:

> No mesmo sentido manifestou-se o Chefe do Ministério Público Federal, quando requereu o arquivamento de inquérito que, por envolver um Deputado Federal, era da competência do Supremo Tribunal, que acolheu, por despacho de seu Presidente, aquele pedido de arquivamento. A justificar o pedido, argumentou o Procurador Geral da República:
> "Sem dúvida, é elementar à caracterização do delito de sonegação fiscal a *fraude*, absolutamente inexistente no caso presente.
> Os réus, ora pacientes, podem não ter feito enfoque juridicamente correto do cálculo do ICMS devido. Mas evidentemente não cometeram fraude contra o Fisco. Não falsificaram documentos, ainda que sejam passíveis da culpa, no ângulo puramente fiscal, de não terem dado o enfoque jurídico adequado no cálculo do tributo. Do exame detido destes autos, chego à conclusão de que o presente processo nada mais é do que um subproduto da guerra fiscal que está grassando entre os Estados – como aliás a imprensa vem noticiando. Mas ausente o elemento fraude, não há como se entender configurado o delito de sonegação fiscal."[1883]

Note-se que a ementa da decisão do Supremo Tribunal Federal, acima transcrita, faz menção à *interpretação errônea da legislação tributária*, o próprio voto do Ministro Marco Aurélio faz referência à *impropriedade da interpretação conferida à legislação tributária*, além disso, também o parecer da Procuradoria-Geral da República, em outro

---

[1882] Voto do Ministro Marco Aurélio no HC nº 72.584/RS (STF, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, redator para o acórdão Min. Marco Aurélio, j. 17/10/95, DJU 03/05/96).
[1883] MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário.** São Paulo: Atlas, 2002, p. 55-56.

habeas corpus julgado pelo Supremo Tribunal Federal, aponta para a ausência de *enfoque jurídico adequado no cálculo do tributo*. Portanto, todas essas posições têm em comum o fato de afirmarem uma inadequada ou equivocada *interpretação da legislação tributária*. Mas então indaga-se: *inadequada ou equivocada aos olhos de quem? Do fisco? De determinado membro do Poder Judiciário? De determinada autoridade encarregada da persecução penal? E o contribuinte? Está vedada para ele a atividade de interpretar o ordenamento jurídico? Deve simplesmente se submeter à interpretação pró-fisco, que aumenta significativamente a carga tributária? Ou tem o direito de construir uma interpretação legitimamente amparada em normas jurídicas vigentes capaz de suprimir ou reduzir a expressão de um determinado tributo?* Parece-nos que, evidentemente, a *interpretação da legislação tributária* constitui-se em uma atividade lícita que não pode ser criminalizada.[1884] E aqui está o *nó do gargalo* da incriminação. Note-se que, ao ângulo de profissionais extremamente especializados, com diversos diplomas de pós-graduação (alguns, inclusive, Professores de instituições de ensino superior), o *equívoco na interpretação da legislação tributária* é cometido *não pelo contribuinte*, mas pelas autoridades estatais que têm o *poder* de *impor coativamente* a sua *interpretação* da ordem jurídica. Cabe aqui destacar um fato fundamental (e, neste ponto, remete-se o leitor a tudo quanto dito no capítulo 1 em relação ao lançamento tributário, em especial no que toca ao lançamento por homologação): para desfazer esse *nó do gargalo*, que tem resultado em um elevado número de condenações injustas, é necessário que as autoridades fazendárias *cumpram efetiva e corretamente o seu papel*, ou seja, é necessário que não substituam o obrigatório desempenho das atribuições inerentes aos seus cargos pela cômoda atitude de promoverem a *representação fiscal para fins penais*. O que estamos querendo dizer com isso? Estamos sustentando que, no chamado *acertamento da relação tributária*, as autoridades encarregadas da fiscalização tributária estão *obrigadas* – repita-se *obrigadas* – a corrigir administrativamente as interpretações que entendem – não digo *equivocadas* – *divergentes* das suas e que, em razão dessa *divergência interpretativa*, suprimiram ou reduziram tributo.[1885] Talvez, entre nós, para melhor indicar a função que compete à

[1884] Nesse sentido, note-se a observação de Hugo de Brito Machado, "de nada valeria garantir ao contribuinte o princípio da legalidade, por exemplo, se lhe fosse imposto o dever de aceitar a interpretação da lei determinada pela autoridade da administração tributária (...) deixando-o obrigado a adotar, sempre, a interpretação da qual resultasse maior ônus tributário, pois do contrário estaria em todos os casos sujeito à imputação de cometimento criminoso" (MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário.** São Paulo: Atlas, 2002, p. 47).

[1885] Com relação ao *dever do Fisco* de corrigir – administrativamente (e sem nenhuma outra providência, especialmente de caráter penal) – as interpretações da legislação tributária que entende divergentes da sua, veja-se a seguinte lição doutrinária: "a conduta do contribuinte, agindo de acordo com o seu entendimento da

administração tributária, fosse melhor adotar a terminologia utilizada no sistema tributário italiano que, ao invés de utilizar a expressão *lançamento*, faz referência ao *accertamento*.[1886] Note-se que, ao detectar uma *interpretação da legislação tributária divergente da sua*, é possível à administração fiscal *imputar responsabilidade tributária* (que independe da responsabilidade penal e, para um setor da doutrina, é de natureza objetiva) e, por consequência, mesmo que o contribuinte tenha atuado de forma meramente culposa (mas isso se aplica também para a atuação dolosa), lavrar o auto de infração tributária e lançar o tributo que entende devido acrescido da *multa de mora* (pelo atraso no pagamento do tributo) e de *multa* diversa da *qualificada* (pela infração – decorrente da interpretação *divergente* do contribuinte aos *olhos da interpretação do Fisco*, que afirma a *incorreta* aplicação da legislação tributária –), entretanto, não existindo fraude (tratando-se, portanto, de mera *interpretação divergente em relação à qualificação jurídica de fatos concretos corretamente declarados*), constitui *conduta ilícita do agente público* (portanto, violadora de direitos fundamentais do contribuinte, passível, inclusive, de responsabilidade criminal do agente público e de responsabilização civil objetiva da Administração Pública) aplicar a *multa qualificada* e promover, por consequência necessária dessa equivocada autuação administrativa, a *representação fiscal para fins penais* (que, conforme já salientamos no item 3.3 do capítulo 3 desta dissertação, seria melhor nomeada, para indicar a correta atividade a ser realizada pelo Ministério Público, como *representação fiscal para fins de verificação da tipicidade penal*). Note-se que, cumprindo fiel e corretamente o seu *dever funcional* de promover o *acertamento da relação tributária*, fica afastada a discussão, normalmente veiculada nas ações criminais que envolvem a supressão ou redução de tributos, a respeito da *ocorrência de erro* por parte do contribuinte (até porque, de *erro*, em verdade, não se trata, posto que a conduta de *interpretar a ordem jurídica*, mesmo quando produza *resultados divergentes*, desde que amparada na legislação vigente, é objetivamente *atípica*; em outras palavras: *condutas dolosamente orientadas à redução ou supressão de tributos*, muitas vezes em *concurso de agentes*, posto que conjuntamente realizadas pelo contribuinte e pelos tributaristas contratados para interpretar o ordenamento

---

legislação tributária, não configura, em nenhuma hipótese, exercício arbitrário de suas próprias razões, nem a este de nenhum modo se assemelha, porque o acertamento da relação tributária é sempre um dever e uma responsabilidade do Fisco" (MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário.** São Paulo: Atlas, 2002, p. 54).

[1886] Conforme explica Baleeiro, "a expressão 'lançamento' corresponde ao *accertamento* do Direito Fiscal italiano, a *determinación* das leis tributárias argentinas, ao rôle nominatif, liquidation, dos franceses, à *liquidación*, dos espanhóis, *steurveranlagung*, dos alemães, *tax assessment* dos americanos" (BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 14. ed. rev. atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1550).

jurídico, embora possam, de fato, *suprimir ou reduzir* tributos, não preenchem todos os *elementos do tipo objetivo* sendo, portanto, *atípicas*). Por algum motivo que desconhecemos, tal discussão, especialmente no âmbito do processo criminal, tem ignorado o fato de que, em grande parte dos casos, a interpretação do contribuinte *não é errada*, é apenas *divergente*, mas legitimamente amparada no manuseio competente das normas tributárias vigentes no país. Aliás, no que toca ao afastamento definitivo desse problema – *criminalização da interpretação da legislação tributária* –, entendemos por bem atribuir um caráter propositivo a esta dissertação (apesar de entendermos que o correto seria a revogação da legislação criminalizadora ou da declaração de sua inconstitucionalidade ou de sua inconvencionalidade) com o objetivo de conferir maior segurança jurídica a todos que, legitimamente, possuem o direito de interpretar o ordenamento jurídico. Tal proposição consiste na inserção de parágrafos ao art. 1º e 2º da Lei 8.137/90 (o que implicaria na renumeração do parágrafo único do art. 1º, embora tal dispositivo devesse ser revogado em face de sua patente inconstitucionalidade tendo em vista criminalizar a atitude do contribuinte que *se nega a produzir prova contra si mesmo* ou, por outras palavras, *criminaliza a não autoincriminação*; note-se que esta previsão viola, inclusive, tratados internacionais de proteção aos direitos humanos) com o seguinte conteúdo, respectivamente:

> Art. 1º. (...) § 1º. Não caracteriza o crime previsto neste artigo quando a supressão ou redução de tributos decorrer de legítima interpretação da legislação tributária, desde que ausente qualquer falsidade na declaração da matéria fática tributável.
> Art. 2º. (...) § 1º. Não caracteriza o crime previsto neste artigo quando o fim de supressão ou redução de tributos decorrer de legítima interpretação da legislação tributária, desde que ausente qualquer falsidade na declaração da matéria fática tributável.

Prosseguindo na exposição, note-se que, além de afirmarmos o *direito público subjetivo* de interpretar o ordenamento jurídico (*in casu*, a legislação tributária), tudo quanto dito até aqui teve o objetivo de demonstrar que – abstraindo a nossa posição pessoal quanto ao *bem jurídico tutelado* e adotando uma posição que *restringe o poder punitivo* –, a *fraude* constitui *elemento essencial* para configuração da *tipicidade objetiva* dos crimes tributários praticados por particulares previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90. Neste ponto da dissertação, nos amparamos no pensamento de Hugo de Brito Machado ao sustentar que "a fraude há de ser considerada sempre como elemento essencial à integração

do tipo penal, no crime de supressão ou redução de tributo, definido pelo art. 1º, e seus incisos, da Lei nº 8.137/90",[1887] estendemos, porém, tal observação ao conteúdo do art. 2º.

Aliás, em obra posteriormente publicada, Hugo de Brito Machado complementa a sua argumentação, *in litteris*:

> (...) o Supremo Tribunal Federal decidiu que se o contribuinte presta informação precisa ao fisco, com todos os elementos de fato, levando ao conhecimento da autoridade administrativa todos os fatos efetivamente ocorridos, embora atribua a estes significado jurídico tributário diverso daquele que a autoridade administrativa considera correto, não se pode cogitar de fraude, e em consequência não se pode cogitar do crime de supressão ou redução do tributo.[1888]

Endossando a exigência da fraude para a caracterização dos crimes tributários, José Baltazar produz a seguinte lição:

> Desde logo, é importante deixar claro que a conduta de deixar de pagar tributo, por si só, não constitui crime. Assim, se o contribuinte declara todos os fatos geradores à repartição fazendária, de acordo com a periodicidade exigida em lei, cumpre todas as obrigações tributárias acessórias e tem escrita contábil regular, mas não paga o tributo, não há crime algum, mas mero inadimplemento (STJ, AgRg no REsp 1158834, Maria Thereza, 6ª T., u., 19.2.13; TRF4, AC 20077110002007, Márcio Rocha, 7ª T., u., 31.5.11). O crime contra a ordem tributária, com exceção da apropriação indébita, como será visto no exame do inc. II do art. 2º, pressupõe, além do inadimplemento, alguma forma de fraude, que poderá estar consubstanciada na omissão de alguma declaração, na falsificação material ou ideológica de documentos, no uso de documentos material ou ideologicamente falsos, na simulação etc. As condutas fraudulentas estão descritas nos incisos dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137. Eis aí a distinção entre inadimplência e sonegação: a fraude. (...) Na verdade, a sonegação pressupõe, além do inadimplemento total ou parcial da obrigação tributária, também a fraude (TRF3, HC 20030300024407-6, Suzana Camargo, 5ª T., u., 2.3.04). Sem um ou outro desses elementos, a saber, supressão ou redução no pagamento de tributo e fraude, não há sonegação fiscal. Assim, se todas as operações financeiras de uma empresa foram devidamente lançadas e declaradas, sem omissão ou fraude, não há falar em sonegação, mas em simples inadimplemento (TRF4, AC 19980401039324-1, Beltrami [Conv.], 1ª T., u., DJ 19.7.00).[1889]

E assim é porque, conforme diz Luciano Anderson de Souza, "a norma penal tributária legítima é aquela que tutela a ordem tributária de ataques fraudulentos, razão pela qual o elemento 'fraude' é sua chave interpretativa".[1890]

Portanto, amparado nessa posição de Luciano Anderson de Souza,[1891] com o devido respeito, não é possível concordar com a afirmação contraditória de José Baltazar, ao analisar o inciso I do art. 1º da Lei 8.137/90, no sentido de que

---

[1887] MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário.** São Paulo: Atlas, 2002, p. 34.
[1888] MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2011, p. 281.
[1889] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 797.
[1890] SOUZA, Luciano Anderson de. Sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A) *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 998.

> omitir informação é não declarar, constituindo-se em crime omissivo. Como exemplo, pode ser citado o caso do contribuinte que, embora tenha renda tributável, não entrega a declaração de rendimentos, suprimindo o imposto de renda, mediante omissão de informação (...). Cuida-se de fraude caracterizada pelo silêncio contraposto à exigência legal de declarar a ocorrência do fato gerador.[1892]

Há, nas linhas acima transcritas, uma evidente impropriedade, pois a fraude é presumida em decorrência do silêncio do contribuinte. Para perceber a incongruência dessa afirmação, imagine-se a hipótese do cidadão que, sem nenhuma intenção de praticar fraude para suprimir ou reduzir tributo (portanto, sem pretender lesar o bem jurídico tutelado pela norma penal), mas, em decorrência de motivos de ordem pessoal (e assentindo com a posterior incidência de multa pelo cumprimento tardio da obrigação acessória), posterga a entrega da Declaração do Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF) e, por evidente negligência, acaba descuidando-se e esquece de realizar a entrega da DIRPF vindo a ser surpreendido com a posterior atuação das autoridades públicas que desemboca na lavratura de auto de infração e subsequente propositura de ação penal afirmando que o seu silêncio constitui fraude para suprimir ou reduzir tributo. Tal hipótese é absurda, pois o contribuinte simplesmente deixou de adimplir – por culpa – obrigação tributária acessória que resultaria no conhecimento, pelas autoridades fazendárias, da existência de obrigação tributária principal a ser adimplida. Em tal situação, não há um resquício mínimo que possa embasar a afirmação de que houve o cometimento de fraude, sendo totalmente descabido interpretar a conduta negligente do contribuinte – consistente no inadimplemento da obrigação tributária acessória (classificada por José Baltazar como "silêncio") – como fraude presumida. Não é sequer necessário lembrar que, no âmbito da Lei 8.137/90, não há previsão da modalidade culposa. Em síntese: não há fraude, não há dolo, não há crime. Não está preenchida a tipicidade subjetiva, em razão da ausência de dolo, e muito menos a tipicidade objetiva, em razão da ausência de fraude. Sustentar o contrário significa assentir na criminalização do mero descumprimento de obrigação tributária acessória; e, o que é ainda mais grave, permitir, ao arrepio da lei, que a sanção seja imposta à conduta culposa do contribuinte. Note-se que, conforme já sustentava Nelson Hungria em seu opúsculo do

---

[1891] Embora nos amparemos no pensamento de Luciano Anderson de Souza, entendemos oportuna a ressalva de nosso entendimento quanto à inconstitucionalidade da incriminação por ausência de bem jurídico que possa ser legitimamente tutelado (bem como quanto à inconvencionalidade da incriminação em razão da violação aos tratados internacionais que proíbem a tortura, conforme explicado em tópico desta dissertação). Entretanto, argumentamos abstraindo essa nossa posição tendo em vista que não é esse o entendimento atual da doutrina nacional, além disso, se não abstraíssemos esse posicionamento, não poderíamos comentar nada a respeito dos crimes tributários, bastando afirmar a sua inconstitucionalidade e a sua inconvencionalidade.

início da década de 1930, "fraude culposa é uma *contradictio in adjecto*",[1893] portanto, tomando de empréstimo a frase de Hungria, seria algo "tão absurdo quanto imaginar-se a quadratura do círculo".[1894] Em razão de tais considerações, reputamos correta a posição de Leandro Paulsen ao afirmar que "o inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal".[1895]

Além disso, lembramos também o pensamento de Luciano Anderson de Souza que, de forma precisa, ao analisar *crime de natureza tributária* previsto no Código Penal (CP, art. art. 337-A, *sonegação de contribuição previdenciária*), sustenta que "o elemento 'fraude' é a chave hermenêutica, cuja aferição dá sentido ao crime",[1896] e faz comentários que, *mutatis mutandis*, demonstram o equívoco da posição de José Baltazar, *in litteris*:

> O delito em comento nada mais é do que um crime tributário, como os núcleos do tipo ("suprimir" ou "reduzir") claramente o demonstram, assim como a disciplina benéfica estabelecida, tanto no Código Penal e legislação tributária extravagante, como nos sucessivos programas de parcelamento de débitos fiscais. Em outras palavras, o regramento jurídico do crime em questão é inequivocamente penal tributário.
> Nos últimos anos, insta notar, tem sido enorme a profusão de normas penais tributárias, numa dupla tendência, que converge nos objetivos. De um lado, tem havido a expansão do Direito Penal Tributário, com a criação de novos tipos, como os que dizem respeito aos crimes previdenciários, *topos* no qual se insere o art. 337-A, como referido.
> (...)
> Nesse aspecto, é importante frisar que o crime tributário, em qualquer caso, como no presente, não pode significar um simples inadimplemento ao Fisco. O Direito Penal é o mais grave meio de controle social de condutas, sendo norteado pela ideia de subsidiariedade (*ultima ratio*). Nesse influxo, não pode representar, formal ou materialmente, simples meio de reforço à arrecadação.
> Isso tudo significa que o crime tributário necessita de um *plus* de gravidade para justificar sua existência no ordenamento jurídico. Por conseguinte, a norma penal tributária legítima é aquela que tutela a ordem tributária de ataques fraudulentos, razão pela qual o elemento "fraude" é sua chave interpretativa (no mesmo sentido, *v.g.*, SALVADOR NETTO, 2015, p. 37 e s.). É por isso que o art. 1º da Lei nº 8.137/90, *e.g.*, exige a redução ou supressão

---

[1892] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 815.
[1893] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 91.
[1894] HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934, p. 42
[1895] PAULSEN, Leandro. **Crimes federais.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 359.
[1896] SOUZA, Luciano Anderson de. Sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A) *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1001. Note-se que, em Portugal, a doutrina majoritária também não admite que o mero *inadimplemento de obrigações tributárias* possa ser considerado como realizador da hipótese criminal. A título de exemplo, veja-se o pensamento do lusitano Alfredo José de Sousa: "A criminalização das infracções fiscais há-de pois passar pela *fraude no cumprimento* do dever de colaboração do contribuinte ou terceiro para com a Administração Fiscal, e não pela *falta* do cumprimento ou omissão de tal dever, e muito menos pela falta de pagamento da dívida de imposto. Deste modo perfigurar-se-ão como tipos legais de crimes fiscais a *falsidade do conteúdo das declarações* que sirvam para a Administração determinar, avaliar ou controlar a matéria tributável: a *simulação* de negócios jurídicos para alcançar vantagens fiscais indevidas; a manutenção fraudulenta de isenções fiscais; (...) a falsificação e destruição de documentos fiscais" (SOUSA, Alfredo José de. Direito penal fiscal: uma prospectiva. *In:* CORREIA, Eduardo *et al*. **Ciclo de estudos de direito penal económico (Coimbra).** Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 1985, p. 221).

