

I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro

Antônio Carlos Diniz Murta

Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-033-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Não poderíamos deixar de ressaltar, quando da realização do evento, do ineditismo do contexto brasileiro diante da crise sanitária causada pelo denominado novo corona vírus. Isto obviamente trouxe repercussões na própria realização do encontro - outrora construído para ser presencial - e convertido, com um trabalho e destemor ímpar de toda equipe do CONPEDI, em virtual. Imaginava-se, quiçá, com uma certa preocupação, qual seria o resultado desta transformação do mundo físico para o cenário da web. O desfecho sabemos, um sucesso memorável que servirá de uma grande lição para todos nós e será, seguramente, uma referência histórica para os vindouros eventos. A virtualização chegou para ficar; entretanto, no futuro será opcionais e coadjuvantes dos presenciais uma vez que o contato humano foi, é e sempre será insubstituível. Mas o aprendizado ainda está sendo assimilado e se revela como um grande indutor na evolução dos eventos do CONPEDI. Neste GT de Direito Tributário e Financeiro, nos impressionou o engajamento, a despeito de dificuldades momentâneas, sejam técnicas ou mesmo de adequação às novas ferramentas de reunião remota, de todos os participantes quando de sua apresentação e, mesmo quando dos debates. Afigura-se que a conjuntura econômico-social brasileira, com a expansão do gasto público, em várias vertentes conjugada com brusca redução da receita tributária de todos os entes da federação, seja pelo choque de oferta, por conta do fechamento de vários setores da economia nacional, seja pelo choque de demanda, por conta do isolamento social e queda de renda, obrigou-nos à uma árdua reflexão sobre os caminhos a seguir, abrangendo o papel do Estado, com enfoque especial aos gastos com a saúde; reforma tributária, cuja formulação sofrerá necessariamente alterações, sobretudo considerada a premência de novas fontes de recurso; redução ou aumento de gastos públicos para reduzir o impacto da crise econômica sobre os mais impactados ou mesmo para catalizar os valores atores econômicos, etc. Parabéns a todos os participantes e, com resiliência e coragem, esperemos novos e melhores tempos para nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marília

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: O artigo intitulado “Um panorama brasileiro da política de negociação de tratados em matéria tributária rumo à implementação do Projeto BEPS” foi indicado pelo Programa de Pós-Graduação em Direito - Universidade de Marília - UNIMAR, nos termos do item 5.1 do edital do Evento.

Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

O PLANEAMENTO FISCAL ABUSIVO E A PSEUDO TUTELA CRIMINAL NO ÂMBITO LUSO-BRASILEIRO

ABUSIVE FISCAL PLANNING AND PSEUDO CRIMINAL GUARANTEE IN THE LUSO-BRAZILIAN SCOPE

Artur Guedes da Fonseca Mello

Ana Paula Galvão Mello

Hugo Emanuel De Souza Sales

Resumo

A Tributação é a principal fonte de receita do Estado. Os contribuintes pessoas jurídicas, com o objetivo de melhorar seus resultados, tentam diminuir suas despesas tributárias. Neste intuito, optam pelo planeamento fiscal, uma espécie de poupança tributária, que pode se dar nos termos da lei, pela omissão ou contra ela. Nos planeamentos fiscais pela omissão da lei, utiliza-se de lacunas normativas para gerar economia fiscal, não obstante presente a abusividade pelo contribuinte. No intuito de combater essa prática, o Estado optou por criminalizar estas condutas, todavia, pela especificidade os tipos ficam abertos ou em branco, causando indeterminações em sua aplicação.

Palavras-chave: Planeamento fiscal, Tributação, Direito penal, Norma penal em branco, Elusão fiscal

Abstract/Resumen/Résumé

Taxation is the main source of revenue for the State. Corporate taxpayers, in order to improve their results, try to reduce their tax expenses. For this purpose, they opt for tax planning, a kind of tax savings, which can occur under the law, by omission or against it. In tax planning due to the omission of the law, normative gaps are used to generate tax savings, despite the taxpayer's abusiveness. In order to combat this practice, the State opted to criminalize these conducts, however, due to the specificity, the types are left open or blank, causing uncertainty in their application.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax planning, Taxation, Criminal law, Blank criminal law, Tax avoidance

1 INTRODUÇÃO

Determinou-se adentrar ao tema dos planeamentos fiscais sob um aspecto dos tipos penais possivelmente aplicados, mas antes, definiu-se adentrar nos aspectos gerais, destacando as modalidades e determinando seus conceitos.