> "mediante as seguintes condutas" (fraudulentas) ou que o art. 2º da mesma lei apenas descreva condutas fraudulentas. No caso do art. 337-A, ora em comento, ocorre a mesma formatação tipológica que com relação ao citado art. 1º da Lei nº 8.137/90.
> Nesse sentido, a fraude é a essência da sonegação em questão, tal como ocorre, *e.g.*, no ordenamento espanhol (art. 307 do Código Penal daquele país), devendo estar delineada para encetar a persecução criminal e cabalmente demonstrada para permitir um decreto condenatório. Do contrário, cuida-se de assunto exclusivamente extrapenal.
> (...)
> Quanto ao elemento subjetivo, insta notar que se trata de crime doloso, não havendo previsão de modalidade culposa (o que seria no caso absolutamente ilegítimo diante da ideia de *ultima ratio*, ínsita ao Direito Penal). (...) O dolo, ademais, não pode ser presumido, inexistindo responsabilização objetiva em Direito Penal.[1897]

Em complemento à análise acima transcrita, Luciano Amaro apresenta contundente lição fundamentada na previsão constitucional de proibição da prisão por dívida, *in litteris*:

> A Constituição Federal veda, em regra, a prisão por dívida (art. 5º, LXVII). Portanto, o simples fato de o sujeito passivo não recolher tributo é inelegível como tipo delituoso. A criminalização de condutas que possam afetar o interesse da arrecadação sujeita-se, pois, a esse balizamento, que, em regra, tem levado o legislador ordinário (quando quer definir delitos "tributários") a caracterizar a figura penal pelo *meio* empregado e não pelo só fato de o devedor inadimplir o dever de recolher o tributo.
> Não se alegue que a Constituição somente veda a prisão *civil* por dívida (com as exceções no dispositivo citado) e, por isso, não estaria proibida a prisão *penal* por dívida. Se a Constituição não admite nem a prisão civil (que seria mera coerção para "estimular" o devedor ao cumprimento de sua obrigação), resulta *a fortiori* vedada a prisão penal.
> Assim sendo, os crimes tributários em regra têm sua tônica no ardil ou artifício empregado pelo agente com vistas à obtenção do resultado (que é o não recolhimento do tributo). Documentos falsos, omissão de registros, informações incorretas permeiam tais figuras delituosas.
> (...)
> O que não se pode eleger como ilícito criminal é o mero não pagamento de tributo, diante, como se disse, do dispositivo que veda a prisão por dívida.[1898]

Conclusão imperativa que brota ao investigar-se a fraude como elemento essencial à caracterização dos crimes tributários é que, se a *fraude* não for considerada *elemento constitutivo do crime*, então não será possível negar que está sendo criminalizado o mero não pagamento de tributo e, por consequência, será necessário aceitar a argumentação em favor da inconstitucionalidade dos dispositivos penais da Lei 8.137/90 tendo em vista a previsão do art. 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal (que proíbe a prisão por dívida, mas admite exceções) e, caso seja superado o óbice constitucional, será preciso concordar com a necessidade de controle de convencionalidade da incriminação (tendo em vista não apenas o art. 7º da Convenção Americana Sobre Direitos Humanos, que proíbe a prisão por dívida mas admite exceção, mas, também, outros diplomas internacionais de proteção aos

---

[1897] SOUZA, Luciano Anderson de. Sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A) *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 996-1001.
[1898] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 492-493.

direitos humanos conforme argumentado em tópico específico desta dissertação). Cabe aqui, portanto, sacar as palavras de Rodrigo Sánchez Rios, no sentido de que "qualquer lei que viesse a estabelecer como crime a supressão ou redução de tributos violaria norma constitucional que proíbe a prisão civil por dívida (...). Demais disso, também ofenderia o Pacto de São José da Costa Rica".[1899]

Além disso, o *princípio da legalidade* também parece estar sendo violado com relação à previsão da *fraude* como *elemento objetivo essencial dos crimes tributários*, posto que tal princípio está sendo amesquinhado com a existência de *elemento não descrito de forma clara (ou expressa)* na previsão típica contida nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90. Em outras palavras: um elemento pressuposto (ou, ao menos, não claramente descrito) para a caracterização dos crimes tributários viola o princípio da legalidade. Para percepção dessa violação ao princípio da legalidade, possui especial relevo a seguinte linha de raciocínio: se a *fraude* constituir *elemento pressuposto* da descrição típica que criminaliza o ilícito tributário, então fica afastado o argumento de sua inconstitucionalidade por violação ao art. 5º, inciso LXVII, da CF/88, bem como a possibilidade de controle de convencionalidade em face do art. 7º da Convenção Americana Sobre Direitos Humanos, pois, "como o delito pressupõe fraude, não representa violação à vedação da prisão por dívida";[1900] entretanto, desse delineamento do crime tributário nasce a possibilidade de sustentar a inconstitucionalidade decorrente de violação ao *princípio da legalidade* (CF, art. 5º, inciso XXXIX), em especial sob a ótica da taxatividade, pois, dizer – mesmo que imbuído de inequívoca orientação jurídico-política de conter o poder punitivo estatal, com a qual de pronto nos identificamos e reconhecemos como sendo a melhor construção doutrinária para afastar a incidência do tipo penal – que nos crimes tributários a *chave hermenêutica* é a *fraude* e que a *fraude* é um *elemento objetivo* significa admitir que o tipo precisa ser complementado por um *elemento pressuposto* (ou seja, por um *elemento objetivo* que não está claramente *descrito na norma penal*). Se o tipo penal precisa de uma *chave interpretativa* isso parece indicar que, sem ela, não se consegue atingir a exata *compreensão* do conteúdo da *proibição*, portanto, parece existir um *elemento pressuposto* (oculto ou, ao menos, não adequadamente previsto) que dá sentido ao tipo incriminador. Como se nota, há, aqui, um paradoxo – na plenitude de seu significado (como contradição aparente que, quando examinada mais a fundo, torna possível o surgimento de uma solução) – que deve ser resolvido pela dogmática penal tendo em vista que o relevo dessa

[1899] RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 72.

questão transcende as formulações teóricas e assume um significado prático impressionante no cotidiano dos tribunais. Note-se, também, que a insegurança jurídica gerada pela ausência de certeza da conduta incriminada (pois a literalidade da redação típica sugere que é criminalizado o mero descumprimento da obrigação tributária) constrange o contribuinte ou responsável tributário, em suas relações com o Fisco, a adotar sempre a pior e mais abrangente interpretação possível da legislação tributária para não correr o risco de que as autoridades públicas aleguem que ele violou a norma penal ao reduzir ou suprimir tributo que o Estado entende devido. Como consequência dessa linha de raciocínio, tornar-se-ia necessário expurgar a norma duvidosa do ordenamento jurídico ou, no mínimo, modificar a sua redação atual. O reconhecimento dessa aventada inconstitucionalidade, por violação ao princípio da legalidade (sob a ótica da taxatividade), traria quádruplo benefício ao aprimoramento do sistema jurídico brasileiro: [1] preservaria o princípio da legalidade, [2] afastaria a insegurança jurídica, [3] tornaria possível que o Estado reavaliasse a real necessidade de tutelar a ordem tributária mediante sanção penal; [4] possibilitaria a edição de legislação livre da imperfeição constante da atual lei de regência – que permite interpretações que desconsideram o elemento *fraude* como caracterizador do *crime tributário* – (ou seja, edição de legislação com a previsão expressa e inequívoca do elemento *fraude* na descrição típica). Tudo o que argumentamos evidencia que não se pode, hoje, em face da redação atual da Lei 8.137/90, afirmar com segurança que a *fraude* está presente na descrição típica, pois, conforme dissemos, existem *condutas não fraudulentas* – que constituem mera interpretação da legislação tributária – sendo capturadas pelo sistema de justiça criminal. Alguém com uma visão mais técnica e mais garantista, com uma percepção mais clara sobre a necessidade de se exigir a *fraude* para a configuração da tipicidade objetiva, com um arcabouço teórico que lhe permita uma compreensão do direito como *forma de contenção dos excessos do poder estatal* (em especial o *punitivo*), poderia objetar com a seguinte afirmação: *Ah, mas aí não há problema porque isso está fora do âmbito da tipicidade.* De fato. Entretanto, no plano concreto da vida, essa constatação não se verifica, porque nem o destinatário da norma tem a segurança de que a sua conduta não vai ser rotulada como fraudulenta, nem o aplicador da norma (no âmbito administrativo ou judicial) tem sido impedido de atribuir, indevidamente, a pecha de *fraudulenta* à determinada conduta que, em seu substrato, é absolutamente lícita. Portanto, há aqui um *espaço* em que se evidencia que a *fraude* não

---

[1900] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 805.

está adequadamente prevista – leia-se *de forma clara* – no tipo penal. Essa argumentação indica, também, que, em face das injustas condenações, a *tipicidade* não tem sido respeitada como *exigência* para a incriminação.

Para melhor compreensão do que está sendo defendido neste capítulo, mostra-se fundamental a leitura do conteúdo do *capítulo 1*, especialmente os tópicos 1.2.10 (Elisão e evasão tributárias) e 1.2.11 (Planejamento tributário e temas conexos), e do *capítulo 2*, especialmente os tópicos 2.3 (Fraude à lei não constitui fraude penal), 2.4. (Planejamento tributário não constitui fraude penal) e 2.5. (Afinal, o que é fraude tributária para fins penais?).

Por fim, tendo em vista o objeto desta dissertação, bem como a significativa expressão textual de seu desenvolvimento, não vamos nos alongar em uma última observação (que, em verdade, poderia facilmente constituir objeto de outra dissertação) de que o *accertamento* – entre nós, *lançamento* – tributário constitui *atribuição privativa da autoridade administrativa*, conforme determina o próprio Código Tributário Nacional, *in litteris*:

> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Esse dispositivo constitui objeto de *intensa polêmica entre os tributaristas* tendo em vista a existência, concomitante, de dispositivo do próprio Código Tributário Nacional (art. 150) que prevê a possibilidade de *lançamento por homologação*. A discussão é tão intensa que alguns doutrinadores chegam mesmo a questionar se a atividade do contribuinte, no âmbito da apuração do tributo devido (mediante valoração jurídica dos fatos concretamente realizados) – ou seja, no âmbito do *lançamento por homologação* –, constitui realmente *lançamento tributário*. Apenas com esse aceno de argumento, já é possível antever as *consequências penais* do acolhimento da argumentação de que a *atividade do contribuinte* não constitui, propriamente, *lançamento tributário* (pois, dessa forma, tal atividade não seria passível de *suprimir ou reduzir* tributo devido), posto que, para efetivamente se constituir o *lançamento tributário*, tal atividade apuratória (realizada pelo contribuinte) ainda está pendente de *homologação pela autoridade fazendária* (a qual, pode ocorrer, inclusive, de maneira *tácita*, mas sempre ocorre, seja de forma *expressa* ou *tácita*, conforme previsto, inclusive, pelo § 4º do art. 150 do CTN). Note-se que, nesta

última observação de encerramento do tópico, não estamos discutindo o *dever do Fisco* de, ausente a prática de *fraude* (aliás, a atividade de *acertamento da relação tributária* deve ser exercida mesmo quando estiver presente a prática de *fraude*), corrigir a atividade do contribuinte ao *valorar juridicamente* os *fatos concretamente realizados* de acordo com a *sua interpretação* da legislação tributária; em verdade, estamos tratando do fato de que, independentemente dessa obrigação *legal* (leia-se *funcional*) de corrigir a atividade do contribuinte (inerente aos cargos da administração fazendária), a própria *atividade do contribuinte* pode não ser, conforme sustenta parte significativa da doutrina tributarista, tecnicamente um *lançamento tributário*, em razão da necessidade de sua *homologação*. Note-se outro detalhe: se a homologação da atividade do contribuinte for *expressa*, ou mesmo que seja *tácita*, como se pode pretender atribuir *responsabilidade criminal* por uma atividade apuratória que foi *homologada pelo Estado* e na qual não houve a prática de fraude? E, caso não tenha ocorrido a *homologação administrativa*, porque as autoridades fazendárias exerceram com zelo o *dever funcional* de corrigir a *atividade estatal atribuída sem nenhuma remuneração ao contribuinte*[1901] – a atividade atribuída ao particular consiste no dever de *valorar juridicamente* (*i.e.*, realizar *interpretação jurídica*) os fatos concretamente realizados para apurar o montante do tributo devido – e promoveram o necessário *lançamento de ofício* (que aplica corretamente a legislação tributária *aos olhos da Fazenda Pública*), como sustentar a ocorrência de *crime tributário* se ausente a *fraude* materializada em alteração do conteúdo da *matéria fática declarada* que deve ser juridicamente valorada? A *fraude* – é bom que se deixe bem claro – incide sobre a *matéria fática declarada*, nunca sobre a *atividade de interpretação* (valoração jurídica da matéria fática), até porque desvios dessa ordem são passíveis de correção pelos instrumentos jurídicos disponibilizados pelo legislador no próprio Código Tributário: *não homologação* da atividade jurídico-valorativa (interpretação da legislação) do contribuinte e consequente *lançamento de ofício* pela autoridade administrativa (tal lançamento significa *revaloração jurídica* da matéria fática declarada e já valorada pelo contribuinte).

Para introdução à intensa controvérsia em torno do *lançamento tributário por homologação*, transcrevo aqui as reflexões de Luciano Amaro em torno desse instituto:

[1901] Conforme salientamos no capítulo 1, ao tratarmos do *lançamento tributário*, contemporaneamente a legislação, como forma de *desonerar financeiramente o Estado*, tem atribuído ao *contribuinte* (sem qualquer contraprestação que não seja o início de uma ação penal caso promova uma interpretação que suprima ou reduza a expressão financeira da atividade que ele deve realizar) um *feixe de atribuições* que, em tese, deveria ser exercitado por aqueles que titularizam cargos na administração fazendária. Além disso, nota-se um *tratamento desigual* em relação aos agentes públicos, pois apenas o contribuinte é criminalizado por sua *interpretação* na execução dessa atividade.

> Diante das premissas que havia fixado (quais sejam: a de que o lançamento é sempre necessário, e a de que o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa), o Código Tributário Nacional teve de construir, com enorme dose de artificialismo, a ideia do lançamento *por homologação*.
> (...)
> Mas o Código, querendo manter-se fiel à ideia de que o lançamento deve ser feito, mesmo quando dispensável, criou, para essas situações, a figura diáfana do lançamento por homologação. Esse lançamento (procedimento administrativo por meio do qual se "constitui" o crédito tributário, consoante quer fazer crer o art. 142 do estatuto legal) se conteria no ato da autoridade que, ao tomar conhecimento de que o devedor procedeu ao recolhimento do tributo (e após o cuidadoso exame da situação fática e da lei aplicável), registraria, expressamente, sua concordância. Nessa concordância (dita "homologação", que se requer expressa) repousaria o singelo procedimento lançatório.
> O Código Tributário Nacional não se olvidou da circunstância de que o sujeito ativo poderia deixar correr o tempo sem proceder à homologação expressa (que, aliás, é o que sói acontecer) e deu solução legal ao caso, ditando que, omisso o sujeito ativo durante certo prazo, o seu silêncio equivaleria à concordância.
> (...)
> O conjunto de normas que o Código dedicou ao lançamento por homologação só cria perplexidades, em face de disposições nas quais infirma as premissas nas quais teria de buscar apoio.
> (...)
> Terceira impropriedade está em dizer que a homologação é do *lançamento*. Se o Código diz que o lançamento se opera com a homologação, antes desta não existe nenhum "lançamento" (na acepção de ato ou procedimento da autoridade). Que lançamento estaria sendo homologado? O que se deveria dizer homologado, para manter a coerência, seria o *pagamento* efetuado pelo sujeito passivo.[1902]

É por conta dessas reflexões que, em outra parte de seu livro, ao analisar a *natureza jurídica do lançamento tributário como ato administrativo* (relembre-se, aqui, conforme salientado no capítulo 1 desta dissertação, a intensa polêmica sobre o lançamento tributário constituir *ato* ou *procedimento*), Luciano Amaro nega ao *lançamento por homologação* (também denominado *autolançamento*) a qualidade de verdadeiro *lançamento tributário*, *in litteris*:

> Lançamento de tributos, segundo o Código Tributário Nacional, é sempre um *ato* (ou *procedimento*, na dicção desse diploma legal) *administrativo*, de modo que o sujeito *passivo* não executa lançamento nas numerosas situações em que lhe cabe valorizar os fatos, subsumi-los na norma de incidência, calcular o tributo e recolhê-lo. Com isso, proscreve-se, no direito positivo, a ideia de "autolançamento" ou de lançamento feito pelo próprio devedor.[1903]

Se a *atividade apuratória do contribuinte* não pode ser considerada *lançamento*, e se a *atividade de homologação administrativa*, conforme sustenta a doutrina majoritária, incide sobre o *pagamento*, como afirmar, para fins de condenação criminal, que a conduta

[1902] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 393-397.
[1903] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 377.

do contribuinte *suprimiu ou reduziu tributo* se a própria *relação jurídica de tributação* ainda não foi objeto de *accertamento* – entre nós, *lançamento* – tributário?

Note-se que todas essas ponderações indicam que têm sido fonte de injustas condenações criminais [1] a incompreensão da *fraude* como sendo um dos *nós do gargalo* da incriminação do ilícito tributário; e [2] a atitude das autoridades encarregadas da persecução penal de relegar a análise da natureza jurídica da atividade realizada pelo contribuinte (*lançamento tributário* ou não) para segundo plano (varrendo tal investigação para *debaixo do tapete*) e, de forma irresponsável (e baseada em uma *interpretação equivocada do ordenamento jurídico*), violar *direitos fundamentais dos contribuintes* que os remuneram para o exercício zeloso da função pública em que se encontram investidos. Não vamos nem mencionar, aqui, o total despreparo dos juízes e promotores que atuam na esfera penal para o necessário exercício de atividade intelectual sobre a ordem jurídica para que seja possível chegar à conclusão de que ocorreu *crime tributário*: note-se que, quando o tipo penal faz referência ao elemento normativo *tributo*, impõe às autoridades públicas o dever de ir ao texto da Constituição Federal, descer ao Código Tributário Nacional, mergulhar nas profundezas da complexa legislação tributária que regulamenta os tributos (aqui tomando relevo o fato de que a expressão *legislação tributária*, no âmbito do direito tributário, possui significado muito mais amplo do que nos outros ramos do ordenamento),[1904] para daí então retornar ao texto da Constituição Federal (exercendo inclusive o controle de constitucionalidade para verificar se não há, por exemplo, um benefício fiscal concedido de forma inconstitucional por algum ente político que integra a Federação e que, dessa forma, propicia indevidamente a redução ou supressão de tributo, mas que não pode ser imputada ao contribuinte, mesmo que ele se beneficie dessa norma) e, após toda essa atividade, comparar o seu resultado com o texto que prevê a incriminação do ilícito tributário e, em seguida, exercer o controle de convencionalidade com o objetivo de contrastar a incriminação com os tratados internacionais que tutelam direitos humanos; e, diga-se de passagem, apesar do adágio *jura novit curia*, juízes e demais autoridades públicas que atuam na esfera criminal normalmente não estão tecnicamente preparados para tal atividade, o que resulta na captura indevida de condutas atípicas às quais, posteriormente, se conecta uma pena de natureza criminal.

[1904] Código Tributário Nacional: "Art. 96. A expressão 'legislação tributária' compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes."

Por fim, uma última observação: é com a compreensão e consideração de tudo quanto foi dito neste tópico que devem ser interpretados todos os *elementos objetivos dos tipos penais incriminadores* constantes dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 que pretendem se referir à fraude contra a lei: *omitir informação* e *declaração falsa* (art. 1º inciso I; art. 2º, inciso I); *elementos inexatos* (art. 1º, inciso II); *falsificar* (art. 1º, inciso III); *falso ou inexato* (art. 1º, inciso IV); *em desacordo com a legislação* (art. 1º, inciso V). Tais expressões devem *sempre* ser *interpretadas* como referindo-se aos *fatos concretamente realizados* nunca à *valoração jurídica dos fatos concretamente realizados*.

3.7. Prisão por dívida: impossibilidade em face de tratados internacionais

O texto da *Convenção Americana sobre Direitos Humanos* (art. 7º, itens 1 e 7), assinada em 1969 na Conferência Especializada Interamericana sobre Direitos Humanos em São José (Costa Rica), possui o seguinte teor:

> Art. 7º. Direito à liberdade pessoal.
> 1. Toda pessoa tem direito à liberdade e à segurança pessoais.
> (...)
> 7. *Ninguém deve ser detido por dívidas.* Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.[1905]

Note-se que, conforme explica Francisco Rezek, embora a Convenção Americana tenha sido "concluída em São José da Costa Rica, em 22 de novembro de 1969",[1906] a sua "entrada em vigor sobreveio em 18 de julho de 1978",[1907] sendo que o Brasil somente "aderiu à Convenção em setembro de 1992 e, dez anos mais tarde, reconheceu a competência obrigatória da Corte".[1908]

Portanto, contrariando previsão da Convenção Americana, em 1988 foi promulgada nova Constituição Federal no Brasil contendo a seguinte disposição normativa:

[1905] ORGANIZACIÓN DE LOS ESTADOS AMERICANOS. Comisión Interamericana de Derechos Humanos. **Convenção Americana Sobre Direitos Humanos.** Disponível em <https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao_americana.htm>, acessado em 07/10/2020.
[1906] REZEK, José Francisco. **Direito internacional público.** 17. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2018, p. 168.
[1907] REZEK, José Francisco. **Direito internacional público.** 17. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2018, p. 168.
[1908] REZEK, José Francisco. **Direito internacional público.** 17. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2018, p. 170.

> 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:
> (...)
> LXVII- *não haverá prisão civil por dívida*, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.

Conforme Gomes e Mazzuoli, *prisão civil* seria "a prisão decretada por juiz civil para fins civis",[1909] ao passo que a *prisão penal* seria somente aquela de *natureza definitiva* (decorrente de condenação penal transitada em julgado) ou de *natureza provisória* (decorrente de prisão cautelar ou processual)[1910] determinadas por órgão julgador (individual ou coletivo) com competência criminal para validamente determinar a prisão.

Além do conflito entre o nosso texto constitucional e a Convença Americana, "a legislação ordinária brasileira (de forma totalmente inconvencional ...) regulamentou (com base na Constituição de 1988) várias situações de prisão civil, ampliando bastante a locução *prisão do depositário infiel*".[1911]

A inserção, pelo legislador constituinte originário, de hipóteses de *prisão civil* no texto da Carta Republicana de 1988, bem como a posterior regulamentação da prisão civil pela legislação infraconstitucional, talvez tenham sido, de certa forma, estimuladas, não apenas em razão da tardia adesão do Brasil à Convenção (1992), mas, também, pela antiga posição do Supremo Tribunal Federal que, debilitando os tratados de defesa dos direitos humanos, sustentava que "os tratados internacionais, aí incluidos os de direitos humanos, têm simples valor de direito ordinário".[1912] Por consequência dessa posição jurisprudencial, os tratados internacionais não se sobrepunham à legislação interna. Exemplos dessa antiga posição da Suprema Corte são [1] o julgamento, em 1978, do Recurso Extraordinário 80.004/SE (referente ao conflito entre o DL 427/69 e a Convenção de Genebra no que toca à necessidade de registro na repartição fazendária competente, sob pena de nulidade, do título de crédito denominado *nota promissória*) e também [2] o julgamento, em 1995, do Habeas Corpus 72.131/RJ (cuja ementa, publicada somente em 2003, assentou que

---

[1909] GOMES, Luiz Flávio; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Comentários à convenção americana sobre direitos humanos.** 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 55.
[1910] GOMES, Luiz Flávio; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Comentários à convenção americana sobre direitos humanos.** 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 56.
[1911] GOMES, Luiz Flávio; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Comentários à convenção americana sobre direitos humanos.** 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 72-73.
[1912] SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 1181.

"o § 7º do art. 7º da Convenção de San José da Costa Rica não interfere sobre a prisão civil do depositário infiel, uma vez que ressalvada na parte final do art. 5º, LXVII, da CF").[1913]

Tal posicionamento do Supremo Tribunal Federal demonstra que, por algum motivo, a Corte fechava os olhos – ou mesmo desconhecia – para o princípio *pro homine* que informa a interpretação de todos os tratados internacionais sobre direitos humanos. Note-se que, conforme adverte a doutrina, quando se tratar de conflito entre tratados internacionais e a Constituição Federal – que tenha por pano de fundo *direitos humanos* – "a solução não pode ser buscada no princípio da hierarquia",[1914] posto que "no conflito entre os tratados e a Constituição (...) sempre prepondera a norma mais favorável ao ser humano",[1915] portanto, trata-se da aplicação do princípio *pro homine*.[1916] Além dessa observação, importa salientar que, embora não se admita a aplicação no direito brasileiro da teoria do jurista alemão Otto Bachof (que afirma a possibilidade de reconhecer-se a inconstitucionalidade de *normas constitucionais originárias* em conflito com outras *normas constitucionais também originárias*), há de se reconhecer que tal teoria seria muito útil para extipar do ordenamento o conteúdo integral do art. 5º, LXVII, da CF/88.

Não obstante, foi apenas em 2008, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário 466.343/SP, que "o STF deixou claro o fim de todas as hipóteses de prisão civil de depositário infiel, com fundamento no art. 7º, 7, da Convenção Americana",[1917] embora essa decisão, por ter sido proferida no exercício do *controle difuso*, tenha produzido efeito apenas *inter partes*.[1918] Além disso, é preciso lembrar, como fazem Sarlet, Marinoni e Mitidiero, que, no julgamento do Recurso Extraordinário 466.343/SP pelo Supremo Tribunal Federal

---

[1913] SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 1182.
[1914] GOMES, Luiz Flávio; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Comentários à convenção americana sobre direitos humanos.** 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 77.
[1915] GOMES, Luiz Flávio; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Comentários à convenção americana sobre direitos humanos.** 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 77.
[1916] Conforme explica Paulo Portela, "em vista do valor incorporado pela norma" o *princípio pro homine* (ou *princípio da primazia da norma mais favorável*) determina que no caso de "conflito entre normas internacionais e internas, deve prevalecer aquela que melhor promova a dignidade humana. Esse princípio fundamenta-se não no suposto primado da ordem internacional ou nacional, mas sim na prevalência do imperativo da proteção da pessoa humana, valor atualmente percebido por parte importante da sociedade internacional como superior a qualquer outro no universo jurídico" (PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. **Direito Internacional Público e Privado.** 9. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Juspodium, 2017, p. 53).
[1917] GOMES, Luiz Flávio; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Comentários à convenção americana sobre direitos humanos.** 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 73.
[1918] GOMES, Luiz Flávio; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Comentários à convenção americana sobre direitos humanos.** 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 73.

> concluiu-se que a previsão constitucional da prisão civil do depositário infiel (art. 5º, LXVIII), diante da supremacia da Constituição sobre os atos normativos internacionais, não poderia ser revogada pelo ato de adesão do Brasil ao Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (art. 11) e à Convenção Americana sobre Direitos Humanos – Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), tendo deixado 'de ter aplicabilidade diante do efeito paralisante desses tratados em relação à legislação infraconstitucional que disciplina a matéria'.[1919]

Além disso, conforme destaca Paulo Portela, "o princípio da primazia da norma mais favorável ao indivíduo"[1920] só foi mencionado expressamente em 2009 quando o Ministro Celso de Mello ingressou nesse mérito e, assim, "chamou a atenção do STF (...) no julgamento do HC 96.772".[1921] Nesse *Habeas Corpus*, a Suprema Corte assim assentou a ementa de seu julgado:

> HABEAS CORPUS – PRISÃO CIVIL – DEPOSITÁRIO JUDICIAL – REVOGAÇÃO DA SÚMULA 619/STF – (...) – CONVENÇÃO AMERICANA DE DIREITOS HUMANOS (ARTIGO 7º, n. 7) – (...) – PEDIDO DEFERIDO.
> ILEGITIMIDADE JURÍDICA DA DECRETAÇÃO DA PRISÃO CIVIL DO DEPOSITÁRIO INFIEL, AINDA QUE SE CUIDE DE DEPOSITÁRIO JUDICIAL. - Não mais subsiste, no sistema normativo brasileiro, a prisão civil por infidelidade depositária, independentemente da modalidade de depósito (...). Revogação da Súmula 619/STF.
> TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS: AS SUAS RELAÇÕES COM O DIREITO INTERNO BRASILEIRO E A QUESTÃO DE SUA POSIÇÃO HIERÁRQUICA. (...) Caráter subordinante dos tratados internacionais em matéria de direitos humanos e o sistema de proteção dos direitos básicos da pessoa humana. - Relações entre o direito interno brasileiro e as convenções internacionais de direitos humanos (CF, art. 5º, §§ 2º e 3º). (...) - Posição hierárquica dos tratados internacionais de direitos humanos no ordenamento positivo interno do Brasil: natureza constitucional ou caráter de supralegalidade? - Entendimento do relator, Min. Celso de Mello, que atribui *hierarquia constitucional* às convenções internacionais em matéria de direitos humanos.
> A INTERPRETAÇÃO JUDICIAL COMO INSTRUMENTO DE MUTAÇÃO INFORMAL DA CONSTITUIÇÃO. - (...) A legitimidade da adequação, mediante interpretação do Poder Judiciário, da própria Constituição da República, se e quando imperioso compatibilizá-la, mediante exegese atualizadora, com as novas exigências, necessidades e transformações resultantes dos processos sociais, econômicos e políticos que caracterizam, em seus múltiplos e complexos aspectos, a sociedade contemporânea.
> HERMENÊUTICA E DIREITOS HUMANOS: A NORMA MAIS FAVORÁVEL COMO CRITÉRIO QUE DEVE REGER A INTERPRETAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO. - Os magistrados e Tribunais, no exercício de sua atividade interpretativa, especialmente no âmbito dos tratados internacionais de direitos humanos, devem observar um princípio hermenêutico básico (tal como aquele proclamado no artigo 29 da Convenção Americana de Direitos Humanos), consistente em atribuir primazia à norma que se revele mais favorável à pessoa humana, em ordem a dispensar-lhe a mais ampla proteção jurídica. - O Poder Judiciário, nesse processo hermenêutico que prestigia o critério da norma mais favorável (que tanto pode ser aquela prevista no tratado internacional como a que se acha positivada no próprio direito interno do Estado), deverá extrair a máxima eficácia das declarações internacionais e das proclamações constitucionais de direitos, como forma de viabilizar o acesso dos indivíduos e dos grupos sociais, notadamente os mais vulneráveis, a

[1919] SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 1188.
[1920] PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. **Direito Internacional Público e Privado.** 9. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Juspodium, 2017, p. 135.
[1921] PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. **Direito Internacional Público e Privado.** 9. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Juspodium, 2017, p. 135.

> sistemas institucionalizados de proteção aos direitos fundamentais da pessoa humana, sob pena de a liberdade, a tolerância e o respeito à alteridade humana tornarem-se palavras vãs. - Aplicação, ao caso, do artigo 7º, n. 7, c/c o artigo 29, ambos da Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica): um caso típico de primazia da regra mais favorável à proteção efetiva do ser humano.[1922]

Foi somente após esse julgamento que, em dezembro de 2009, "finalmente, o STF editou a Súmula Vinculante 25, com o seguinte teor: 'É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito'."[1923]

Entretanto, ainda sobrevive no direito brasileiro uma *hipótese de prisão civil expressamente prevista no texto constitucional*: a do devedor de alimentos (regulamentada pela legislação ordinária). Além dessa hipótese, existe outra que, embora não prevista no texto da Constituição Federal, ampara-se exclusivamente na legislação infraconstitucional: trata-se, em nossa visão (conforme já mencionado no tópico referente ao *bem jurídico* nos crimes tributários), da hipótese prevista na Lei 8.137/90 ao criminalizar o ilícito tributário, ou, melhor dizendo, a dívida tributária.

Note-se que a ideia de responsabilizar o *corpo*, e não o *patrimônio*, do devedor (de *alimentos* ou de *tributo*) é uma ideia medieval que conflita com a natureza fundamental atribuída aos direitos humanos. Embora a expressão *gerações de direitos* seja criticável,[1924] releva sublinhar que a *geração* que aparece por primeiro é justamente a que tem por finalidade tutelar os chamados *direitos civis e políticos* que, conforme Celso de Mello, "compreendem as liberdades clássicas, negativas ou formais – realçam o princípio da

---

[1922] Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma, Habeas Corpus 96.772/SP, rel. Min. Celso de Mello, j. 09/06/2009, DJe 20/08/2009, unânime, sem grifo no original.

[1923] GOMES, Luiz Flávio; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Comentários à convenção americana sobre direitos humanos.** 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 73.

[1924] Antônio Augusto Cançado Trindade, em *apresentação* ao livro de Flávia Piovesan, refere-se à "fantasia das chamadas 'gerações de direitos', a qual corresponde a uma visão atomizada ou fragmentada destes últimos no tempo. A noção simplista das chamadas 'gerações de direitos', histórica e juridicamente infundada, tem prestado um desserviço ao pensamento mais lúcido a inspirar a evolução do direito internacional dos direitos humanos. (...) Contra as tentações dos poderosos de fragmentar os direitos humanos em categorias, postergando sob pretextos diversos a realização de alguns destes (e. g., os direitos econômicos e sociais) para um amanhã indefinido, se insurge o Direito dos Direitos Humanos, afirmando a unidade fundamental de concepção, a indivisibilidade e a justiciabilidade de todos os direitos humanos." (TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. Apresentação. *In:* PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional.** 14. ed., rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2013, p. 39). Além disso, conforme Dirley da Cunha, para alguns doutrinadores, a equivocada expressão *gerações de direitos* deveria ser substituída pela expressão *dimensões de direitos* ao argumento de que "o termo *gerações* 'pode ensejar a falsa impressão da substituição gradativa de uma geração por outra', quando, na verdade, (...) o reconhecimento progressivo de novos direitos fundamentais é marcado pela nota característica da *complementaridade* ou *cumulabilidade*", além disso, "porque as gerações anteriores não se extinguem pelo advento das novas" (CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev., amp. e atual. Salvador: Juspodium, 2014, p. 474-475).

liberdade",[1925] portanto, "são os direitos e garantias individuais e políticos clássicos (liberdades públicas), surgidos institucionalmente a partir da *Magna Charta*".[1926] Isto significa que, dentre todos os direitos humanos, o mais fundamental, com exceção da *vida*, é a liberdade humana. Portanto, nenhum tratado internacional de direitos humanos – como a Convenção Americana Sobre Direitos Humanos –, pode amesquinhar a liberdade humana para prever hipótese de *prisão civil por dívida*. Em nosso entendimento, apesar do que está expressamente previsto nos textos da *Convenção Americana Sobre Direitos Humanos* de 1969 e da *Constituição Federal de 1988*, conferimos ampla eficácia[1927] ao disposto no art. 1º da *Convenção contra a Tortura e outros Tratamentos ou Penas Cruéis, Desumanas ou Degradantes* (adotada pela Organização das Nações Unidas em 1984, através da Resolução 39, e ratificada pelo Brasil em 1989)[1928] e no art. 1º da *Convenção Interamericana para Prevenir e Punir a Tortura* (adotada pela OEA, em 1985, reproduzindo o conteúdo da declaração da ONU, e ratificada pelo Brasil em 1989),[1929] para sustentar que não pode subsistir no ordenamento jurídico brasileiro nenhuma modalidade de *prisão por dívida* – seja ela *penal* (dívida tributária) ou *civil* (dívida de alimentos) –. Em apoio a essa posição, apontamos que, ao analisar a doutrina estrangeira, Álvaro Villaça informa sobre a

---

[1925] MELLO, Celso de *apud* MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 44.

[1926] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 44.

[1927] Conforme destaca Mazzuoli, "em caso de conflito, deve o intérprete *optar* preferencialmente pela fonte que proporciona a norma *mais favorável* à pessoa protegida (princípio internacional *pro homine*), pois o que se visa é a *otimização* e a *maximização* dos sistemas (interno e internacional) de proteção dos direitos e garantias individuais" (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 24).

[1928] A *Convenção contra a tortura e outros tratamentos ou penas cruéis, desumanas ou degradantes* (ONU) assim dispõe: "Art. 1º. [1] Para os fins da presente Convenção, o termo '***tortura***' designa qualquer ato pelo qual dores ou sofrimentos agudos, físicos ou mentais, são infligidos intencionalmente a uma pessoa a fim de obter, dela ou de uma terceira pessoa, informações ou confissões; de castigá-la por ato que ela ou uma terceira pessoa tenha cometido ou seja suspeita de ter cometido; de intimidar ou coagir esta pessoa ou outras pessoas; ou por qualquer outro motivo baseado em discriminação de qualquer natureza; quando tais dores ou sofrimentos são infligidos ***por um funcionário público*** ou ***outra pessoa no exercício de funções públicas***, ou por sua instigação, ou com o seu consentimento ou aquiescência. Não se considerará como tortura as dores ou sofrimentos que sejam consequência unicamente de sanções legítimas, ou que sejam inerentes a tais sanções ou delas decorram. [2] O presente artigo não será interpretado de maneira a restringir qualquer outro instrumento internacional ou legislação nacional que contenha ou possa conter dispositivos de alcance mais amplo."

[1929] A *Convenção Interamericana para prevenir e punir a tortura* (OEA) assim dispõe: "Art. 2º. Para os efeitos desta Convenção, entender-se-á por tortura todo ato pelo qual são infligidos intencionalmente a uma pessoa penas ou sofrimentos físicos ou mentais, com fins de investigação criminal, como meio de intimidação, como castigo pessoal, como medida preventiva, como pena ou com qualquer outro fim. Entender-se-á também como tortura a aplicação, sobre uma pessoa, de métodos tendentes a anular a personalidade da vítima, ou a diminuir sua capacidade física ou mental, embora não causem dor física ou angústia psíquica. Não estarão compreendidos no conceito de tortura as penas ou sofrimentos físicos ou mentais que sejam unicamente consequência de medidas legais ou inerentes a elas, contanto que não incluam a realização dos atos ou a aplicação dos métodos a que se refere este artigo."

existência de *posicionamentos abolicionistas da prisão civil por dívida alimentar*, destacando que

> alguns doutrinadores (...) realçam que repugna ao conceito de *liberdade* e de *dignidade* humana que o *corpo da pessoa* sirva de *garantia à obrigação*, sendo objeto do exercício de um direito de crédito. Por isso é que deve o patrimônio constituir-se nessa garantia, não o corpo do devedor. Outros abolicionistas destacam que a pressão exercitada sobre o *corpo do devedor* implica uma espécie de *tortura*, não podendo o ser humano, que é fim da ordem jurídica, descer à condição de meio, não sendo lícito que seu *corpus vile* sirva de *experimentum*. Muito citado, também, pelos abolicionistas, o discurso do Ministro Mancini (...) quando enfatiza (...) que o arresto, significando perda da liberdade pessoal, mesmo não sendo uma pena, propriamente, causa um sofrimento, um mal, que equivale a uma pena. Por este ponto de vista, o arresto pessoal: (a) é *incivilizado* e *desumano*, pois representa uma tortura moral; (b) é um *mal injusto*, equiparando o devedor de má-fé, que agiu dolosamente para tornar-se insolvente, ao de boa-fé que se tornou insolvente, por desventura; (c) é *iníquo*, porque um resulta golpeado na sua honra, família e futuro; o outro, indiferente a tudo, insulta a quem o alimenta do cárcere; (d) é *inútil* e *ineficaz*, conforme tem sido demonstrado pela estatística de todos os países; pois (...) o devedor fica preso, inútil, improdutivo, sem que, com isso, exista qualquer vantagem ao credor; (e) é *injustificado*, pois a privação temporária da liberdade de uma pessoa não existe para tutelar um interesse social e público, mas um simples interesse *privado e pecuniário*; (...) a liberdade de um cidadão, seja pelo seu resguardo, seja para proteger suas relações morais e jurídicas, com sua família, vale bem mais que o interesse privado de outrem.[1930]

Como se percebe, a *vedação à tortura* decorrente de tratados internacionais de direitos humanos[1931] conflita com a previsão de *prisão civil por dívidas* – forma de tortura – prevista no texto da Constituição Federal de 1988 (bem como com na legislação infraconstitucional: Lei 8.137/90) e com a própria Convenção Americana Sobre Direitos Humanos. A possibilidade de existência de conflitos como esse, é assim colocada por André de Carvalho Ramos:

> A explosão de diplomas normativos internos e internacionais de direitos humanos, nos últimos cinquenta anos, aguçou a possibilidade de conflito aparente entre diversas normas de proteção de direitos humanos. Para evitar a utilização de normas que estabeleçam menor proteção ao ser humano, consolidou-se, no Direito Internacional, o chamado 'princípio da primazia da norma mais favorável ao indivíduo'. De acordo com tal princípio, nenhuma norma de direitos humanos pode ser invocada para limitar, de qualquer modo, o exercício de qualquer direito ou liberdade já reconhecida por outra norma internacional ou nacional. Assim, caso haja dúvida na interpretação de qual norma deve reger determinado caso, impõe-se que seja utilizada a norma mais favorável ao indivíduo, quer seja tal norma de origem internacional ou mesmo nacional. CANÇADO TRINDADE ensina que 'no domínio da proteção dos direitos humanos interagem o direito internacional e o direito interno movidos pelas mesmas necessidades de proteção, prevalecendo as normas que melhor protejam o ser humano. A primazia é da pessoa humana'. (...) Logo, o princípio da primazia

[1930] AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Prisão civil por dívida.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 169-170.

[1931] Note-se que a *vedação à tortura*, além de ser prevista nos tratados já mencionados, também encontra previsão no art. 5º, III, da CF/88 ("ninguém será submetido a tortura nem a tratamento desumano ou degradante") que reproduz, de maneira menos abrangente, o conteúdo da Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948 (art. 5º), do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (art. 7º) e da própria Convenção Americana de Direitos Humanos (art. 5º).

> da norma mais favorável ao indivíduo contribui para reduzir ou minimizar os possíveis conflitos entre diplomas normativos internacionais e nacionais.[1932]

Abstraindo o princípio *pro homine* como vetor para a interpretação e aplicação de normas internacionais que tutelam direitos humanos, note-se que, do ponto de vista histórico, "o Império romano acabou com a prisão civil por dívida (excepcionando-se a de alimentos) no século V a.C, quando revogou a *Lex Paetelia Papiria*. Os romanos concluíram que a liberdade da pessoa não podia ser tolhida em função de dívidas",[1933] ou seja, já ao tempo do antiquíssimo *Direito Romano* se pretendia deslocar a execução "ao patrimônio do devedor, deixando de recair sobre a própria pessoa deste".[1934] Em outras palavras, *vinte e seis séculos* se passaram, diplomas internacionais em defesa de direito humanos foram reconhecidos pela ordem jurídica internacional e, mesmo assim, tratados de direitos humanos (*Convenção Americana sobre Direitos Humanos*, art. 7º, itens 1 e 7) e constituições estaduais (CF/88, art. 5º, LXVII) continuam permitindo a *prisão por dívida*. Em termos de *tutela da pessoa humana*, em pleno século XXI, continuamos mantendo a medieval compreensão do *corpo* como *objeto de garantia* da execução de uma dívida. Continuamos mantendo as *práticas de tortura* vigentes ao tempo da *Lex Paetelia Papiria*, da *Lei das XII tábuas* (450 a.C.) ou ao tempo do reinado de *Hamurabi* (1728 a 1686 a.C) que, ao elaborar seu Código ("uma das mais antigas recompilações de leis"),[1935] instituiu a *prisão por dívida*.[1936]

Modernamente, assim como *antigamente*, dizer que "prisão por débito alimentar não é pena, mas meio coercitivo de execução"[1937] nos parece um eufemismo brutal que esconde uma realidade violenta: *prisão* é *prisão*. Ninguém é tratado de forma diferente, ou colocado em local distinto, apenas por se tratar de decretação de uma *prisão civil*.[1938] Apesar do eufemismo jurídico, Álvaro Villaça, em tópico intitulado *lugar da prisão*, reconhece que "revestindo-se a prisão do alimentante de caráter coercitivo ao cumprimento do dever alimentar, têm a doutrina e a jurisprudência demonstrado que essa **pena** deve ser

---

[1932] RAMOS, André de Carvalho. **Teoria geral dos direitos humanos na ordem internacional.** 6. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2016, p. 120-121.
[1933] GOMES, Luiz Flávio; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Comentários à convenção americana sobre direitos humanos.** 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 75.
[1934] AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Prisão civil por dívida.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 172.
[1935] AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Prisão civil por dívida.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 3.
[1936] AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Prisão civil por dívida.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 3.
[1937] AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Prisão civil por dívida.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 134.
[1938] Conforme bem reconhece Sílvio Rodrigues, na decretação da prisão civil por dívida alimentícia "a violência da sanção, aqui, é inescondível" (RODRIGUES, Sílvio *apud* AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Prisão civil por dívida.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 172).

executada na forma regular".[1939] Portanto, não se pode mais admitir o eufemismo jurídico de que "a prisão é o meio coativo para o credor (...) forçar o recebimento do crédito"[1940] e que, por isso, "essa prisão não existe (...) para punir esse devedor".[1941] Apenas quem nunca colocou os pés em um estabelecimento prisional pode acreditar na fantasia jurídica de que se trata de "simples meio de coerção com que se busca o cumprimento de obrigação",[1942] a qual, sustenta Álvaro Villaça (em contrariedade parcial à atual jurisprudência do STJ),[1943] pode, inclusive, ser reiteradamente decretada em face de *pedidos sucessivos* do credor.[1944] A situação real parece clarear quando se admite que a prisão do devedor de alimentos "é, assim, de natureza constritiva, agredindo a liberdade do devedor, sendo, portanto, indiscutível modo de execução ***pessoal*** por dívida".[1945] Neste ponto, releva mencionar que a Constituição de 1934, de forma mais consentânea com o direito fundamental à liberdade, assentava que "não haverá prisão por dívidas, multas ou custas" (o dispositivo constava inicialmente no art. 102, § 11, entretanto, com a redação final dada ao texto constitucional, foi deslocado para o art. 113, item 30).[1946]

Para reafirmação dos direitos humanos como *valor supremo que deve informar as ordens jurídicas nacionais*, concluímos que – em razão da *vedação à tortura* por tratados internacionais de tutela à pessoa humana[1947] – a legislação infraconstitucional que

---

[1939] AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Prisão civil por dívida.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 143.
[1940] AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Prisão civil por dívida.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 134.
[1941] AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Prisão civil por dívida.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 134.
[1942] AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Prisão civil por dívida.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 135.
[1943] Cite-se, a título de exemplo, a decisão unânime do STJ (proferida em 2017 no julgamento de HC cujo número "não é divulgado em razão de segredo judicial" no qual "a ex-mulher (..) reiterou o pedido de prisão pela mesma dívida, que foi deferido pelo juízo da execução e confirmado pelo Tribunal de Justiça") que "concedeu ordem de habeas corpus a um devedor de alimentos para afastar prisão relativa a dívida pela qual já havia cumprido a pena de prisão", entretanto, há que notar que a decisão ressaltou a plena vigência da Súmula 309 do STJ que "**apenas** autoriza a prisão civil do alimentante relativa às três prestações anteriores ao ajuizamento da execução, bem como àquelas que vencerem no curso do processo" (BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. Notícias. **Devedor de alimentos não pode ser preso novamente por não pagamento da mesma dívida.** Disponível em <http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2017/2017-07-20_09-21_Devedor-de-alimentos-nao-pode-ser-preso-novamente-por-nao-pagamento-da-mesma-divida.aspx>, acessado em 08/10/2020, *sem grifo no original*).
[1944] AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Prisão civil por dívida.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 141-142.
[1945] AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Prisão civil por dívida.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 136, sem grifo no original.
[1946] POLETTI, Ronaldo. **Coleção Constituições brasileiras (volume 3): 1934.** 3. ed. Brasília: Senado Federal/Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012, p. 83 e 133.
[1947] Conforme explica Mazzuoli, "atualmente já se encontram ratificados pelo Brasil (estando em pleno vigor entre nós) praticamente todos os tratados internacionais significativos sobre direitos humanos pertencentes ao sistema global de proteção dos direitos humanos (também chamado de sistema das Nações Unidas)" (p. 20) e esta ratificação inclui a *Convenção Contra a Tortura e Outros Tratamentos ou Penas Cruéis* de 1984; além disso, "no que tange ao sistema interamericano de direitos humanos a situação (...) não é diferente. O Brasil também já é parte de praticamente todos os tratados existentes nesse contexto" (p. 21), inclusive a *Convenção*

regulamenta a *prisão civil por dívida alimentar* bem como a que institui a *prisão penal por dívida tributária* devem ser objeto de controle abstrato de convencionalidade para que sejam excluídas do ordenamento jurídico;[1948] além disso, também em sede de controle abstrato de convencionalidade, deve-se, no mínimo, atribuir *eficácia paralisante* ao inciso LXVII do art. 5º da CF/88. E, especificamente em relação à criminalização do *ilícito tributário* (leia-se *dívida tributária*), também deve ser exercido o controle abstrato de constitucionalidade, pelos motivos já apontados no tópico anterior, com o mesmo objetivo de suprimir a incriminação do nosso ordenamento jurídico. Enquanto o controle abstrato não é iniciado pelos legitimados à propositura das ações objetivas perante a Suprema Corte, em processos subjetivos todo magistrado (independentemente do grau de jurisdição) está obrigado[1949] a exercer, de forma *difusa*, tanto o controle de constitucionalidade quanto o de convencionalidade de tais normas – independentemente de requerimento das partes – com o objetivo de, afastando a aplicação dessas normas, não restringir indevidamente a liberdade humana.[1950]

3.8. Controle de constitucionalidade

Subjacente à ideia de controlar a legislação infraconstitucional está a noção de *rigidez*[1951] *e supremacia*[1952] *da Constituição* em relação ao restante do ordenamento

---

Interamericana para Prevenir e Punir a Tortura de 1985 (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 20 e 21).