Analisou-se a amplitude do tema, e optou-se por desenvolver a pesquisa, explorando as ferramentas de poupança fiscal demasiadamente abusivas, em que se utiliza de subterfúgios *extralegem* pela omissão da norma, para então demonstrar que o combate da Estado parte para a tipificação penal, não obstante, pela especificidade, mantém os tipos penais abertos.

Isso faz com que, a indeterminação do conteúdo tutelado penalmente, afronta a constituição a partir da reserva legal, além do que, mantém uma indeterminação, causando insegurança perante o ordenamento tributário.

A pesquisa fora atribuída e regida de forma sistemática através de procedimentos coordenados pelo método de abordagem dedutivo, sob o enfoque histórico e comparativo.

Neste aspecto, se discorrerá sob um aspecto expositivo, alçando eventuais análises de casos concretos, especialmente nos métodos de planeamento fiscal internacional, num esboço prático-jurídico.

2 O PLANEAMENTO FISCAL ABUSIVO E A PSEUDO TUTELA CRIMINAL NO ÂMBITO LUSO-BRASILEIRO

2.1 ASPECTOS GERAIS DO PLANEAMENTO FISCAL

Para que o Estado possa cumprir com suas obrigações, uma das principais fontes de receita é a tributação, e como pagadores destes tributos, temos os indivíduos, de forma individual, ou em agrupamento na qualidade de pessoas jurídicas, no Brasil, e pessoas coletivas, em Portugal, que são os principais sujeitos para arrecadação.

Neste panorama da tributação das pessoas jurídicas, temos como sujeito ativo o Estado, que tem como objetivo a arrecadação de tributos, e o sujeito passivo as organizações empresariais, que tem como obrigação o pagamento de tributos, todavia, os seus objetivos são a maximização de resultados, e como acesso basilar, a majoração de receitas e a diminuição de despesas, incluindo-se nesta, as despesas fiscais. (BRITTO, 2015, p.13)

Neste sentido, Gladston Mamede (2012, p. 28) ensina que “a empresa é uma organização de iniciativas otimizadas, de procedimentos, de fórmulas que, segundo a lógica do seu titular (empresário ou sociedade empresária), permitirão a realização de suas metas econômicas”.

E podemos citar a tributação como um grande fator influente no resultado econômico das empresas, fazendo com que pesquisadores e estudiosos sejam estimulados a identificar formas de minimizar o impacto do custo tributário na apuração dos resultados, visto que, não geram benefícios diretos às organizações. (SIQUEIRA et al., 2011, p. 185-186)

Assim,

É natural que os contribuintes procurem reduzir ao mínimo o pagamento de impostos, escolhendo as opções que forem para ele fiscalmente menos onerosas dentro de dos princípios de uma boa gestão empresarial e pessoal que tenha por objectivo diminuir ao mínimo as despesas evitáveis. (RAMOS, 2012, p. 282)

Esta redução em potencial dos encargos fiscais, cuja opção por aquela menos onerosa, faz com que se evite despesas tributárias, se utiliza como principal instrumento jurídico o planeamento fiscal, que a doutrina também denomina planejamento tributário, planejamento fiscal, ou simplesmente de poupança fiscal, como veremos.

Segundo Roque Carrazza (2010, p. 244), planejamento tributário é “a conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa evitar o nascimento da obrigação tributária, mitigar seu montante ou adiar o seu cumprimento”. Frisa-se que esta conduta não deixa de ser legítima, na qual perquire as consequências tributárias menos gravosas lícitamente, evitando a ocorrência do fato imponible (fato gerador “*in concreto*”). (CARRAZA, 2010, p. 243-244)

Para Diogo Leite de Campos (2000, p. 178), “o planeamento fiscal é um direito fundamental, onde o contribuinte tem em vista diminuir o imposto a pagar de acordo com a lei existente na altura da prática do facto tributário”.