[1948] Note-se que, conforme explica Mazzuoli, somente quando houver "compatibilidade vertical (material) com ambas as normas – a Constituição e os tratados – é que a lei infraconstitucional em questão será *vigente* e *válida*" (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 418).

[1949] Torna-se importante lembrar que a Corte Interamericana de Direitos Humanos tem afirmado, desde que julgou o caso Almonacid Arellano *vs*. Chile em 2006, "que o controle de convencionalidade por parte dos juízes e tribunais locais é um *dever* que decorre da *ordre public* internacional, não podendo ser afastado por qualquer pretexto, sob pena de responsabilidade internacional do Estado" (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 431).

[1950] Conforme sustenta Valerio Mazzuoli "se o controle concentrado de convencionalidade é feito perante o STF por via de ação direta, o controle difuso de convencionalidade deve ser levantado, nos casos concretos *sub judice*, como questão preliminar, devendo o juiz da causa (tal como faz no controle difuso de constitucionalidade) analisar essa matéria antes do mérito do pedido principal. Neste caso, o juiz declara a incompatibilidade entre a lei e o tratado internacional de direitos humanos e, *ipso facto*, nega aplicação àquela, considerando-a *inválida* para reger a questão jurídica submetida a seu julgamento" (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 127).

[1951] BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 265 e 266.

[1952] SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 48; SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito constitucional:**

jurídico, posto que a Carta Magna ocupa a posição hierárquica mais elevada no sistema e, em face de sua rigidez, não pode ser alterada ou contrariada pelo legislador ordinário.[1953] Conforme salienta a doutrina, a relação entre *controle de constitucionalidade* e *Constituições rígidas* é tão grande que, naqueles Estados em que não exista esse controle de constitucionalidade, a Constituição será considerada flexível, mesmo que nesses Estados se afirme a existência de uma Constituição rígida.[1954] Além disso, o controle de constitucionalidade tem, como uma de suas finalidades principais, o objetivo de tutela dos direitos fundamentais.[1955] Conforme salienta Alexandre de Moraes,

> o controle de constitucionalidade configura-se (...) como garantia de supremacia dos direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição que, além de configurarem limites ao poder do Estado, são também uma parte da legitimação do próprio Estado, determinando seus deveres e tornando possível o processo democrático em um Estado de Direito.[1956]

O controle de constitucionalidade, portanto, pode ser definido como o procedimento de verificação da compatibilidade – formal e/ou material – de uma lei ou ato normativo com o texto da Constituição Federal,[1957] sendo relevante notar que, se for possível, essa compatibilidade deverá ser assegurada mediante a utilização da técnica denominada *interpretação conforme*, que não constitui propriamente *controle de constitucionalidade*, mas sim técnica hermenêutica constitucional,[1958] entretanto, conforme ressalta Canotilho, a técnica da *interpretação conforme* "só é legítima quando existe um espaço de decisão (= espaço de interpretação) aberto a várias propostas interpretativas,

---

teoria, história e métodos de trabalho. (versão digital) Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 19; BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 186; CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev., amp. e atual. Salvador: Juspodium, 2014, p. 214.

[1953] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 518.

[1954] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 518.

[1955] PIZZORUSSO, Alessando *apud* MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 518.

[1956] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 519.

[1957] SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 49; BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 186; CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev., amp. e atual. Salvador: Juspodium, 2014, p. 214.

[1958] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 519. Conforme esclarece o autor, "no caso de normas com várias significações possíveis, deverá ser encontrada a significação que apresente conformidade com as normas constitucionais, evitando sua declaração de inconstitucionalidade e consequente retirada do ordenamento jurídico" (MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 548).

umas em conformidade com a Constituição e que devem ser preferidas, e outras em desconformidade com ela".[1959]

No âmbito do procedimento de verificação da adequação (ou compatibilidade) das normas jurídicas ao texto da Carta Magna, serão analisados requistos *formais* e *materais* da norma controlada,[1960] entretanto, independente do vício ser de natureza *formal* ou *material*, a consequência de seu reconhecimento será a mesma: a nulidade.[1961]

Os *requisitos formais* defluem do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II) e estão diretamente relacionados à iniciativa e à forma procedimental[1962] previstas para a elaboração da espécie legislativa[1963] objeto de controle, dessa forma, o princípio da legalidade, para fins de *controle de constitucionalidade*, deve ser entendido como tendo o seguinte conteúdo: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de espécie normativa devidamente elaborada de acordo com as regras de processo legislativo constitucional".[1964] Consequentemente, a violação ao procedimento legislativo estabelecido pelo legislador constituinte nos arts. 59 a 69 da Carta Magna terá por consequência necessária a declaração de inconstitucionalidade da norma controlada em razão da existência de *vício* de natureza *formal*.[1965] Esse *vício formal* poderá ser de *ordem subjetiva* (quando for inobservado o poder de iniciativa do processo legislativo) ou de *ordem objetiva* (quando o rito procedimental daquela espécie normativa não for integralmente respeitado).[1966]

[1959] CANOTILHO, J.J. Gomes *apud* MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 297. Conforme Gilmar Mendes e Paulo Branco, "a interpretação conforme à Constituição passou a ser utilizada (...) no âmbito do controle abstrato de normas. Consoante a prática vigente, limita-se o Tribunal a declarar a legitimidade do ato questionado desde que interpretado em conformidade com a Constituição" (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1312).

[1960] SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 49; SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 776; MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 519.

[1961] SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 784.

[1962] SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 776.

[1963] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1056.

[1964] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 519.

[1965] BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 217-218.

[1966] SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 777; MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 519.

Os *requisitos materiais* (ou *substanciais*) referem-se à compatibilidade de conteúdo entre a norma controlada e o texto constitucional.[1967]

No sistema de controle implantado pelo legislador constituinte, o Poder Legislativo (através do trabalho de suas Comissões) e o Poder Executivo (através do *veto jurídico* previsto no art. 66, § 1º, da CF) realizam o *controle preventivo de constitucionalidade*[1968] (denominado por alguns de *controle político*)[1969] com o objetivo de impedir que uma norma inconstitucional (por vício formal ou material) ingresse no ordenamento jurídico; ao Poder Judiciário foi atribuído, com exclusividade, o desempenho do *controle repressivo de constitucionalidade*,[1970] com o objetivo de retirar da ordem jurídica a norma incompatível (por vício formal ou material) com o texto da Constituição.

No âmbito do controle repressivo exercido pelo Judiciário, existe um *sistema misto* integrado por dois métodos distintos: [1] o *difuso* (também denominado *aberto*, *por via de exceção* ou *por via de defesa*) e [2] o *concentrado* (também designado *abstrato*, *reservado*, *por via de ação* ou *por via direta*).[1971] José Afonso da Silva denomina esses métodos de *jurisdição constitucional difusa* e *jurisdição constitucional concentrada*.[1972]

O *método difuso* é caracterizado pela *atribuição de poder* a todos os órgãos julgadores (independentemente de serem singulares ou colegiados, portanto, a todos os juízes e tribunais do país)[1973] para exercerem o controle de compatibilidade vertical da

---

[1967] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1058; SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 783; MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 519.

[1968] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 522.

[1969] SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 51; SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito constitucional:** teoria, história e métodos de trabalho. (versão digital) Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 20; BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 191.

[1970] BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 191; MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 522; SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito constitucional:** teoria, história e métodos de trabalho. (versão digital) Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 20.

[1971] CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev., amp. e atual. Salvador: Juspodium, 2014, p. 252; SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 765; MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 523. BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 204-205 e 235;

[1972] SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 52.

[1973] SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito constitucional:** teoria, história e métodos de trabalho. (versão digital) Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 20.

norma questionada, exclusivamente no *caso concreto* (portanto, trata-se de processo no qual existem partes envolvidas em uma lide, daí falar-se em *processo subjetivo*),[1974] com o texto da Constituição Federal;[1975] exatamente por isso, os efeitos da decisão proferida nesse método de controle serão apenas *inter partes*[1976] (efeito limitado às partes da lide, entretanto, o Senado Federal, em face de *controle difuso* exercido pela Suprema Corte e com base no inciso X do art. 52 da CF/88, poderá suspender a execução, total ou parcial, da lei declarada inconstitucional, o que significa, por outra via, a atribuição de efeito *erga omnes* à decisão judicial)[1977] e *ex tunc*[1978] (a nulidade retroage, desfazendo, "desde sua origem, o ato declarado inconstitucional, juntamente com todas as consequências dele derivadas").[1979] É preciso sublinhar que, no âmbito do controle difuso, todos os juízes e tribunais do país, mais do que o *poder*, têm o *dever* de controlar a constitucionalidade das normas jurídicas,[1980] independentemente de te tal controle ter sido requerido pelas partes ou pelo Ministério Público.[1981] Além disso, é preciso observar que o próprio Supremo Tribunal Federal possui o *dever* de exercer o *controle difuso de constitucionalidade* quando aprecia, por exemplo, o recurso extraordinário.[1982] Note-se que a tutela do Poder Judiciário, mediante concessão da ordem em mandado de segurança, ao *direito líquido e certo* do parlamentar em não participar de processo legislativo inconstitucional (por

---

[1974] CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev., amp. e atual. Salvador: Juspodium, 2014, p. 253; BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 235; SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito constitucional:** teoria, história e métodos de trabalho. (versão digital) Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 20; SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 763 e 773.

[1975] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 524.

[1976] Este é um dos motivos pelos quais José Afonso afirma que "o controle de constitucionalidade pelo critério difuso tem inúmeros defeitos, incluindo *efeitos desiguais* a litigantes em *processos diferentes*" (SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 60).

[1977] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1133; BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 225; CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev., amp. e atual. Salvador: Juspodium, 2014, p. 263.

[1978] "Assim, a declaração de inconstitucionalidade fulmina de nulidade o ato impugnado, e todas as relações jurídicas fundadas nesse ato, desde o seu nascedouro, serão desconstituídas. Quer dizer; a nulidade retroage à origem mesma do ato; ataca-o *ex tunc*" (CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev., amp. e atual. Salvador: Juspodium, 2014, p. 262).

[1979] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 527.

[1980] SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 811.

[1981] SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 816.

[1982] BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 200.

violação à iniciativa ou ao rito procedimental previsto na Constituição) também configura *controle difuso de constitucionalidade*.[1983]

Já o *método de controle concentrado* cabe exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, que possui competência para processar e julgar as ações objetivas que buscam exercitar esse controle em relação à norma estadual ou federal.[1984] Note-se que, no controle concentrado, a ação judicial caracteriza-se pela pretensão de obter a declaração de inconstitucionalidade *em tese* (este é o próprio *objeto* da ação)[1985] da norma controlada "independentemente da existência de um caso concreto"[1986] (é exatamente pelo fato de não existirem *partes* em torno de uma lide, que se diz que esse *processo* é *objetivo*),[1987] pois, dessa forma, pretende-se garantir "a segurança nas relações jurídicas".[1988] É exatamente por isso que os efeitos da decisão proferida nesse método de controle serão "em regra *erga omnes*"[1989] (efeito geral, beneficiando a todos indistintamente)[1990] *e ex tunc* (efeito retroativo, retirando a norma do ordenamento e anulando todas as consequências jurídicas por ela produzidas, afetando, inclusive, a sentença judicial transitada em julgado, posto que as normas declaradas inconstitucionais não podem ter qualquer tipo de eficácia

---

[1983] BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 217.

[1984] SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 765.

[1985] CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev., amp. e atual. Salvador: Juspodium, 2014, p. 253 e 272; SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 773.

[1986] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 531; SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 904 e 905.

[1987] CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev., amp. e atual. Salvador: Juspodium, 2014, p. 282; BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 235 e 255; SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 763, 773, 904 e 905.

[1988] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 531.

[1989] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 543. No mesmo sentido: SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito constitucional:** teoria, história e métodos de trabalho. (versão digital) Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 22. Note-se que, sublinhando constituir exceção à regra, Uadi Lammêgo esclarece que, "embora a *ação direta interventiva* seja um mecanismo de jurisdição concentrada, seus efeitos operam-se em concreto, atingido apenas as partes, e não a todos (...) Assim, quando o Supremo julga a ação interventiva (...) os efeitos da decisão alcançam, tão só, a controvérsia envolvendo a União e Estado-Membro (ou Distrito Federal)" (BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 235);

[1990] CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev., amp. e atual. Salvador: Juspodium, 2014, p. 302; SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 905 e 973.

jurídica).[1991] Note-se que, no âmbito do controle concentrado, existem diversos instrumentos (ou mecanismos)[1992] jurídicos disponibilizados pelo legislador constituinte para que os legitimados ativos possam promover o controle das normas jurídicas nacionais (inclusive das normas constitucionais derivadas,[1993] visto que o poder constituinte derivado[1994] não pode afrontar aquilo que foi disposto pelo poder constituinte originário; entretanto, não é possível falar-se em controle de normas constitucionais originárias,[1995] posto que a doutrina constitucionalista não admite a existência de normas originárias *inferiores* e *superiores*, nem mesmo a existência de conflito de normas originárias com *princípios constitucionais superiores não positivados*,[1996] rejeitando, portanto, a construção teórica alemã[1997] das *normas constitucionais inconstitucionais*): [1] ação direta de inconstitucionalidade genérica (CF, art. 102, I, *a*); [2] ação direta de inconstitucionalidade interventiva (CF, art. 36, III); [3] ação direta de inconstitucionalidade por omissão (CF, art. 103, § 2º); [4] ação declaratória de constitucionalidade (CF, art. 102, I, *a*, *in fine*); e [5] argüição de descumprimento de preceito fundamental (CF, art. 102, § 1º).[1998]

Importante mencionar que existe uma *similitude de objeto* entre a ação direta de inconstitucionalidade genérica e a ação declaratória de constitucionalidade, pois ambas pretendem uma manifestação da Suprema Corte em relação à compatibilidade da norma

---

[1991] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1184; MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 543.

[1992] BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 238.

[1993] SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 70; CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev., amp. e atual. Salvador: Juspodium, 2014, p. 293. Uadi Lammêgo salienta que o controle de constitucionalidade das Emendas Constitucionais pode ser feito tanto pela via difusa quanto pela via concentrada (BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 211, 215 e 264).

[1994] Conforme explicam Sarlet, Marinoni e Mitidiero, modernamente alguns autores têm preferido a expressão *poder reformador* no lugar de *poder constituinte derivado* ao "argumento de que se tal expressão do poder constituinte é derivada, não há que falar propriamente em poder constituinte", entretanto, não concordamos com a crítica (embora seja verdade que o poder derivado não possui a mesma autonomia do poder originário), além disso, o uso da expressão já é tradicional no direito constitucional (SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 106).

[1995] BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 215 e 277.

[1996] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 533.

[1997] Essa teoria foi desenvolvida por Otto Bachof, da Universidade de Tübingen, sendo que o livro que a veicula (originalmente publicado na lingua alemã em 1951) foi traduzido em Portugal: BACHOF, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais?** Trad. José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 1977 (reimpressão em 2008).

com o texto da Constituição,[1999] residindo a diferença no fato de que a primeira pretende um *juízo negativo* ao passo que a segunda um *juízo positivo* de conformação, é por isso que se diz, em doutrina, que elas constituem "ações de sinais trocados";[2000] daí deriva, inclusive, a *natureza dúplice* de tais ações,[2001] posto que a manifestação de mérito, por maioria absoluta dos membros do Supremo Tribunal Federal, em qualquer uma delas, seja pela procedência ou pela improcedência do pedido, afirma a *compatibilidade* (quando rejeita o pedido da ADIn ou acolhe o da ADC) ou a *incompatibilidade* (quando rejeita o pedido na ADC ou o acolhe na ADin) da norma controlada,[2002] possuindo a decisão (seja qual for, desde que *de mérito*) eficácia contra todos e *efeito vinculante*[2003] relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal (CF, art. 102, § 2º).[2004]

Apesar da existência de todo um instrumental jurídico à disposição dos legitimados para exercer o controle de abstrato, dentre todas as ações constitucionais existentes, para os exclusivos fins desta dissertação, interessa apenas o controle exercido mediante *ação direta de inconstitucionalidade genérica*, posto que a sua finalidade é *retirar* do ordenamento jurídico a norma jurídica *incompatível* com o texto constitucional,[2005] atuando, portanto, o Supremo Tribunal Federal como *legislador negativo*;[2006] além dessa ação – e agora já fora do âmbito do controle concentrado –, importa também aquele *método difusamente exercido* por todos os órgãos julgadores do país (sejam eles monocráticos ou coletivos), pois são essas as *duas opções de controle* que possibilitam a decretação da *nulidade da incriminação do ilícito tributário* promovida pela Lei 8.137/90.

[1998] BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 238; MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 531.

[1999] SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 957.

[2000] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 532.

[2001] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1184.

[2002] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 532.

[2003] SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito constitucional:** teoria, história e métodos de trabalho. (versão digital) Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 22.

[2004] CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev., amp. e atual. Salvador: Juspodium, 2014, p. 302; SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 957.

[2005] BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 256.

[2006] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 538.

Note-se que na *ação direta de inconstitucionalidade genérica*, o pedido formulado pretende que a Suprema Corte "examine a lei ou ato normativo federal ou estadual *em tese* (não existe caso concreto a ser solucionado). Visa-se, pois, obter a invalidação da lei, a fim de garantir-se a segurança das relações jurídicas, que não podem ser baseadas em normas inconstitucionais".[2007] Os efeitos da decisão do controle abstrato – *erga omnes e ex tunc* – bem evidenciam o impacto de uma declaração de inconstitucionalidade em relação a uma *norma penal incriminadora*. Nesse ponto, releva informar que o marco temporal que serve como parâmetro para o exercício do controle de constitucionalidade é a data da promulgação da Constituição Federal (05/10/1988),[2008] pois, se a norma for anterior à Constituição, não se pode falar em *controle de constitucionalidade*, mas de simples aplicação das regras de direito intertemporal que, nesse caso, conduz à *não recepção*[2009] da norma pela nova ordem constitucional (é por isso que o Supremo Tribunal Federal não admite o controle de norma anterior à CF/88).[2010] Não obstante, é erro frequente na doutrina afirmar-se a inconstitucionalidade de diplomas normativos anteriores ao atual texto constitucional (uma norma prevista em uma *lei anterior à Constituição* só poderá ser objeto de controle de constitucionalidade se a *norma questionada* tiver sido inserida no diploma por uma *lei superveniente à Constituição* que alterou a redação da *lei anterior à Constituição*, mas, nesse caso, o controle se exerce sobre a lei editada sob o regime da nova ordem constitucional, não sobre a antiga). No caso específico da Lei 8.137/90, não há qualquer impedimento para o controle de sua compatibilidade com a Carta Republicana.

Para reafirmação da supremacia do texto constitucional – e como forma de garantir os direitos fundamentais –, concluímos que a lei ordinária que criminaliza o *ilícito tributário* deve ser objeto de *controle abstrato de constitucionalidade* com o objetivo de excluí-la do ordenamento jurídico por *incompatibilidade material* com o art. 5º, XXXIX, da CF/88 (em face do conflito com o princípio da legalidade, em especial sob a ótica da taxatividade), conforme salientado no tópico relativo à *tipicidade objetiva dos crimes tributários*. Enquanto o controle abstrato não é iniciado pelos legitimados à propositura das *ações objetivas* perante a Suprema Corte, em *processos subjetivos* todo magistrado

---

[2007] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 531.
[2008] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1117 e 1174.
[2009] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1118.
[2010] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017, p. 534.

(independentemente do grau de jurisdição) está obrigado a exercer, de forma *difusa*, o controle de constitucionalidade de tais normas incriminadoras – independentemente de requerimento das partes – com o objetivo de não restringir, de forma inconstitucional, a liberdade humana.

3.9. Controle de convencionalidade

O chamado *controle de constitucionalidade* possui uma simetria quase perfeita com o tradicional *controle de constitucionalidade*, entretanto, existem algumas peculiaridades que afastam a identidade absoluta entre essas formas de controle.

Apesar de não ser uma novidade tão recente (posto que o controle *difuso* de convencionalidade foi imediatamente viabilizado com a promulgação da Constituição Federal de 1988),[2011] tal inovação passou despercebida entre nós por um longo tempo. Até mesmo a possibilidade de controle *concentrado* de convencionalidade, inserido em nosso ordenamento jurídico com a promulgação da EC 45/04,[2012] continua adormecida na doutrina nacional. Portanto, ainda hoje, o *controle de convencionalidade das leis* (ou a possibilidade teórica de seu exercício) – tanto na forma difusa quanto na concentrada – ainda "é pouco difundido no Brasil".[2013] Valerio Mazzuoli, ao tratar do assunto em sua tese de doutoramento na Universidade Federal do Rio Grande do Sul, defendida em 2008,[2014] foi o primeiro a despertar para "a amplitude e a importância"[2015] do tema,[2016] apresentando as linhas gerais de uma teoria até então inédita no Brasil.[2017]

De forma sintética, pode-se dizer que *controle de convencionalidade das leis* significa exercer o controle da "compatibilidade vertical das normas do direito interno com

---

[2011] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 112.
[2012] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 17 e 113.
[2013] FLORES, Cristiano Vilhalba. **Controle de convencionalidade:** integração jurídica e legitimidade do particular. Curitiba: Juruá, 2018, p. 139.
[2014] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 17.
[2015] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 18.
[2016] GOMES, Luiz Flávio. Prefácio. *In:* MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 8.
[2017] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 71.

as convenções internacionais de direitos humanos em vigor no país",[2018] sendo importante notar que "*todo e qualquer* tratado de direitos humanos é paradigma para o controle de convencionalidade, e não somente a Convenção Americana".[2019] Nesse ponto, torna-se relevante sublinhar que, conforme a Convenção de Viena de 1969 (conhecida como *Tratado dos Tratados*, *Lei dos Tratados* ou *Código dos Tratados*),[2020] "a palavra *tratado* se refere a um acordo redigido pelo Direito Internacional 'qualquer que seja sua denominação específica'. É dizer, *tratado* é expressão genérica (...) que alberga dentro de si diferentes nomenclaturas",[2021] portanto, não existe diferença entre *tratado e convenção internacional de direitos humanos*.

Mário Midón define o controle de convencionalidade como sendo "el procedimiento mediante el cual un tribunal verifica se determinado acto legislativo o, en su caso, la omisión de dictarlo, es compatible con los tratados de derechos humanos vigentes en un determinado Estado parte del sistema".[2022]

[2018] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 17. No mesmo sentido: RAMOS, André de Carvalho. **Teoria geral dos direitos humanos na ordem internacional.** 6. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2016, p. 261; RAMOS, André de Carvalho. **Curso de Direitos Humanos.** 7. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 371. Sarlet, Marinoni e Mitidiero informam a posição da Corte Interamericana de Direitos Humanos no sentido de que "o controle de convencionalidade não é restrito às normas infraconstitucionais, recaindo, isto sim, sobre as normas de direito interno, aí presentes as normas constitucionais. Nestes termos, qualquer ato normativo interno, seja infraconstitucional – lei, decreto, regulamento, resolução –, ou de caráter Constitucional, estão sujeitos ao controle de convencionalidade pela Corte" (SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 1196).

[2019] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 264. Em outro livro, Valerio Mazzuoli informa que o conjunto dos tratados internacionais de direitos humanos constituem um "*bloco de convencionalidade*, à semelhança do conhecido *bloco de constitucionalidade*, ou seja, formam um *corpus juris* de direitos humanos de observância obrigatória aos Estados-partes" (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 424). Sobre o assunto, ver: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 1184-1186 e 1196.

[2020] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 197.

[2021] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 208-209.

[2022] MIDÓN, Mario *apud* FLORES, Cristiano Vilhalba. **Controle de convencionalidade:** integração jurídica e legitimidade do particular. Curitiba: Juruá, 2018, p. 129. Tradução do autor: "o procedimento mediante o qual um tribunal verifica se determinado ato legislativo ou, se for o caso, a omissão de editá-lo, é compatível com os tratados de direitos humanos vigentes em um determinado Estado parte do sistema". Conforme explica Flávia Piovesan, "o pressuposto básico para a existência do controle de convencionalidade é a hierarquia diferenciada dos instrumentos internacionais de direitos humanos em relação à legalidade ordinária" (PIOVESAN, Flávia. **Temas de direitos humanos.** 5. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2012, p. 102).

Conforme explica André de Carvalho Ramos, o controle de convencionalidade pode ter efeito positivo (denominado *controle construtivo*)[2023] ou negativo (denominado *controle destrutivo ou saneador*),[2024] o primeiro consiste na "interpretação adequada das normas nacionais para que estas sejam conformes às normas internacionais",[2025] ao passo que do segundo resulta a "invalidação das normas e decisões nacionais contrárias às normas internacionais".[2026]

Como se percebe, trata-se de inovação "capaz de modificar todo o sistema de controle no direito brasileiro"[2027] a respeito da validade das normas internas, pois, a partir de então, deixa de ser suficiente a compatibilidade da norma interna apenas com a Constituição Federal, sendo "também (...) necessário 'estar apta para integrar a ordem jurídica internacional sem violações de qualquer de seus preceitos' (...), ou seja, (...) devem também ser submetidas ao controle de compatibilidade com os tratados que tenha este mesmo Estado ratificado".[2028]

Mazzuoli ressalta que, no âmbito do Sistema Interamericano de Direitos Humanos (SIDH), a *teoria do controle de convencionalidade* surgiu *formalmente* apenas em 2006[2029]

[2023] RAMOS, André de Carvalho. **Curso de Direitos Humanos.** 7. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 371.

[2024] RAMOS, André de Carvalho. **Curso de Direitos Humanos.** 7. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 371.

[2025] RAMOS, André de Carvalho. **Teoria geral dos direitos humanos na ordem internacional.** 6. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2016, p. 261. Conforme salienta o autor em outra obra, "o parâmetro de confronto no controle de convencionalidade internacional é a norma internacional, em geral um determinado tratado" (RAMOS, André de Carvalho. **Curso de Direitos Humanos.** 7. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 372).

[2026] RAMOS, André de Carvalho. **Teoria geral dos direitos humanos na ordem internacional.** 6. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2016, p. 261.

[2027] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 18.

[2028] FLORES, Cristiano Vilhalba. **Controle de convencionalidade:** integração jurídica e legitimidade do particular. Curitiba: Juruá, 2018, p. 129. Flávia Piovesan informa julgado da Corte Interamericana de Direitos Humanos com o seguinte conteúdo: "Quando um Estado ratifica um tratado internacional como a Convenção Americana, seus juízes, como parte do aparato do Estado, também estão submetidos a ela, o que lhes obriga a zelar para que os efeitos dos dispositivos da Convenção não se vejam mitigados pela aplicação de leis contrárias a seu objeto, e que desde o início carecem de efeitos jurídicos. (...) o Poder Judiciário deve exercer uma espécie de 'controle da convencionalidade das leis' entre as normas jurídicas internas que aplicam nos casos concretos e a Convenção Americana sobre Direitos Humanos. Nesta tarefa, o Poder Judiciário deve ter em conta não somente o tratado, mas também a interpretação que do mesmo tem feito a Corte Interamericana, intérprete última da Convenção Americana" (PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional.** 14. ed., rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2013, p. 86-87).

[2029] GOMES, Jesus Tupã Silveira. **Controle de convencionalidade no poder judiciário:** da hierarquia normativa ao diálogo com a Corte Interamericana de Direitos Humanos. Curitiba: Juruá, 2018, p. 46. No mesmo sentido: FLORES, Cristiano Vilhalba. **Controle de convencionalidade:** integração jurídica e legitimidade do particular. Curitiba: Juruá, 2018, p. 132.

"quando a Corte Interamericana de Direitos Humanos julgou o caso Almonacid Arellano e outros *vs.* Chile".[2030]

Com a citação desse julgado pode-se constatar que o *controle de compatibilidade com os tratados internacionais de direitos humanos* pode ser exercido tanto no plano *interno*[2031] (de forma monocrática por qualquer magistrado em sede de *controle difuso* ou exclusivamente pelo Supremo Tribunal Federal em sede de *controle concentrado*)[2032] quanto no *internacional* (exercido pela Corte Interamericana de Direitos Humanos, CIDH),[2033] daí resultando a conformação da *teoria do duplo controle* (também denominada

---

[2030] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 422. No mesmo sentido: MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 262. Conforme esclarece Valerio Mazzuoli, embora a Corte Interamericana de Direitos Humanos já exercesse o controle da compatibilidade da legislação de todos os Estados-Partes, foi nesse julgado internacional de 2006 que, pela primeira vez, se utilizou a expressão *controle de convencionalidade* e, a partir desse momento, "as atenções sobre o tema tornaram-se intensas. E mais: a partir de 2006 a Corte Interamericana transportou essa obrigatoriedade de controle, de forma prioritária, para o *Judiciário interno dos Estados-partes* (o que não havia feito expressamente até então)", e, em outro julgado também realizado em 2006, a Corte Interamericana passou a considerar "ser um dever do Poder Judiciário interno (...) controlar a convencionalidade de suas leis em face dos tratados de direitos humanos em vigor no país" devendo exercer esse controle considerando não apenas os *tratados*, mas, também, a interpretação da Corte Interamericana a respeito desses tratados cristalizada em sua jurisprudência (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 263-264). Releva informar que, conforme Jesus Tupã, a Corte Interamericana de Direitos Humanos "atribui aos seus julgamentos o caráter de precedentes vinculantes em relação a todos os Estado que integram o Sistema Interamericano de Direitos Humanos" (GOMES, Jesus Tupã Silveira. **Controle de convencionalidade no poder judiciário:** da hierarquia normativa ao diálogo com a Corte Interamericana de Direitos Humanos. Curitiba: Juruá, 2018, p. 63).

[2031] FLORES, Cristiano Vilhalba. **Controle de convencionalidade:** integração jurídica e legitimidade do particular. Curitiba: Juruá, 2018, p. 131.

[2032] André de Carvalho, ao comparar o controle de convencionalidade interno com o internacional, sublinha que "a interpretação do que é compatível ou incompatível com o tratado-parâmetro não é a mesma. Há tribunais internos que se socorrem de normas previstas em tratados sem sequer mencionar qual é a interpretação dada a tais dispositivos pelos órgãos internacionais, levando a conclusões divergentes. O controle de convencionalidade nacional pode levar a violação das normas contidas nos tratados tal qual interpretadas pelos órgãos internacionais. Isso desvaloriza a própria ideia de primazia dos tratados de direitos humanos, implícita na afirmação da existência de um controle de convencionalidade" (p. 373), este é o motivo pelo qual o André de Carvalho sustenta que "não seria razoável, por exemplo, que, ao julgar a aplicação de determinado artigo da Convenção Americana de Direitos Humanos, o STF optasse por interpretação não acolhida pela própria Corte Interamericana de Direitos Humanos, abrindo a possibilidade de eventual sentença desta Corte contra o Brasil" (p. 374) (RAMOS, André de Carvalho. **Curso de Direitos Humanos.** 7. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 373 e 374).

[2033] SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 1183. Conforme explica Cristiano Flores, a Corte Interamericana de Direitos Humanos é a "guardiã máxima das normas de direitos humanos no âmbito das Américas, é o órgão encarregado de fazer o controle de convencionalidade dentro do Sistema Interamericano de Direitos Humanos" (FLORES, Cristiano Vilhalba. **Controle de convencionalidade:** integração jurídica e legitimidade do particular. Curitiba: Juruá, 2018, p. 131). No mesmo sentido: GOMES, Jesus Tupã Silveira. **Controle de convencionalidade no poder judiciário:** da hierarquia normativa ao diálogo com a Corte Interamericana de Direitos Humanos. Curitiba: Juruá, 2018, p. 62-63. Flávia Piovesan informa que, "quanto à Corte Interamericana, órgão jurisdicional do sistema regional, apresenta competência consultiva e contenciosa" (PIOVESAN, Flávia. **Temas de direitos humanos.** 5. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2012, p. 64).

teoria do crivo de direitos humanos);[2034] entretanto, a CIDH só poderá exercer o controle de convencionalidade de uma norma nacional caso "o Poder Judiciário de origem não tenha controlado essa mesma convencionalidade, ou a tenha realizado de maneira insuficiente",[2035] portanto, o *controle internacional de convencionalidade* "é apenas complementar ao controle (primário) exercido no plano interno".[2036] Em razão dessa sistemática, André de Carvalho classifica o controle internacional como *controle autêntico*

[2034] RAMOS, André de Carvalho. **Curso de Direitos Humanos.** 7. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 375.

[2035] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 261-262. Conforme explica Flávia Piovesan, "a Corte Interamericana exerce o controle da convencionalidade na modalidade concentrada, tendo a última palavra sobre a interpretação da Convenção Americana. Na realização do controle de convencionalidade, a Corte Interamericana guia-se pelo princípio *pro persona*, conferindo prevalência à norma mais benéfica (...). Ressalte-se, ainda, (...) que o juiz nacional agora é também juiz interamericano, tendo como mandato exercer o controle de convencionalidade" (PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e justiça internacional:** um estudo comparativo dos sistemas regionais europeu, interamericano e africano. 5. ed. rev., ampl. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014, p. 149). Conforme aponta Flávia Piovesan, "a título ilustrativo, em 24 de novembro de 2010, no caso Gomes Lund e outros versus Brasil, a Corte Interamericana entendeu que a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) n. 153, em 29 de abril de 2010 – que manteve a interpretação de que a lei de anistia de 1979 teria assegurado anistia ampla, geral e irrestrita, alcançando tanto as vítimas como os algozes –, 'afeta o dever internacional do Estado de investigar e punir graves violações a direitos humanos', afrontando, ainda, o dever de harmonizar a ordem interna à luz dos parâmetros da Convenção Americana. Concluiu a Corte que 'não foi exercido o controle de convencionalidade pelas autoridades jurisdicionais do Estado brasileiro', tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal confirmou a validade da interpretação da Lei de Anistia sem considerar as obrigações internacionais do Brasil decorrentes do Direito Internacional, particularmente aquelas estabelecidas nos arts. 1º, 2º, 8º e 25 da Convenção Americana de Direitos Humanos" (PIOVESAN, Flávia. **Temas de direitos humanos.** 5. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2012, p. 109). Daniel Sarmento e Cláudio Neto também informam sobre esse julgamento da Corte Interamericana de Direitos Humanos que assentou a incompatibilidade do Pacto de San José com a *Lei de Anistia brasileira* "na parte em que anistiara os crimes envolvendo graves violações de direitos humanos, cometidos por agentes do regime contra seus opositores, durante a ditadura militar" (SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito constitucional:** teoria, história e métodos de trabalho. (versão digital) Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 53).

[2036] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 262. No mesmo sentido: FLORES, Cristiano Vilhalba. **Controle de convencionalidade:** integração jurídica e legitimidade do particular. Curitiba: Juruá, 2018, p. 129. Valerio Mazzuoli, em tópico intitulado *devido processo convencional internacional*, informa que, no âmbito da jurisdição internacional, "em 17 de julho de 2007, quando da decisão de admissibilidade do caso *Pessoas Privadas de Liberdade na Carceragem da 76ª Delegacia de Polícia de Niterói-RJ*, a Comissão Interamericana enfrentou a alegação do Estado brasileiro de que ali se estava a violar o devido processo convencional e o consequente direito do Estado a uma atuação independente e imparcial da Comissão. Naquela ocasião, as alegações do Estado foram descartadas e a petição foi, ao final, admitida pela Comissão relativamente aos arts. 5º, 8º, § 1º, e 25 da Convenção Americana, em conjugação com os arts. 1º, § 1º, e 2º do mesmo instrumento. O inconformismo do Estado brasileiro serviu, contudo, para demonstrar à Comissão como os Estados se utilizam, como meio de defesa, em processos internacionais de responsabilidade por violação de direitos humanos, da exigência de cumprimento do devido processo convencional pelos órgãos internacionais de monitoramento" (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 278).

ou definitivo e o controle interno como *provisório ou preliminar*.[2037] E é exatamente em decorrência dessa estrutura das formas de controle que Mazzuoli[2038] explica que

> a negativa do Poder Judiciário estatal em controlar a convencionalidade pela via difusa, sob o argumento de que não solicitado pelas partes ou de que não é possível exercê-lo *ex officio*, é motivo suficiente para acarretar a responsabilidade internacional do Estado por violação de direitos humanos, para além de atribuir à Corte Interamericana a competência última (complementar) para o exercício desse controle.[2039]

Conforme esclarece Mazzuoli, a Constituição Federal brasileira incorpora os tratados internacionais de direitos humanos atribuindo-lhes "índole e nível de *normas constitucionais*, independentemente de aprovação legislativa por maioria qualificada (CF, art. 5º, §§ 2º e 3º)".[2040] Portanto, como fica claro, existem duas formas de incorporação de

---

[2037] RAMOS, André de Carvalho. **Teoria geral dos direitos humanos na ordem internacional.** 6. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2016, p. 261.

[2038] É preciso salientar que Valerio Mazzuoli rejeita a classificação proposta por André de Carvalho Ramos no que toca em identificar o controle internacional como sendo o *autêntico* controle de convencionalidade.

[2039] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 265. Conforme explica o autor em outro trecho de seu livro, "o controle *nacional* da convencionalidade das leis há de ser tido como o *principal* e *mais importante*, sendo que apenas no caso da falta de sua realização interna (ou de seu exercício insuficiente) é que deverá a Justiça Internacional atuar, trazendo para si a competência de controle em último grau (decisão da qual tem o Estado o *dever* de cumprir)" (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 265).

[2040] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 268. Conforme destaca o autor, "tecnicamente, os tratados internacionais de proteção dos direitos humanos ratificados pelo Brasil já têm *status* de norma constitucional, em virtude do disposto no § 2º do art. 5º da Constituição, segundo o qual os direitos e garantias expressos no texto constitucional 'não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte', pois na medida em que a Constituição *não exclui* os direitos humanos provenientes de tratados, é porque ela própria os *inclui* no seu catálogo de direitos protegidos, ampliando o seu 'bloco de constitucionalidade' e atribuindo-lhes hierarquia de norma constitucional" (p. 43). Entretanto, o autor reconhece que, por serem apenas *materialmente constitucionais*, os tratados incorporados sob a forma prevista no art. 5º, § 2º, da CF/88 constituem parâmetro apenas para o controle *difuso* de convencionalidade (p. 137) (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 43 e 137). Nesse mesmo sentido: MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 421. Valerio Mazzuoli refuta a posição do Supremo Tribunal Federal (defendida pelo Ministro Gilmar Mendes, no sentido de que os tratados de direitos humanos não aprovados pela maioria qualificada prevista no § 3º do art. 5º da CF/88 estariam em um nível intermediário de hierarquia – a chamada *tese da supralegalidade* – visto que tais tratados estariam em nível inferior ao do texto constitucional mas em posição superior à da legislação infraconstitucional) afirmando que a tese da supralegalidade "peca por desigualar tais instrumentos em detrimento daqueles internalizados pela dita maioria, criando uma 'duplicidade de regimes jurídicos' imprópria para o atual sistema (interno e internacional) de proteção de direitos, uma vez que estabelece 'categorias' de tratados que têm o mesmo fundamento ético. (...) Ao criar as 'categorias' dos tratados de nível *constitucional* e *supralegal* (caso sejam ou não aprovados pela dita maioria qualificada), a tese da supralegalidade acabou por regular instrumentos *iguais* de maneira totalmente *diferente* (ou seja, desigualou os 'iguais'), em franca oposição ao princípio constitucional da *isonomia*. Daí ser equivocado alocar certos tratados de direitos humanos *abaixo* da Constituição e outros (também de direitos humanos) no *mesmo nível* dela, sob pena de se subverter toda a lógica convencional de proteção de tais direitos" (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 415-416). Sobre a posição do Supremo Tribunal Federal, *vide*: MAZZUOLI, Valerio de

tratados de direitos humanos ao ordenamento jurídico brasileiro: [1] a primeira delas, existente no texto constitucional desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, é a prevista no § 2º do art. 5º; [2] a outra forma foi incorporada ao texto da Carta Republicana com a promulgação da Emenda Constitucional nº 45/04, que previu *procedimento especial de incorporação* para os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos com o objetivo de atribuir-lhes o caráter de *equivalentes às emendas constitucionais*[2041] (note-se que essa equivalência decorre do fato de que esse *procedimento especial de incorporação* observa o mesmo rito legislativo previsto no art. 60, § 2º, da CF/88 para a aprovação de *emendas constitucionais*).[2042] Por consequência dessas diferentes formas de incorporação dos tratados de direitos humanos, "apenas os tratados 'equivalentes' às emendas constitucionais podem ser paradigma ao controle concentrado de convencionalidade"[2043] (controle abstrato), posto que tais tratados passam a ser, do ponto de vista *formal* e *material*,[2044] equivalentes à normas constitucionais,[2045] ao passo que os demais tratados de direitos humanos incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro obedecendo rito diverso, "serão paradigma (apenas) do controle *difuso* de convencionalidade"[2046] posto que são

---

Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 10-12 e 89-92,

[2041] SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 1184 e 1186. No mesmo sentido: MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 421.

[2042] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 271-274. No mesmo sentido: FLORES, Cristiano Vilhalba. **Controle de convencionalidade:** integração jurídica e legitimidade do particular. Curitiba: Juruá, 2018, p. 139-140; GOMES, Jesus Tupã Silveira. **Controle de convencionalidade no poder judiciário:** da hierarquia normativa ao diálogo com a Corte Interamericana de Direitos Humanos. Curitiba: Juruá, 2018, p. 67-68.

[2043] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 271-272.

[2044] FLORES, Cristiano Vilhalba. **Controle de convencionalidade:** integração jurídica e legitimidade do particular. Curitiba: Juruá, 2018, p. 140. No mesmo sentido: MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 421. Conforme destaca Jesus Tupã, sendo observado esse procedimento especial de incorporação, os tratados internacionais de direitos humanos passam a integrar aquilo que um setor da doutrina (no qual, saliente-se, não se inclui Valerio Mazzuoli, que diz que os tratados incorporados formam o *bloco de convencionalidade*) rotula como sendo o "bloco de constitucionalidade" (GOMES, Jesus Tupã Silveira. **Controle de convencionalidade no poder judiciário:** da hierarquia normativa ao diálogo com a Corte Interamericana de Direitos Humanos. Curitiba: Juruá, 2018, p. 68).