Antonieta Borges (2012, p. 261) acrescenta ao conceito de planeamento fiscal, os benefícios fiscais decorrentes pelo diferimento no tempo de pagamento, que são comuns aos ordenamentos jurídicos tributários brasileiro e português.

Para Saldanha Sanches (2006, p. 21) o planeamento fiscal é uma metodologia prática de redução da exação tributária, onde o contribuinte deixa de realizar determinados atos que se encontram como hipótese de incidência tributária, e escolhe outra, dentre as várias soluções autorizadas pelo ordenamento jurídico, seja por existir uma legislação fiscal alternativa com

enquadramento mais benéfico, ou ainda quando houver uma lacuna na norma, quando não nascerá uma obrigação tributária.¹

Acerca das hipóteses de planeamento fiscal pelo enquadramento tributário mais benéfico, Diogo Leite de Campos (2000, p. 178) destaca diversas formas desta ocorrência, dentre elas, “normas de desagravamento fiscal, exclusões tributárias, deduções específicas, abatimentos à matéria coletável, reporte de prejuízos, isenções fiscais, benefícios fiscais e zonas francas de baixa tributação”.

A doutrina é ainda bastante divergente, não quanto as formas e modalidade do planeamento fiscal, mas sim quanto às incertezas terminológicas², mas em comum, pode-se traçar a distinção dentre o planeamento dentro da lei, denominado como *intra legem*, ou *tax planning*, ou aquele à margem da lei, também denominado como *extra legem*, ou *tax avoidance*, e ainda, os que são contra a lei, qual seja, *contra legem*, ou *tax evasion*, o que, registra-se, para muitos doutrinadores nem deve ser considerado planeamento.

Sem objetivo de exaurir o tema, em decorrência da cizânia conceitual³, mas apenas com a finalidade de balizar os limites das definições, importante destacar que o planeamento dentro da lei, é também definido como elisão fiscal, o planeamento à margem da lei, como elusão fiscal⁴, e aquele contra a lei, denomina-se evasão fiscal.

¹ Daniel Brás Marques e Elsa Sá Carneiro (2015, p. 52) coadunam no mesmo sentido, em que “[...] o planeamento fiscal conhecido como poupança fiscal, prática *intra legem* ou *tax planning* na linguagem anglo-saxónica, consiste, pois, na possibilidade de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais.”

² Neste sentido, António Carlos dos Santos (2010, p. 227): “Quando referida à fiscalidade, esta expressão aparece normalmente ligada a uma acção dos contribuintes (normalmente, empresas) destinada a obter uma economia ou poupança fiscal. Mas esta aproximação peca por excesso, pois nem todas as formas de obtenção de uma economia ou poupança fiscal decorrem de actos de planeamento fiscal. A primeira dificuldade na análise do planeamento fiscal dos contribuintes é a da sua distinção em relação a figuras afins. Não há uma definição inequívoca de planeamento fiscal, nem tão pouco uma valoração consensual deste fenómeno. A terminologia varia muito de sistema jurídico para sistema jurídico e mesmo, no quadro de um determinado sistema, de autor para autor.”

³ Reitera-se a dificuldade de consenso terminológico, isto pois, “Expressões como gestão fiscal, engenharia fiscal, economia de opção, opção fiscal, evitação fiscal, prevenção fiscal, elisão fiscal são comumente utilizadas para dar conta da questão do planeamento fiscal. Na linguagem política e da comunicação social, o planeamento fiscal é, aliás, muitas vezes acriticamente equiparado a fuga ao fisco, a formas de evasão e mesmo de fraude fiscal.” (SANTOS, 2010, p. 228-229)