[2045] GOMES, Jesus Tupã Silveira. **Controle de convencionalidade no poder judiciário:** da hierarquia normativa ao diálogo com a Corte Interamericana de Direitos Humanos. Curitiba: Juruá, 2018, p. 68. Nesse mesmo sentido: MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 272; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 421.

[2046] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 272. Valerio Mazzuoli inclusive informa que o Tribunal Superior do Trabalho, em julgado unânime proferido no ano de 2014 (7ª Turma, Rec. Rev. 1072-

apenas *materialmente* constitucionais,[2047] detendo, entretanto, um *status constitucional* que os tornam superiores às demais normas do ordenamento jurídico (exceto em relação às normas constitucionais originárias e derivadas).[2048]

Consequentemente, quando os *tratados de direitos humanos* forem incorporados ao nosso ordenamento jurídico na condição de *equivalentes às emendas constitucionais* (em razão da observância do procedimento previsto no art. 5º, § 3º, da CF/88), torna-se possível, em razão de sua hierarquia no sistema (e à simetria do que ocorre com as demais normas constitucionais), falar-se em *controle de convencionalidade* da legislação interna[2049] tanto de forma *difusa* (concreta) quanto de forma *concentrada* (abstrata),[2050] sendo possível, portanto, no plano do *controle abstrato*, a utilização de todas as ações previstas para o controle concentrado de constitucionalidade por aqueles que o texto constitucional atribui legitmidade ativa para iniciar referido controle (CF, art. 103), ou seja,

---

72.2011.5.02.0384), exerceu o *controle difuso de convencionalidade* e declarou a incompatibilidade do art. 193, § 2º, da CLT com "dois tratados de direitos humanos (Convenções 148 e 155 da OIT)" (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 274). Interessante mencionar que a decisão do Tribunal Superior do Trabalho consignou expressamente em sua ementa a nova modalidade de controle das leis, *in litteris*: "RECURSO DE REVISTA. (...) CONTROLE DE CONVENCIONALIDADE. NOVA FORMA DE VERIFICAÇÃO DE COMPATIBILIDADE DAS NORMAS INTEGRANTES DO ORDENAMENTO JURÍDICO" (TST, 7ª Turma, Rec. Rev. 1072-72.2011.5.02.0384, Rel. Min. Cláudio Brandão, j. 24/09/14, DJe 03/10/14). Apesar dessa decisão do Tribunal Superior do Trabalho, conforme destaca Cristiano Flores, as decisões judiciais relativas ao exercício do controle de convencionalidade ainda podem ser consideradas raríssimas (FLORES, Cristiano Vilhalba. **Controle de convencionalidade:** integração jurídica e legitimidade do particular. Curitiba: Juruá, 2018, p. 139 e 142).

[2047] FLORES, Cristiano Vilhalba. **Controle de convencionalidade:** integração jurídica e legitimidade do particular. Curitiba: Juruá, 2018, p. 140. No mesmo sentido: MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 272; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 421.

[2048] Conforme salienta Valerio Mazzuoli, "os tratados de direitos humanos não aprovados pela maioria qualificada (...) são somente materialmente constitucionais, diferentemente dos tratados aprovados por aquela maioria, que têm *status* material e formal de normas constitucionais" (p. 272). Sobre o tema, *vide* a fundamentação do autor em: MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 272-274; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 137-138.

[2049] Conforme destaca André de Carvalho, o *controle de convencionalidade* exercido sobre a legislação interna tem por *objeto* qualquer "norma interna, não importando a sua hierarquia nacional. Como exemplo, o controle de convencionalidade internacional exercido pelos tribunais internacionais pode inclusive analisar a compatibilidade de uma norma oriunda do Poder Constituinte Originário com as normas previstas em um tratado internacional de direitos humanos" (RAMOS, André de Carvalho. **Teoria geral dos direitos humanos na ordem internacional.** 6. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2016, p. 263).

[2050] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 268. Nessa mesma linha Sarlet, Marinoni e Mitidiero sustentam que "o controle da compatibilidade da lei com os tratados internacionais de direito humanos pode ser feito mediante *ação direta*, perante o STF, quando o tratado foi aprovado de acordo com o § 3º do art. 5º da CF. Obviamente, estes tratados também constituem base ao *controle difuso*" (SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 1187).

com a promulgação da Emenda Constitucional nº 45/2004 (que inseriu o § 3º no art. 5º do texto constitucional, estabelecendo *procedimento especial de incorporação* de tratados e convenções internacionais de direitos humanos) automaticamente[2051] foram inseridas no direito brasileiro a *Ação Direta de Inconvencionalidade* (ADIn),[2052] a *Ação Declaratória de Convencionalidade* (ADC),[2053] a Ação Direta de Inconvencionalidade por Omissão (ADO)[2054] e a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF).[2055] Em síntese: a partir da EC 45/04 que se tornou possível falar em controle *concentrado* de convencionalidade das leis.[2056]

Entretanto, conforme já dito, quando os tratados internacionais de direitos humanos forem incorporados ao nosso ordenamento jurídico com observância de procedimento

---

[2051] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 58, 64-76, 123-125 e 137.

[2052] A Ação Direta de Inconvencionalidade (ADIn) teria por objetivo invalidar "a norma infraconstitucional por *inconvencionalidade*" (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 268).

[2053] A Ação Declaratória de Convencionalidade (ADC) teria por finalidade garantir a compatibilidade vertical da norma infraconstitucional "com um tratado de direitos humanos formalmente constitucional", portanto, seria cabível o ajuizamento dessa ação quando, apesar da norma controlada não ferir o texto constitucional, fosse necessário compatibilizá-la "com determinado comando de tratado de direitos humanos formalmente incorporado com equivalência de emenda constitucional" (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 268-269).

[2054] A Ação Direta de Inconvencionalidade por Omissão (ADO) poderá ser ajuizada sempre que "faltar lei interna que se faria necessária a dar efetividade a uma norma convencional" (p. 270), sendo que o ajuizamento dessa ação teria por finalidade fazer com que o Supremo Tribunal Federal declarasse a *inconvencionalidade por omissão* em razão da ausência "de medida para tornar efetiva norma internacional de direitos humanos em vigor no Brasil e anteriormente aprovada por maioria qualificada, dando ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, tratando-se de órgão administrativo, para fazê-lo em 30 dias" (p. 270-271) (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 270-271).

[2055] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 268-270. Conforme explica o autor, ajuizamento da Ação Declaratória de Preceito Fundamental (ADPF) teria por finalidade "exigir o cumprimento de um 'preceito fundamental' encontrado em tratado de direitos humanos formalmente constitucional" (p. 268), aliás, "a primeira ação do controle abstrato, proposta no Brasil, a fim de controlar a convencionalidade com paradigma em *tratado de direitos humanos* (...) internalizado pelo rito do art. 5º, § 3º, da Constituição, foi justamente uma ADPF (nº 182), de 09.07.2009" (p. 269), ajuizada pela Procuradoria-Geral da República (embora na ação não se tenha utilizado a expressão *controle de convencionalidade*), mas que perdeu o seu objeto (acarretando o não julgamento de seu mérito) em razão da modificação legislativa que adequou a norma controlada ao conteúdo do tratado de direitos humanos, realizando aquilo que Mazzuoli classificou como "controle legislativo de convencionalidade" (p. 270) (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 268, 269 e 270). Daí a afirmação de Cristiano Flores no sentido de que "o controle de convencionalidade é muito pouco explorado no Brasil, (...) sendo inicialmente utilizado apenas como técnica legislativa para a adequação de seus processos aos comandos advindos dos tratados ratificados pelo país, mais especificamente na área dos direitos humanos" (FLORES, Cristiano Vilhalba. **Controle de convencionalidade:** integração jurídica e legitimidade do particular. Curitiba: Juruá, 2018, p. 130).

[2056] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 421. No mesmo sentido: MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 271 e 273.

diverso daquele agora previsto no art. 5º, § 3º, da CF/88 (ou seja, pela forma disciplinada no art. 5º, § 2º, da CF/88), tais tratados ostentarão *status* apenas *materialmente* constitucional e, por consquência, servirão como "paradigma somente do controle difuso de convencionalidade".[2057] Não obstante, esse *controle difuso* constitui um *dever* de todos os magistrados brasileiros,[2058] pois, conforme bem esclarece Valerio Mazzuoli,

> o controle *difuso* de convencionalidade é aquele a ser exercido por todos os juízes e tribunais do País, a requerimento das partes ou *ex officio*. Uma vez que *todos* os tratados de direitos humanos em vigor no Brasil guardam nível materialmente constitucional, constitui *obrigação* dos juízes e tribunais locais (inclusive do STF, *v.g.*, quando decide um Recurso Extraordinário, um *Habeas Corpus* etc) invalidar as leis internas – sempre quando *menos benéficas* que o tratado de direitos humanos em causa, em atenção ao princípio *pro homine* – que afrontam as normas internacionais de direitos humanos que o Brasil aceitou (por meio de *ratificação* formal) na órbita internacional. Nesse caso, também a exemplo do que ocorre no controle difuso de constitucionalidade, a decisão judicial que invalida uma lei interna em razão do comando de um tratado só produz efeitos *inter partes*, isto é, somente entre os atores participantes do caso concreto.[2059]

Tendo em vista a observação de Mazzuoli, releva mencionar que, à simetria do que ocorre no controle de constitucionalidade, uma das diferenças entre o *controle concreto* (difuso) e o *controle abstrato* (concentrado) é que o primeiro (que também se denomina

---

[2057] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 274.

[2058] Sarlet, Marinoni e Mitidiero também sustentam que o *controle difuso de convencionalidade* constitui "um *dever* do juiz nacional, podendo ser feito a requerimento da parte ou mesmo de ofício" (SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 1187).

[2059] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 273. Em outro trecho de seu livro, Valerio Mazzuoli afirma que "a aplicação dos tratados de direitos humanos pelo Judiciário nacional deve atender ao princípio *pro homine*, ou seja, o Judiciário nacional tem o dever de aplicar o tratado em detrimento até mesmo da Constituição do Estado, sempre que a norma em causa for mais benéfica ao ser humano sujeito de direitos" (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 282). No mesmo sentido: MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 73. Por isso Cristiano Flores afirma que "quando se fala em controle de convencionalidade é necessário ter ciência de que se ingressa no tormentoso tema da relação entre convenções ou tratados internacionais e constituições, especialmente pela afirmação de uma possível supraconstitucionalidade das Convenções, as quais teriam força para invalidar uma norma constitucional quando esta as contrarie. Para Marinoni, 'assim, a consequência do controle de convencionalidade seria o de que a norma constitucional que viola o tratado não pode ser aplicada" (p. 128). Em outro trecho de seu livro, o autor informa que no âmbito dos *sistemas internacionais de proteção*, os tratados internacionais de direitos humanos são informados pelo "*princípio pro homine*, também chamado de primazia da norma mais favorável" (p. 137) (FLORES, Cristiano Vilhalba. **Controle de convencionalidade:** integração jurídica e legitimidade do particular. Curitiba: Juruá, 2018, p. 128 e 137). O princípio *pro homine*, que Jesus Tupã chama de *princípio pro persona*, "constitui (...) a espinha dorsal do Direito Internacional dos Direitos Humanos" (p. 79-80) e, por isso mesmo, "além da função interpretativa, (...) exerce também uma função normativa, pois estabelece uma primazia axiológica que deve ser observada por todos os operadores jurídicos – inclusive legisladores e administradores públicos – (...) em especial os juízes" (p. 80) (GOMES, Jesus Tupã Silveira. **Controle de convencionalidade no poder judiciário:** da hierarquia normativa ao diálogo com a Corte Interamericana de Direitos Humanos. Curitiba: Juruá, 2018, p. 79-80).

por via de exceção) constitui *processo subjetivo* (posto que existe uma *lide concreta* envolvendo as *partes* da ação judicial); ao passo que o segundo (também denominado *por via de ação*) configura *processo objetivo* (ou seja, não existem *partes* envolvidas em uma *lide concreta* embasando a ação), trata-se, portanto, de mero controle *in abstracto*. Outra diferença, conforme já apontado por Mazzuoli, são os efeitos da decisão, que podem ser *erga omnes* (quando decorrente do controle abstrato) ou *inter partes* (quando decorrente de controle concreto). Entretanto, atualmente, no âmbito do controle de constitucionalidade, a doutrina vem falando, tendo em vista os efeitos que o Supremo Tribunal Federal tem atribuído às suas decisões, em *abstrativização do controle difuso*[2060] ou *abstrativização do controle concentrado* (essas expressões designam a extensão dos efeitos de uma decisão proferida no âmbito de *processo subjetivo*, portanto, em outras palavras, significa atribuir efeitos *erga omnes* para uma decisão que teria efeito *inter partes*). Além disso, há outra diferença: no *processo objetivo*, a decisão proferida, quando declara a constitucionalidade (ou, agora, também a inconvencionalidade), retira do ordenamento jurídico a norma que com ele é incompatível, ao passo que, no *processo subjetivo*, a decisão apenas afasta a aplicação da norma para aquele específico caso concreto.

Ainda no âmbito do *controle da legislação interna* há que se mencionar, também, a posição de Valerio Mazzuoli no sentido de ser possível que os *demais tratados* (aqueles que não versam sobre *direitos humanos* e, por isso, são denominados de *tratados internacionais comuns*)[2061] constituam paradigma para o exercício do *controle de supralegalidade*. Note-se que o procedimento de incorporação previsto no art. 5º, § 3º, da CF/88 refere-se exclusivamente aos tratados que tenham por conteúdo *direitos humanos*, consequentemente, os demais tratados incorporam-se ao ordenamento pela forma prevista no art. 5º, § 2º, (o que implica não possuírem natureza *formalmente* constitucional e, em razão da temática, nem mesmo *materialmente* constitucionais), entretanto, apesar de não versarem sobre *direitos humanos*, os *tratados comuns* orbitam em um plano hierárquico denominado *supralegalidade*[2062] (abaixo das normas constitucionais originárias ou dervidadas, mas acima das demais espécies legislativas), em relação ao qual, conforme sustenta Valerio Mazzuoli, é possível exercer o *controle de supralegalidade das leis* sempre que alguma norma inferior conflitar com o conteúdo desses tratados, ou seja, "as

---

[2060] GOMES, Luiz Flávio; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Comentários à convenção americana sobre direitos humanos.** 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 74.
[2061] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 275.

leis contrárias aos tratados comuns são inválidas por violação ao princípio da hierarquia, uma vez que tais tratados (sendo supralegais) acima delas se encontram. (...) Frise-se que tal controle (..) é sempre exercido pela via de exceção, ou seja, é sempre difuso".[2063]

Embora Valerio Mazzuoli não o diga expressamente (em nenhuma das obras em que trata do assunto),[2064] está implícito em seu pensamento que os efeitos das decisões proferidas em sede de *controle de convencionalidade* (difuso ou concentrado) são, por simetria, idênticos aos que emanam das decisões em *controle de constitucionalidade*, com a peculiaridade de que, quando o controle for exercido pela Corte Interamericana de Direitos Humanos, a decisão proferida – que é de observância obrigatória para os Estados que ratificaram o *Pacto de San José da Costa Rica* e reconheceram a competência da Corte Interamericana,[2065] conforme determinam os arts. 62.3 e 68.1 da referida *Convenção* – determinará ao Estado-parte "a modificação da sua ordem jurídica, a fim de compatibilizá-la com a Convenção Americana. (...) Portanto, a decisão da Corte não nulifica ou derroga as normas internas".[2066]

Em conclusão, convivem harmonicamente no direito brasileiro os controles de *constitucionalidade, convencionalidade* e *supralegalidade*,[2067] sendo necessário que as normas internas respeitem uma *dupla compatibilidade vertical material*, ou seja, a compatibilidade com a Constituição Federal e com os tratados internacionais, especialmente os que versam sobre direitos humanos.[2068] Não se desconhece a posição de

---

[2062] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 414.

[2063] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 275.

[2064] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 407-433; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 260-284; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

[2065] Tal é o caso do Brasil que "declarou o seu reconhecimento à competência contenciosa da Corte Interamericana" (GOMES, Luiz Flávio; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Comentários à convenção americana sobre direitos humanos.** 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 324).

[2066] SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 1197.

[2067] Conforme destaca Valerio Mazzuoli, "à medida que os tratados de direitos humanos ou são *materialmente* constitucionais (art. 5º, § 2º) ou *material e formalmente* constitucionais (art. 5º, § 3º), é lícito entender que o clássico 'controle de constitucionalidade' deve agora dividir espaço com esse novo tipo de controle ('de convencionalidade') da produção e aplicação da normatividade interna" (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 421-422).

[2068] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 95, 96 e 120. Conforme explica Valerio Mazzuoli, essa compatibilidade das normas internas, sob o ângulo dos tratados internacionais, seria controlada mediante os procedimentos denominados *controle de convencionalidade* (compatibilidade com os tratados que versem sobre direitos

André de Carvalho no sentido de que, com a incorporação dos tratados internacionais ao direito nacional, o chamado *controle de convencionalidade nacional* seria, em verdade, um "controle nacional de *legalidade*, *supralegalidade* ou *constitucionalidade*, a depender do estatuto dado aos tratados incorporados"[2069] e, por consequência, somente o controle internacional seria um "autêntico controle de convencionalidade".[2070] Entretanto, discordamos dessa posição por entendermos que Valerio Mazzuoli realiza uma interpretação mais adequada quando sustenta que

> é incorreto pensar que apenas o controle *internacional* da convencionalidade das leis (realizado pelas instâncias internacionais de direitos humanos) seria o *verdadeiro* controle de convencionalidade, uma vez que tal raciocínio guarda a insuperável incongruência de não reconhecer que é dos próprios tribunais internacionais (*v.g.*, da Corte Interamericana) que decorre a *exigência* de os juízes e tribunais internos controlarem (em primeira mão, antes de qualquer manifestação internacional sobre o tema) a convencionalidade de suas normas domésticas. O controle de convencionalidade internacional é apenas *coadjuvante* ou *complementar* do controle oferecido pelo Direito interno, como destaca, inclusive, o *segundo considerando* da Convenção Americana, que dispõe ser a proteção internacional convencional 'coadjuvante ou complementar da que oferece o direito interno dos Estados americanos'.[2071]

Além desse bem lançado argumento, resta também a incongruência de *passar por cima* do fato de que, no plano do controle interno de convencionalidade, as próprias *normas constitucionais originárias* poderão ser objeto desse controle[2072] (como ocorreu, por exemplo, com a decisão do Supremo Tribunal Federal que atribuiu *eficácia paralisante* à incriminação prevista no art. 5º, LXVII, da CF/88 no que toca ao *depositário infiel*),[2073] o que seria inadmissível no âmbito do controle de constitucionalidade tendo em vista que, de forma unânime, a doutrina nacional rechaça a possibilidade de utilizar a teoria do jurista

---

humanos) e *controle de supralegalidade* (compatibilidade com os tratados de natureza comum) (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 97 e 109-110).

[2069] RAMOS, André de Carvalho. **Teoria geral dos direitos humanos na ordem internacional.** 6. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2016, p. 262.

[2070] RAMOS, André de Carvalho. **Teoria geral dos direitos humanos na ordem internacional.** 6. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2016, p. 262. É por assim compreender a questão que André de Carvalho reserva a expressão *controle de convencionalidade* para referir-se apenas "ao controle de matriz internacional, fruto da ação dos intérpretes autênticos no plano internacional" (RAMOS, André de Carvalho. **Teoria geral dos direitos humanos na ordem internacional.** 6. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2016, p. 263).

[2071] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 426.

[2072] Note-se que, conforme diz Valerio Mazzuoli, "não somente o direito infraconstitucional pode ser declarado inconvencional, senão também as próprias normas constitucionais" (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 125).

[2073] GOMES, Luiz Flávio. Prefácio. *In:* MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 10.

alemão Otto Bachof (que sustenta a possibilidade de controlar a constitucionalidade de *normas constitucionais originárias* quando em conflito com outras *normas constitucionais também originárias*). Mas não é só. Note-se que, à objeção de tratar-se de *controle de constitucionalidade* exercido com fundamento em tratados internacionais de direitos humanos incorporados ao direito nacional com *status* de emenda constitucional (mediante o procedimento previsto no art. 5º § 3º, da CF/88), pode-se opor o argumento de que somente quando ocorrer afronta direta ao texto da Constituição Federal (como, aliás, é a tradicional e consolidada jurisprudência da Suprema Corte firmada no âmbito dos recursos extraordinários fundados no *controle difuso* de constitucionalidade) é que se poderá falar de *controle de constitucionalidade*,[2074] entretanto, não se pode falar de tal espécie de controle quando "o texto constitucional permanecer incólume de qualquer violação legislativa (ou seja, no caso de a lei *não violar* a Constituição propriamente, mas apenas *o tratado* de direitos humanos em causa)".[2075] Portanto, a expressão *controle de constitucionalidade* deve ser reservada apenas para a restrita hipótese de controle da compatibilidade vertical da legislação infraconstitucional com o texto da Carta Republicana, ao passo que a expressão *controle de convencionalidade* deve ser utilizada quando for o caso de controle (difuso ou concentrado) de compatibilidade da norma nacional "com os tratados de direitos humanos (formalmente constitucionais ou não) em vigor no país"[2076] e, por fim, a expressão *controle de supralegalidade* deve ser utilizada apenas quando o controle da legislação nacional tiver por parâmetro invalidatório (paradigma de controle) o tratado internacional comum.[2077]

Por fim, para que se compreenda adequadamente o que significam as terminologias, parece importante mencionar que não existe diferença de substância entre as expressões *direitos fundamentais* e *direitos humanos*, posto que a primeira apenas designa a previsão da segunda diretamente no texto constitucional.[2078]

[2074] SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 931.
[2075] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 422.
[2076] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 422.
[2077] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 110 e 137.
[2078] Na *teoria geral dos direitos fundamentais*, no que toca à delimitação terminológica, Dirley da Cunha esclarece que, "os direitos fundamentais não passam de direitos humanos positivados nas Constituições (...). Nessa perspectiva, há forte tendência doutrinária (...) em reservar a expressão '*direitos fundamentais*' para designar os direitos humanos positivados em nível interno, enquanto a concernente a '*direitos humanos*' no plano das declarações e convenções internacionais" (CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev., amp. e atual. Salvador: Juspodium, 2014, p. 441).

Conforme já dito no tópico especificamente dedicado à *prisão por dívida*, para reafirmação dos direitos humanos como *valor supremo que deve informar as ordens jurídicas nacionais*, concluímos que – em razão da *vedação à tortura* por tratados internacionais de tutela à pessoa humana[2079] – a legislação infraconstitucional que regulamenta a *prisão civil por dívida alimentar* bem como a que institui a *prisão penal por dívida tributária* devem ser objeto de controle abstrato de convencionalidade para que sejam excluídas do ordenamento jurídico;[2080] além disso, também em sede de controle abstrato de convencionalidade, deve-se, no mínimo, atribuir *eficácia paralisante* ao inciso LXVII do art. 5º da CF/88. Enquanto o controle abstrato de convencionalidade não é iniciado pelos legitimados à propositura das *ações objetivas* perante a Suprema Corte, em *processos subjetivos* todo magistrado (independentemente do grau de jurisdição) está obrigado[2081] a exercer, de forma *difusa*, o controle de convencionalidade de tais normas – independentemente de requerimento das partes – com o objetivo de, afastando a aplicação dessas normas, não restringir indevidamente a liberdade humana.[2082]

[2079] Conforme explica Mazzuoli, "atualmente já se encontram ratificados pelo Brasil (estando em pleno vigor entre nós) praticamente todos os tratados internacionais significativos sobre direitos humanos pertencentes ao sistema global de proteção dos direitos humanos (também chamado de sistema das Nações Unidas)" (p. 20) e esta ratificação inclui a *Convenção Contra a Tortura e Outros Tratamentos ou Penas Cruéis* de 1984; além disso, "no que tange ao sistema interamericano de direitos humanos a situação (...) não é diferente. O Brasil também já é parte de praticamente todos os tratados existentes nesse contexto" (p. 21), inclusive a *Convenção Interamericana para Prevenir e Punir a Tortura* de 1985 (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 20 e 21).

[2080] Note-se que, conforme explica Mazzuoli, somente quando houver "compatibilidade vertical (material) com ambas as normas – a Constituição e os tratados – é que a lei infraconstitucional em questão será *vigente* e *válida*" (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 418).

[2081] Torna-se importante lembrar que a Corte Interamericana de Direitos Humanos tem afirmado, desde que julgou o caso Almonacid Arellano *vs*. Chile em 2006, "que o controle de convencionalidade por parte dos juízes e tribunais locais é um *dever* que decorre da *ordre public* internacional, não podendo ser afastado por qualquer pretexto, sob pena de responsabilidade internacional do Estado" (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 431).

[2082] Conforme sustenta Valerio Mazzuoli "se o controle concentrado de convencionalidade é feito perante o STF por via de ação direta, o controle difuso de convencionalidade deve ser levantado, nos casos concretos *sub judice*, como questão preliminar, devendo o juiz da causa (tal como faz no controle difuso de constitucionalidade) analisar essa matéria antes do mérito do pedido principal. Neste caso, o juiz declara a incompatibilidade entre a lei e o tratado internacional de direitos humanos e, *ipso facto*, nega aplicação àquela, considerando-a *inválida* para reger a questão jurídica submetida a seu julgamento" (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 127).

CONCLUSÕES

De forma forma sequencial e sintética, as conclusões decorrentes do desenvolvimento dessa pesquisa são as seguintes:

1. A *atividade financeira* é fundamental para a manutenção do Estado moderno e está centrada na figura da *receita derivada* (o tributo, com especial relevância para o *imposto*).

2. A extraordinária importância que o Estado atribui à receita derivada resultou na criminalização do descumprimento de obrigações tributárias.

3. A *relação de tributação* não é mera relação de poder, mas essencialmente uma *relação jurídica* decorrente de lei.

4. O *conceito legal de tributo* (CTN, art. 3º) afastou a disputa doutrinária em torno de sua definição, entretanto, os próprios elementos da definição posta pelo legislador passaram a ser objeto de polêmica, como, por exemplo, a possibilidade de *tributação* dos *rendimentos decorrentes de atividade ilícita* (que não compreende a denominada *atividade irregular*).

5. Ocorreu a *constitucionalização* do conceito de tributo, impossibilitando a alteração do conceito legal sem ofensa ao texto constitucional.

6. A figura do *lançamento tributário* tem sido mal compreendida pela doutrina penalista e o incorreto desempenho das atribuições das autoridades fiscais no âmbito do *acertamento da relação tributária* tem causado distorções que desembocam na indevida representação fiscal para fins penais.

7. A figura do *"lançamento tributário" por homologação*, gestada como forma de desoneração financeira do Estado, constitui-se na *forma administrativa preferencialmente adotada pelo Estado* para lidar com a sociedade moderna e dar concretude ao *ingresso de receitas derivadas* decorrente das relações socioeconômicas que nela se desenvolvem.

8. A figura do *"lançamento tributário" por homologação* (que, no ordenamento jurídico brasileiro abrange quase todos os tributos) transfere para o particular uma *complexa atividade estatal* atribuindo ao particular o *risco* de interpretar a legislação tributária de forma *divergente* da interpretação realizada pelo fisco.

9. As autoridades da administração fazendária possuem o *dever funcional* de corrigir *condutas tributárias* que, ao seu olhar, constituam *desvios* na atividade de interpretação da legislação tributária.

10. Constitui *dever estatal* promover, através dos agentes públicos fazendários, o *acertamento da relação tributária*, atribuindo aos *fatos concretamente realizados pelo contribuinte* (e corretamente declarados) o *efeito jurídico* que determina a correta *expressão financeira de um tributo*, impedindo que o mesmo seja *reduzido ou suprimido* pela via da *interpretação da legislação tributária* (ressalvando-se ao contribuinte o direito de, administrativa ou judicialmente, demonstrar o *erro interpretativo do fisco* que resultou em pagamento de tributo *não devido* ou devido *a menor*).

11. Os agentes da administração fazendária não têm desempenhado corretamente a sua função de *acertamento da relação tributária*, deixando de corrigir eventuais *desvios interpretativos* – segundo a *sua* interpretação – e têm utilizado a *representação fiscal para fins penais* como forma de *impor* a sua *interpretação* do ordenamento jurídico e, especialmente, como forma de *coagir o contribuinte* a adotar a interpretação que dê maior expressividade aos tributos.

12. A atividade estatal desenvolvida pelo contribuinte sob a nomenclatura de "*lançamento por homologação*", não constitui tecnicamente *lançamento tributário*, posto que depende de *homologação* (expressa ou tácita) para produzir *efeitos jurídicos*, portanto, tal atividade é insuscetível de *suprimir ou reduzir tributo* tendo em vista o *dever do Estado* de promover o *acertamento da relação tributária*, devendo ser efetuada a *representação fiscal para fins penais* apenas quando, juntamente com a supressão ou redução de tributo, verificar-se a ocorrência de *fraude*, ou seja, a falsidade da declaração em relação à *matéria tributável* (fatos concretamente realizados).

13. Diante da mera *divergência interpretativa* em relação à legislação tributária, da qual resulte diminuição ou supressão de tributo, a administração fazendária pode considerar caracterizada a *infração fiscal* e, consequentemente, atribuir *responsabilidade tributária* ao contribuinte lavrando o respectivo *auto de infração* com a aplicação de *sanções fiscais* corporificadas em *multas* diversas da qualificada.

14. A técnica denominada *planejamento tributário* realiza um manejo competente das normas que integram a legislação tributária com o lícito objetivo de suprimir ou reduzir tributos. O *planejamento tributário* consiste na *atividade técnica* de valorar juridicamente as consequências de diferentes fatos concretamente realizáveis para escolher, dentre eles, aqueles que serão efetivamente realizados para suprimir ou reduzir tributos.

15. O *planejamento tributário* sempre constitui hipótese de *elisão* (conduta lícita) e, portanto, em nenhuma hipótese possuirá relevância penal tendo em vista a ausência do elemento *fraude* (declaração que adultera ou falseia os *fatos materiais concretamente realizados*) exigido para a concretização dos tipos penais previstos na Lei 8.137/90.

16. A *evasão fiscal* sempre constitui *conduta ilícita* tendo em vista que sua *concretização* assenta-se no pressuposto de *adulteração ou falseamento* da declaração do contribuinte em relação aos *fatos materiais concretamente realizados*.

17. A *evasão fiscal* nem sempre configura *crime tributário*, pois, apesar de ilícita, deve amoldar-se aos termos expressamente consignados nos tipos penais que promovem a incriminação do ilícito tributário. Em síntese: evasão fiscal implica *responsabilidade tributária*, mas não necessariamente em *responsabilidade criminal*.

18. Existe uma grave confusão entre os termos *elisão* e *evasão* (cujos efeitos se projetam, inclusive, sobre a esfera criminal) tendo em vista que, entre os tributaristas, o *uso disforme* de tais *expressões* retira o caráter de cientificidade que se atribui à linguagem jurídica.

19. As expressões *fraude à lei* e *fraude contra a lei* não se confundem. *Fraude à lei* não constitui fraude penal, tendo em vista a ausência de adulteração ou falseamento dos *fatos concretamente realizados*. *Fraude contra a lei* constitui fraude penal.

20. A chamada *interpretação econômica* não pode ser admitida no direito tributário, sob pena de, *v.g.*, *tributação por analogia* com a consequente violação aos princípios da *legalidade* e da *tipicidade cerrada*, além de produção de reflexos inadmissíveis no âmbito criminal.

21. Sob o estrito ângulo da *teoria jurídica*, ilícito civil e ilícito penal não se diferenciam ontologicamente, consequentemente, *fraude civil* e *fraude penal* também são essencialmente conceitos que não se diferenciam de um ponto de vista ontológico.

22. Para os fins da incriminação prevista no art. 171, *caput*, do Código Penal, admite-se como *fraude* o artifício, o ardil ou qualquer outro meio fraudulento, entretanto, nos crimes tributários a *fraude* necessariamente consistirá em um *artifício* tendo em vista a inexistência de *válvula penal inclusiva* no âmbito da Lei 8.137/90.

23. A fraude com relevância penal consiste na *adulteração da realidade fática* com o objetivo de promover o *engano*. Consequentemente, a *fraude tributária* perfectibiliza-se com a adulteração da matéria fática tributável. A afirmação da existência de fraude penal tributária não pode ser feita exclusivamente sob o prisma do *resultado* (supressão ou redução de tributo), mas sim pela consideração do *procedimento adotado pelo contribuinte* ao alterar dados da realidade fática.

24. As expressões *direito tributário penal* e *direito penal tributário* são desnecessárias e não designam ramo exclusivo ou apartado do ordenamento jurídico, apenas particularizam didaticamente um campo específico pertencente ao direito tributário e ao direito penal, respectivamente.

25. Considerando estritamente a *teoria jurídica*, ilícito tributário e ilícito penal são conceitos que não se diferenciam ontologicamente.

26. Há séria controvérsia doutrinária em torno do *bem jurídico* tutelado com a *incriminação do ilícito tributário*. As teorias que se propõem a analisar o *objeto de proteção* (patrimonialistas, funcionalistas e relacionadas ao poder) não explicam de forma suficiente a *legitimidade da tutela*.

27. A *tutela penal* das obrigações tributárias promovida pela Lei 8.137/90 é *inconstitucional* por ausência de *bem jurídico* legítimo. O substrato real do objeto de proteção é a *dívida tributária*.

28. O *tipo penal* possui uma *função de garantia* e a *tipicidade penal* se constitui em uma *exigência* para a incidência da sanção prevista no tipo penal, entretanto, no âmbito dos crimes tributários o *tipo penal* não tem cumprido a sua *função de garantia* e a *exigência* da *tipicidade* não tem sido respeitada pelas autoridades públicas encarregadas da persecução penal.

29. O excesso de elementos normativos afetou a correta compreensão do conteúdo da incriminação reduzindo, por consequência, a função de garantia do tipo penal.

30. Condutas dolosas do contribuinte que suprimam ou reduzam tributos (ou que tenham essa finalidade) quando decorrentes do competente manejo interpretativo da legislação tributária não estão inseridas no âmbito de abrangência do tipo penal tendo em vista a ausência de *fraude* (que constitui elemento da tipicidade objetiva, expresso ou implícito) em relação à matéria fática valorada.

31. O próprio Estado tem editado leis – através de entes políticos que integram a Federação – que, quando aplicadas aos fatos concretamente realizados pelo contribuinte no âmbito da atividade denominada de *"lançamento tributário" por homologação*, desembocam na sua responsabilidade criminal. Este é um perverso efeito da *guerra fiscal*.

32. O fisco tem assumido uma conduta que se traduz em *prática intimidatória*, com o uso indevido da *representação fiscal para fins penais*.

33. No *"lançamento tributário" por homologação*, o contribuinte não está obrigado a adotar a interpretação do ordenamento que dê ao tributo a maior expressão financeira possível, sendo lícita a interpretação que reduza ou suprima a sua expressão.

34. A *interpretação errônea* da legislação tributária não se confunde com a *interpretação divergente*, pois está amparada na própria dicção das normas interpretadas.

35. A fraude não está prevista de forma inequívoca nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, permitindo que a *interpretação da legislação tributária capaz de suprimir ou reduzir tributo* seja alvo da criminalização.

36. Caso a legislação criminalizadora não seja revogada, nem declarada inconstitucional ou inconvencional, torna-se necessário modificá-la com o propósito de afastar a criminalização da mera *interpretação divergente*.

37. A *fraude*, constituindo-se em *chave hermenêutica* para a compreensão do conteúdo da proibição, viola o princípio da legalidade, sob a ótica da taxatividade, pois indica a existência de um *elemento pressuposto*, *implícito* ou, ao menos, *não adequadamente previsto* no tipo penal incriminador.

38. *Condutas não fraudulentas* que suprimiram ou reduziram tributos (ou que foram praticadas com essa finalidade) estão sendo, equivocadamente, consideradas *fraudulentas* porque se tem em linha de consideração apenas o *resultado da interpretação*, consequentemente, a *tipicidade* como *exigência* não tem sido respeitada para a atribuição de responsabilidade criminal.

39. O ordenamento jurídico brasileiro, em razão da regular incorporação de *tratados internacionais de direitos humanos*, não admite prisão *civil* ou *penal* fundada em dívida. A *prisão por dívida* é vedada em qualquer hipótese, seja por *dívida alimentar* seja por *dívida tributária*, em face da *vedação à tortura*.

40. Os arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 devem ser objeto de *controle de constitucionalidade*, tanto em sua forma *difusa* quanto *concentrada*, tendo em vista a violação ao *princípio da legalidade*, em especial sob a ótica da *taxatividade*.

41. Os arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, bem como o art. 5º, inciso LXVII, da CF/88, devem ser objeto de *controle de convencionalidade*, tanto *difuso* quanto *concentrado*, tendo em vista a violação a *tratados internacionais de proteção aos direitos humanos* que vedam a *tortura* e que foram incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018.

AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012.

ALVARENGA, Aristides Junqueira. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito tributário:** artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária (volume II). São Paulo: Revista dos Tribunais; Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012, p. 53-64.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2019.

ANDRADE, Eduardo de. **A multa qualificada na legislação tributária federal.** Tese (Doutorado em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos:** limites ao planejamento tributário. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de normas de direito tributário**. São Paulo: CD, 2002.

ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. **A simulação no Código Civil.** Tese (Doutorado em Direito Civil). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

ANDREUCCI, Ricardo Antonio. **Legislação penal especial.** 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho. Crimes tributários e previdenciários. *In:* SOUZA, Luciano Anderson de (Coord.); ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho (Coord.). **Direito penal econômico:** leis penais especiais (volume 2). São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 57-91.

ARGÜELLO, Katie. Do Estado Social ao Estado Penal: invertendo o discurso da ordem. *In:* **Discursos sediciosos:** crime, direito e sociedade. a. 17, n. 19/20, Rio de Janeiro: Revan; Instituto Carioca de Criminologia, 2012, 207-229.

ASÚA, Luis Jiménez de. **Principios de derecho penal: la ley y el delito.** Buenos Aires: Sudamericana, 1997.

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6. ed. 17. tir. São Paulo: Malheiros, 2018.

ATALIBA, Geraldo. Prefácio. *In:* VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário.** Trad. Elizabeth Nazar *et al*. São Paulo: Resenha Tributária e EDUC, 1974, p. 11-14.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. *In:* GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 61-79.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BALERA, Wagner. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; GOMES, Luiz Flávio; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BALERA; Wagner. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: IOB, 2002.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais.** 11. ed., São Paulo: Saraiva, 2017.

BARETTA, Gilciane Allen. **Os crimes fiscais e previdenciários:** a extinção da punibilidade. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário:** limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016.

BARROS, Cassio Mesquita. Direito penal e direito penal do trabalho: uma intersecção vacante. *In:* SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; GOMES, Mariângela Gama de Magalhães (Orgs.) **Estudos em homenagem a Ivette Senise Ferreira.** São Paulo: LiberArs, 2015, p. 123-132.

BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro.** 4. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2001.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Saraiva, 2013.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte especial (volume 3).** 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária:** licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006.

BOITEUX, Luciana. Uma visão crítica sobre as penas e seus fundamentos em direito penal econômico. *In:* TANGERINO, Davi de Paiva Costa (coord.); GARCIA, Denise Nunes (coord.). **Direito Penal Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 180-211.

BRAGA NETTO, Felipe Peixoto; FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Novo tratado de responsabilidade civil.** 4. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2019.

BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal**: parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BRANDÃO, Cláudio Roberto C. B. A importância da conceituação da antijuridicidade para a compreensão da essência do crime. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 133, Brasília: Senado Federal, jan./mar. 1997, p. 23-31.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados.**Projeto nº 4.835/90.** Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=12F2C22BE7D966D5F05DE29DEF7CBBAC.proposicoesWeb1?codteor=1147395&filename=Dossie+-PL+4835/1990>, acessado em 09/09/2020.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 236, de 2012**. Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/106404>, acessado em 11/09/2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Qual a origem do CARF?** Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/perguntas-frequentes>, acessado em 02/02/2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo 10166.017971/2002-20, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, **Acórdão 104-19.931**, j. 16/04/2004, DOU 01/02/05, unânime.

BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Processo Administrativo 11080.010279/92-50, Relator Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, **Acórdão 101-91.558**, j. 19/11/97, unânime.

BRASIL. Ministério da Justiça; Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento. Exposição de Motivos nº 88. *In:* BRASIL. Congresso Nacional. **Diário do Congresso Nacional, Seção I, a. XLV, nº 24 (29/03/90).** Brasília: Imprensa Nacional. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=AEC080537A0CE10B5F7E6112A5C04F54.proposicoesWebExterno2?codteor=800618&filename=Tramitacao-PL+4788/1990>, acessado em 09/09/2020.

BRASIL. Presidência da República. Mensagem nº 1.459. *In:* BRASIL. Congresso Nacional, Câmara dos Deputados. **Diário da Câmara dos Deputados nº 171 (de 16/10/1999).** Brasília: Imprensa Nacional, p. 48931-48932, disponível em <https://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=24755&ord=1>, acessado em 16/02/2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 5ª Turma, Habeas Corpus 84.715/CE, Relator Ministro Felix Fischer, j. 23/08/2007, DJe 05/11/2007, unânime.

BRITO, Edvaldo Pereira de. Atividade financeira do Estado. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 1.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 45-102.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena. CALIENDO, Paulo. A relevância dos clássicos. *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (Coords.). **Leituras clássicas de direito tributário.** Salvador: Juspodium, 2018, p. 23-46.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Elisão e evasão. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 13 - tema: elisão e evasão fiscal.** São Paulo: Resenha Tributária, 1988, p. 1-111.

CARRAZZA, Roque Antonio. Prefácio. *In:* TANGERINO, Davi de Paiva Costa (coord.); GARCIA, Denise Nunes (coord.). **Direito Penal Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 12-20.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Autonomia do direito penal tributário. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.); ELALI, André (coord.); SANT'ANNA, Carlos Soares (coord.). **Direito penal tributário.** São Paulo: MP, 2005, p. 49-65.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito penal tributário:** uma análise lógica, semântica e jurisprudencial. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico.** Tese (Doutorado em Filosofia do Direito). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Cristiano. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 51-70.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: MP, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Notas à 6ª Edição. *In:* BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. XXI-XXII.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária.** 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASTRO, Aldemario Araujo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único, do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 367-382.

CERNICCHIARO, Luiz Vicente; COSTA JUNIOR, Paulo José. **Direito penal na Constituição.** 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil (volume 1: parte geral).** 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COELHO, Yuri Carneiro. **Bem jurídico-penal.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

CONDE, Francisco Muñoz; ARÁN, Mercedes García. **Derecho penal:** parte general. 8. ed., rev., Valencia: Tirant lo Blanch, 2010.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO (Brasil). **Petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade autuada no Supremo Tribunal Federal sob nº 2.446.** Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>, acessado em 16/02/2020.

CORREIA, Eduardo *et al*. **Ciclo de estudos de direito penal económico (Coimbra).** Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 1985.

COSTA, Álvaro Mayrink da. **Código penal comentado: parte geral e parte especial.** Rio de Janeiro: GZ; LMJ Mundo Jurídico, 2013.

COSTA, Álvaro Mayrink da. **Curso de direito penal: parte geral.** Rio de Janeiro: GZ; LMJ Mundo Jurídico, 2015.

COSTA, Álvaro Mayrink da. **Direito penal: parte especial (volume 5).** 6. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Cláudio. **Crimes de sonegação fiscal.** Rio de Janeiro: Revan, 2003.

COSTA, Helena Regina Lobo da. **A dignidade humana:** teorias de prevenção geral positiva. São Paulo: Revista dos Tribumais, 2008.

COSTA, Helena Regina Lobo da. Considerações sobre o estado atual da teoria do bem jurídico à luz do *harm principle*. *In:* GRECO, Luís; MARTINS, Antonio (orgs.). **Direito penal como crítica da pena:** estudos em homenagem a Juarez Tavares por seu 70º aniversário em 2 de setembro de 2012**.** São Paulo (Madrid): Marcial Pons, 2012, p. 133-149.

COSTA, Helena Regina Lobo da. Direito penal econômico e teoria do delito (Palestra). *In:* OAB/RJ; ESA/RJ; IBCCrim. **Aspectos contemporâneos do direito penal econômico** (Seminário). Rio de Janeiro, 2017. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=EtUgWNFmP6E>, acessado em 11/09/2020.

COSTA, Helena Regina Lobo da. **Proteção penal ambiental:** viabilidade – efetividade – tutela por outros ramos do direito. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, Helena Regina Lobo da. Teoria do injusto penal. *In*: SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo; SOUZA, Luciano Anderson de (Coords.). **Direito penal na pós-modernidade:** escritos em homenagem a Antonio Luis Chaves Camargo. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 211-221.

COSTA, José Ivandir da Silva. **Planejamento tributário:** uma abordagem jurídico-fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Comentários ao Código Penal.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Curso de direito penal.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1996.

CRESPO, Marcelo Xavier de Freitas. **Do conhecimento da ilicitude em face da expansão do direito penal.** Tese (Doutorado em Direito Penal). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

CRETELLA JÚNIOR, José. Do ilícito administrativo. *In:* **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, vol. 68. São Paulo: USP, 1973, p. 135-159. Disponível em <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66693>, acessado em 30/03/2020.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Prática do processo administrativo.** 8. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. rev., amp. e atual. Salvador: Juspodium, 2014.

CUNHA, Rogério Sanches; GOMES, Luiz Flávio (Coord.). **Direito penal:** parte especial. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. **Direito tributário sancionador:** culpabilidade e segurança jurídica. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

DELMANTO JUNIOR, Roberto. Estelionato e ilícito civil. *In*: **Revista Síntese – Direito Penal e Processual Penal**, Porto Alegre: Síntese, v. 11, n. 67, abr./mai. 2011, p. 15-19.

DELMANTO, Celso; DELMANTO, Roberto; DELMANTO JUNIOR, Roberto; DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. **Código Penal comentado.** 8. ed., rev., atual. e ampl. 2ª tir. São Paulo: Saraiva, 2011.

DELMANTO, Roberto; DELMANTO JUNIOR, Roberto; DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. **Leis penais especiais comentadas.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

DIAS, jorge de Figueiredo. **Direito penal: parte geral (tomo I).** 1. ed. bras. 2. ed. port. São Paulo: Revista dos Tribunais; Portugal: Coimbra, 2007.

DIETER, Maurício. **Sobre os ombros de gigantes:** por uma sempre combativa advocacia criminal. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-ago-10/mauricio-dieter-sempre-combativa-advocacia-criminal>, acessado em 12/09/2020.

DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado.** 17. ed., São Paulo: Saraiva, 2014.

DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 1997.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro (volume 1: teoria geral do direito civil).** 36. ed., São Paulo: Saraiva, 2019.

DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. **Curso didático de direito civil.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2014.

DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal.** 4. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2019.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário.** 2. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

EISELE, Andreas. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário.** São Paulo: Dialética, 2001.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A norma antielisão revisitada: artigo 116, parágrafo único, CTN. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 103-141.

FERNANDES FILHO, Sólon. Do crime falimentar: fraude civil e fraude penal. *In:* **Justitia/Ministério Público de São Paulo**, São Paulo: Procuradoria-Geral de Justiça, Associação Paulista do Ministério Público, vol. 120, jan./mar. 1983, p. 47-51.

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

FLORES, Cristiano Vilhalba. **Controle de convencionalidade:** integração jurídica e legitimidade do particular. Curitiba: Juruá, 2018.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico.** 4. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

FOUCAULT, Michel. **Vigiar e punir:** história da violência nas prisões. 8. ed., Petrópolis: Vozes, 1987 (reimpressão de 1991).

FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte especial (volume I).** 11. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral.** 16. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. Antijuridicidade. *In:* **Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal** (vol. 7). Rio de Janeiro: Instituto de Criminologia da Universidade do Estado da Guanabara, 1964, p. 1-15. Disponível em <http://www.fragoso.com.br/wp-content/uploads/2017/10/20171002201555-antijuridicidade.pdf>, acessado em 30/03/2020.

FRANCO, Marcus Vinicius Lima. **Fraude à lei em matéria tributária.** Disponível em <www.esmp.mpse.mp.br/Portal/RevistaESMP/FRAUDE%20%C3%80%20LEI%20EM%

20MAT%C3%89RIA%20T%20%20RIBUT%C3%81RIA.marcusvinicius.pdf>, acessado em 13/03/2020.

FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Curso de direito penal tributário brasileiro.** São Paulo: Malheiros, 2010.

FULLER, Paulo Henrique Aranda. Dos crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27-12-1990). *In:* JUNQUEIRA, Gustavo (Coord.); FULLER, Paulo Henrique Aranda (Coord.). **Legislação penal especial, volume 2.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 451-572.

GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário:** imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015.

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

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *In:* **Revista Dialética de Direito Tributário nº 68**, São Paulo: Dialética, 2001, p. 101-123.

GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 194, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 2012, p. 117-146.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Richard Posner e a tradição da análise econômica do Direito.** Disponível em <https://www.conjur.com.br/2014-set-28/embargos-culturais-richard-posner-tradicao-analise-economica-direito>, acessado em 10/02/2020.

GOMES, Jesus Tupã Silveira. **Controle de convencionalidade no poder judiciário:** da hierarquia normativa ao diálogo com a Corte Interamericana de Direitos Humanos. Curitiba: Juruá, 2018.

GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Prévio exaurimento da via administrativa e crimes tributários. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.); ELALI, André (coord.); SANT'ANNA, Carlos Soares (coord.). **Direito penal tributário.** São Paulo: MP, 2005, p. 261-297.

GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Prévio exaurimento da via administrativa e crimes tributários. *In:* TANGERINO, Davi de Paiva Costa (coord.); GARCIA, Denise Nunes (coord.). **Direito Penal Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 84-126.

GOMES, Luiz Flávio; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Comentários à convenção americana sobre direitos humanos.** 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio García-Pablos de. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

GOMES, Luiz Flávio. Prefácio. *In:* MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 7-14.

GOMES, Luiz Flávio. Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Direito penal empresarial.** São Paulo: Dialética, 1995, p. 75-98.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GRECO, Rogério. **Código Penal comentado.** 8. ed. Niterói: Impetus, 2014.

GRECO, Rogério. **Curso de direito penal: parte geral.** 18. ed., Rio de Janeiro: Impetus, 2016.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário:** elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019.

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed., São Paulo: Atlas, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Lançamento tributário.** Indaiatuba: Foco, 2019.

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Princípios da filosofia do direito.** Trad. Orlando Vitorino. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

HENSEL, Albert. **Diritto Tributario.** Trad. Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1956.

HIRECHE, Gamil Föppel El; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes tributários.** Salvador: Juspodium, 2005.

HIRECHE, Gamil Föppel El; OLIVEIRA, Gabriel Dalla Favera de. Estelionato e outras fraudes. *In*: QUEIROZ, Paulo (Coord.). **Direito penal:** parte especial. 3. ed., rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodium, 2016, p. 413-466.

HIRSCH, Joachim. **Teoria materialista do Estado.** Rio de Janeiro: Revan, 2010.

HOFFBAUER, Nélson Hungria. **Fraude penal.** Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1934.

HORVATH, Estevão. Direito Financeiro *versus* Direito Tributário: uma dicotomia desnecessária e contraproducente. *In*: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Orgs.). **Direito Financeiro, Econômico e Tributário:** estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 156-177.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa.** Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

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

HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal (volume VII, artigos 155 a 196).** Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário.** 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

JANCZESKI, Célio Armando. Cláusula antielisiva à luz da interpretação da lei tributária. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 179-201.

JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; PEREIRA, Daniel Queiroz. Direito penal econômico: uma análise histórica e comparada. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 249-265.

JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal: parte geral.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

JESUS, Damásio E. de. **Código Penal anotado.** 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

JESUS, Damásio. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito tributário:** artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária (volume II). São Paulo: Revista dos Tribunais; Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012, p. 65-100.

JOBIM, Eduardo de Sampaio Leite. **Interpretação e relação de conceitos, institutos e formas do direito privado com normas do direito tributário.** Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal: parte especial (volume 2).** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

JORGE, Wiliam W. **Curso de direito penal tributário:** parte geral e especial. Campinas: Millennium, 2007.

JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. **Manual de direito penal: parte geral.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2017.

KALACHE, Maurício. **Crimes tributários:** uma análise da estrutura do tipo penal nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137, de 27.12.1990. Curitiba: Juruá, 2009.

LAGO JÚNIOR, Antonio. **A responsabilidade civil à luz da boa-fé objetiva:** uma análise a partir dos deveres de proteção. Dissertação (Mestrado em Direito Civil). Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2013.

LANA, Cícero Marcos Lima. **Os crimes de sonegação fiscal e o princípio da intervenção mínima.** Campinas: Impactus, 2006.

LIMA JUNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada.** São Paulo: Noeses, 2018.

LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019.

LOPES, Luciano Santos. **Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006.

LOUREIRO, Antonio Carlos Tovo. **Perfil do estelionato contratual no ordenamento jurídico-penal brasileiro.** Tese (Doutorado em Direito Penal). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

LUKIC, Melina Rocha. **Planejamento tributário.** Rio de Janeiro: FGV, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Dano moral por lançamento indevido de tributo.** Disponível na Seção de *Estudos Doutrinários* em <www.hugomachado.adv.br>, acessado em 10/07/2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário.** São Paulo: Atlas, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao planejamento tributário. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento fiscal: teoria e prática.** São Paulo: Dialética, 1995, p. 47-55.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte.** Disponível na Seção de Estudos Doutrinários em <http://www.hugomachado.adv.br/>, acessado em 14/02/2020.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2005.

MAGGIO, Vicente de Paula Rodrigues. **Curso de direito penal: parte especial (volume II).** Salvador: Juspodium, 2015.

MALAN, Diogo. Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. *In:* FRANCO, Alberto Silva; NUCCI, Guilherme de Souza (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Penal (volume 8).** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 227-269.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARCÃO, Renato. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo.** São Paulo: Saraiva, 2017.

MARIGHETTO, Andrea; SILVA, Francisco de Assis e. **A gênese da culpa e sua sistematização pelo ordenamento jurídico.** Disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-dez-12/opiniao-genese-culpa-sistematizacao-ordenamento>, acessado em 25/08/2020.

MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação. São Paulo: Dialética, 2002.

MARQUES, José Frederico. **Tratado de direito penal** (volume I): propedêutica penal e norma penal. Campinas: Bookseller, 1997.

MARTINELLI, João Paulo Orsini; BEM, Leonardo Schmitt de. **Lições fundamentais de direito penal:** parte geral. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a ordem tributária.** 4. ed. atual., São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; GOMES, Luiz Flávio; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BALERA; Wagner. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: IOB, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e evasão fiscal. *In:* **Revista Dialética de Direito Tributário nº 225**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 102-112.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão e o sigilo bancário. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 441-472.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal.** *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 343-364.

MARTINS, José Eduardo Figueiredo de Andrade. **Análise Econômica do Direito é instrumento de Justiça social.** Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-jul-10/opiniao-analise-economica-direito-meio-justica-social#_ftn5>,acessado em 10/02/2020.

MASCARO, Alysson Leandro. **Estado e forma política.** São Paulo: Boitempo, 2013.

MASCARO, Alysson Leandro. **Introdução ao estudo do direito.** 6. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direitos humanos.** 6. ed. rev., atual. e ampl. (versão digital) Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O controle jurisdicional da convencionalidade das leis.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MCNAUGHTON, Charles William. Multa qualificada e multa agravada em matéria tributária. *In:* BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Orgs.). **Crimes contra ordem tributária:** do direito tributário ao direito penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 289-314.

MEIRA, José de Castro. Ilícito civil e o ilícito penal. *In:* **Revista de Informação legislativa**, v. 70, Brasília: Senado Federal, abr./jun. 1981, p. 159-174.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico:** plano da existência. 21. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico:** plano da existência. 22. ed., rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2019.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico:** plano da validade. 8. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico:** plano da validade. 15. ed., rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. **Dicionário de direito tributário:** material e processual. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

MESTIERI, João *et al*. Crimes contra a ordem tributária. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2002, p. 98-115.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal: parte especial (volume II).** 22. ed. rev. e atual. por Renato N. Fabbrini. São Paulo: Atlas, 2004.

MIRABETE, Julio Fabbrini; FABBRINI, Renato N. **Código penal interpretado.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado: parte geral (tomo II).** 2. ed., Campinas: Bookseller, 2000.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado: parte geral (tomo IV).** 2. ed., Campinas: Bookseller, 2001.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado: parte geral (tomo IV).** Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

MOLINA, Antonio García-Pablos de. **Introducción al derecho penal.** Madrid: Ramón Areces, 2005.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil (volume 1: parte geral).** 42. ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil (volume 1: parte geral).** 33. ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Atlas, 2017.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário (volume 2)**. 3. ed., rev. aum. e atual. (2. tir.) Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MORAIS, Paulo José Iasz de; DONNANGELO FILHO, Domenico. Estelionato ou fraude civil? *In:* **Revista Síntese: direito penal e processual penal.** Porto Alegre: Síntese, vol. 67, abr./mai. 2011, p. 7-14.

MOREIRA, André Mendes. **Elisão e evasão fiscal:** limites ao planejamento tributário. Disponível em <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/elisao-e-evasao-fiscal-limites-ao-planejamento-tributario/>, acessado em 18/02/2020.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Modulação de Efeitos, Prescrição na Execução Fiscal e Criminalização pelo não recolhimento de ICMS** (entrevista). Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=s03I5Gn-BaM&t=251s>, acessado em 23/09/2020.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito.** 34. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

NEUMANN, Ulfrid. Bem jurídico, Constituição e limites do direito penal. *In:* GRECO, Luís; MARTINS, Antonio (orgs.). **Direito penal como crítica da pena:** estudos em homenagem a Juarez Tavares por seu 70º aniversário em 2 de setembro de 2012**.** São Paulo (Madrid): Marcial Pons, 2012, p. 519-532.

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

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira:** centenário do nascimento. São Paulo: IBDT, 2019.

NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal: introdução e parte geral (volume 1).** 38. ed. rev. e atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2004.

NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal: dos crimes contra a pessoa; dos crimes contra o patrimônio (volume 2).** 33. ed. atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2003.

NORONHA, Luana. Solidariedade social e tributação: uma análise constitucionalmente orientada. *In:* BRITO, Edvaldo Pereira de (Coord.). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 96, São Paulo: Revista dos Tribunais, jan./fev. 2011, p. 71-100.

OLIVEIRA, Amanda Flávio de. **O direito da concorrência e o Poder Judiciário.** Rio de Janeiro: Forense, 2002.

OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de. Aspectos do ilícito penal tributário. *In:* ESPIÑEIRA, Bruno; CRUZ, Rogerio Schietti; REIS JÚNIOR, Sebastião (Orgs.). **Crimes Federais.** 3. ed., Belo Horizonte: D'Plácido, p. 201-225.

OLIVEIRA, Júlio M. de; ANTONIO, Renata C. O planejamento tributário em face da 'norma antielisiva'. *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 337-365.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Infrações e sanções administrativas.** 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

ORGANIZACIÓN DE LOS ESTADOS AMERICANOS. Comisión Interamericana de Derechos Humanos. **Convenção Americana Sobre Direitos Humanos.** Disponível em <https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao_americana.htm>, acessado em 07/10/2020.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2015.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários:** uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Crimes federais.** São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 11. ed. rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2020.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.); ELALI, André (coord.); SANT'ANNA, Carlos Soares (coord.). **Direito penal tributário.** São Paulo: MP, 2005.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil (volume I).** 27. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil (volume I).** 12. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1990.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa.** São Paulo: Dialética, 2001.

PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 2. ed. rev. atual. ampl. e compl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo.** 32. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

PIMENTEL, Manoel Pedro. Introdução ao estudo do direito penal tributário. *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (dir.). **Ciência Penal 2**. São Paulo: Bushatsky, 1974, p. 37-59.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e justiça internacional:** um estudo comparativo dos sistemas regionais europeu, interamericano e africano. 5. ed. rev., ampl. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2014.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional.** 14. ed., rev. e atual. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2013.

PIOVESAN, Flávia. **Temas de direitos humanos.** 5. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2012.

POLETTI, Ronaldo. **Coleção Constituições brasileiras (volume 3): 1934.** 3. ed. Brasília: Senado Federal/Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012.

POMBO, Nuno. **A fraude fiscal:** a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões. Coimbra: Almedina, 2007.

PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e Constituição.** 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico:** ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte geral (volume 1).** 12. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial (volume 2).** 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

PRADO, Luiz Regis. Prefácio. *In:* BARETTA, Gilciane Allen. **Os crimes fiscais e previdenciários:** a extinção da punibilidade. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 7-8.

QUEIROZ, Paulo. **Curso de direito penal:** parte geral. 10. ed., rev., ampl. e atual., Salvador: Juspodium, 2014.

RAMOS, André de Carvalho. **Curso de Direitos Humanos.** 7. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

RAMOS, André de Carvalho. **Teoria geral dos direitos humanos na ordem internacional.** 6. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2016.

REALE JÚNIOR, Miguel; ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho. Descaminho e Contrabando (arts. 334 e 334-A) *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 986-993.

REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

REZEK, José Francisco. **Direito internacional público.** 17. ed. (versão digital) São Paulo: Saraiva, 2018.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário:** questões relevantes. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

RIBEIRO, José Antônio Pereira. Fraude e estelionato. *In:* **Justitia/Ministério Público de São Paulo**, São Paulo: Procuradoria-Geral de Justiça, Associação Paulista do Ministério Público, vol. 80, jan./mar. 1973, p. 165-261.

RIBEIRO, José Antônio Pereira. **Fraude e estelionato.** 2. ed. rev., ampl. e atual., São Paulo: Sugestões Literárias, 1976.

RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

ROCHA, Sergio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal. *In:* PODVAL, Roberto. **Temas de direito penal econômico.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 181-191.

RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário:** a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013.

RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico:** contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 345-366.

RODRIGUES JUNIOR, Otavio Luiz. **Coase foi um dos pais da Análise Econômica do Direito.** Disponível em <https://www.conjur.com.br/2013-set-04/direito-comparado-coase-foi-pais-analise-economica-direito#author>, acessado em 10/02/2020.

RUGGIERO, Roberto de; MAROI, Fulvio. **Istituzioni di diritto privato (volume primo).** 8. ed., Milano: Giuseppe Principato, 1953.

RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90). *In:* BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Orgs.). **Crimes contra ordem tributária:** do direito tributário ao direito penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 429-452.

SALLES JUNIOR, Romeu de Almeida. **Apropriação indébita e estelionato.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 1997.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. Sanções penais tributárias. *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2005, p. 327-385.

SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. Do estelionato e outras fraudes. *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 541-564.

SANCTIS, Fausto Martin de. **Delinquência econômica e financeira.** Rio de Janeiro: Forense, 2015.

SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal:** um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra, 2009.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **A criminologia radical.** 4. ed., Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito penal: parte geral.** 8. ed. rev., atual. e ampl. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **Teoria da pena: fundamentos políticos e aplicação judicial.** Curitiba: ICPC/Lumen Juris, 2005.

SANTOS, Luciano Cirino dos. **O crime na sociedade burguesa.** Ponta Grossa: UEPG, 2001, n/p.

SANTOS, Luciano Cirino dos. **Estado e forma política e crítica ao projeto de pesquisa no mestrado.** São Paulo: USP, 2018, n/p.

SANTOS, Luciano Cirino dos. **Teorias da pena:** desconstruindo o discurso penal. Curitiba: ICPC, 2005, n/p.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Receitas públicas: conceito e classificação. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 2.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 7-32.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito constitucional:** teoria, história e métodos de trabalho. (versão digital) Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. As normas antielisão e o planejamento tributário. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário (volume 6).** 2. ed., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 231-247.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018.

SEABRA, Henrique Costa de. Os reflexos penais na evasão e na elisão fiscal. *In:* LOPES, Luciano Santos (Org.); MARTINS, Amanda Jales (Org.). **Direito penal econômico:** tendências e perspectivas. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2006, p. 279-324.

SHECAIRA, Sérgio Salomão. **Criminologia.** 6. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, Marco Antonio Chaves da. **A autoria coletiva em crimes tributários.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O objeto da tutela penal e a repressão à evasão fiscal ilícita. *In:* **Revista internacional de direito tributário**, v. 5, Belo Horizonte: Del Rey, jan./jun. 2006, p. 203-221.

SOARES, Antonio Carlos Martins. **A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SOUSA, Alfredo José de. Direito penal fiscal: uma prospectiva. *In:* CORREIA, Eduardo *et al*. **Ciclo de estudos de direito penal económico (Coimbra).** Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 1985, p. 189-224.

SOUSA, Luís dos Milagres e. **Fraudes tributárias e o crime tributário continuado.** Coimbra: Almedina, 2010.

SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. *In:* COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coords.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais:** visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 487-516.

SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais:** análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2009.

SOUZA, Artur de Brito Gueiros. Da criminologia à política criminal: direito penal econômico e o novo direito penal. *In:* SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no**

direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 105-145.

SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal econômico:** fundamentos, limites e alternativas. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte especial (volume 3).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2020.

SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito penal: parte geral (volume 1).** São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2019.

SOUZA, Luciano Anderson de. Sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A) *In:* REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Código Penal Comentado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 995-1004.

SOUZA, Edino Cezar Franzio de. **A fraude à lei no direito tributário brasileiro.** *In:* Revista de Direito UPIS, vol. 8. Brasília: UPIS, 2010, p. 83-104.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico.** 5. ed., São Paulo: LTr, 2003.

STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. Estado, economia e direito penal: o direito penal tributário no liberalismo, no Wellfare State e no Neoliberalismo. *In:* TANGERINO, Davi de Paiva Costa (coord.); GARCIA, Denise Nunes (coord.). **Direito Penal Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 22-43.

TASSE, Adel el. **Manual de direito penal: parte geral.** Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018.

TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal.** 4. ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019.

TELES, Galderise Fernandes. A aplicação da consunção no processo administrativo tributário. *In:* SOUZA, Priscila de (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 489-506.

TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil interpretado conforme a Constituição da República (volume I: parte geral e obrigações).** 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil interpretado conforme a Constituição da República (volume III: direito da empresa e direito das coisas).** 2. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. *In:* **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro**, v. 65, Rio de Janeiro: PGERJ, 2010, p. 219-230.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume I: Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal). Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume II: Valores e princípios constitucionais tributários). 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário** (volume IV: Os tributos na Constituição)**.** Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TÓRTIMA, José Carlos. Despenalização do delito fiscal? *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2005, p. 476-483.

TRÊS, Celso Antonio. **Teoria geral do delito pelo colarinho branco.** Curitiba: Imprensa Oficial, 2006.

VARGAS, José Cirilo de. **Do tipo penal.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

VELLOSO, Ricardo Ribeiro (coord.). **Crimes tributários e econômicos.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

VELOSO, Roberto Carvalho. **Crimes tributários.** São Paulo: Quartier Latin, 2011.

VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário.** Trad. Elizabeth Nazar *et al*. São Paulo: Resenha Tributária e EDUC, 1974.

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

XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários:** teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos.** São Paulo: Lex, 2005.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. **Direito penal brasileiro** (segundo volume): teoria do delito: introdução história e metodológica, ação e tipicidade. Rio de Janeiro: Revan, 2010.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.