⁴ Importante registrar que, neste reside as maiores divergências, visto que por vezes as distinções terminológicas não coincidem com seus equivalentes em outros ordenamentos. A aproximação com a doutrina anglo-saxónica, da elisão fiscal e da elusão fiscal para com o *tax planning* e o *tax avoidance*, respectivamente, não coaduna, pelo menos em carácter imediato, com tentativa de aproximação com o *Steuerumgehung* e *Steuervermeidung* da doutrina Alemã, visto que, quando do resultado da tradução literal ambos são sinónimos equivalentes à elisão fiscal, não obstante sua posições doutrinárias, para Klaus Tipke são de Elisão Fiscal e Evitação Fiscal. Ver TIPKE, Klaus, “An den Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung” in Fachinstitut der Steuerberater (ed.), Steuerberater-Jahrbuch em SANTOS (2010, p. 230)

Neste sentido, quando a norma tributária define regimes e opções tributárias cuja exação se dará de forma distinta, com expressa autorização do contribuinte escolher aquela que lhe seja mais favorável, ou seja, que lhe trará maior poupança fiscal, tem-se definido o planeamento fiscal *intra legem*, neste caso a elisão fiscal. (CAMPOS, 2000, p. 179)

Por outro lado, as manobras de poupança fiscal, que podem ser vistas como planeamentos contra a lei, neste caso ilegítimos e/ou ilícitos, serão aqueles *contra legem*, denominados evasão fiscal. (MARQUES; CARNEIRO, 2015, p. 53)

Convém destacar o instituto da evasão fiscal, que, segundo Roque Carrazza (2010, p. 245), “consiste, em essência, na atitude intencional do contribuinte de, valendo-se de alternativas ilícitas, furta-se, totalmente ou parcialmente, dos efeitos resultantes da prática do fato imponible.”⁵

Em comparativo, o planeamento tributário também busca alternativas com o fito de evitar a ocorrência do fato imponible, “o nascimento da obrigação tributária, mitigar o seu montante ou adiar o seu cumprimento”. Constata-se que são conceitos próximos, todavia, este busca alternativas permitidas dentro da lei, enquanto que a evasão “vale-se dolosamente de artifícios que distorcem a realidade econômica da conduta realizada, já que o negócio jurídico que adota é anormal e atípico, tendo como único escopo eliminar ou reduzir a carga tributária.” (CARRAZA, 2010, p. 243-245)

Conforme já aclarado, existe também o planeamento fiscal que tira proveito das lacunas da lei, que pela omissão legislativa, é claro ao contribuinte a alternativa mais favorável, em busca da menor tributação.

Utiliza-se neste caso, de práticas contabilistas, engenharias financeiras, ou ainda, arranjos societários, através de negócios jurídicos que não estão previstos de forma imediata nas normas de incidência tributária, ou ainda, que o regime seja menos oneroso, minimizando a carga fiscal ou pelo diferimento do período de pagamento, caracterizando o planeamento fiscal *extra-legem*, conhecido como o *tax avoidance* (BORGES, 2012, p. 261), ou ainda, nestes termos, a elusão fiscal.

Todavia, diante da complexidade legislativa tributária e do caráter globalizado dos negócios jurídicos, vem se identificando uma agressividade nas modalidades com que se

⁵ Roque Carrazza aponta em sua obra exemplos de evasão fiscal, o que faz mister destacá-los: “Um deles é o da venda de mercadoria sem emissão da imprescindível nota-fiscal (venda a descoberto de nota-fiscal) ou com a emissão do documento, mas por preço que não corresponde ao realmente praticado, tudo com o evidente intuito de ilaquear o fisco. Outro, é o da não-declaração de rendimentos, que leva à sonegação do imposto respectivo (o imposto sobre a renda). Outro, ainda, é o da lavratura de escritura de venda e compra de imóvel, nela fazendo consignar preço menor do que o efetivamente praticado, com o propósito de diminuir o *quantum* de ITBI (*SISA*) a pagar.” (2010, p. 242)

prática o planejamento, permeando ao processo, um caráter abusivo, criando uma verdadeira zona cinzenta, em que, para alguns doutrinadores, ao invés de se denominar elusão fiscal, o definem como elisão fiscal abusiva.

2.2 O CARÁTER ABUSIVO

Ao partir da premissa que o planejamento fiscal, mesmo que abusivo, não ofende a norma tributária, teríamos como conclusão a sua validade incondicional. Ocorre que, a criatividade do ser humano, e a necessidade de as organizações empresariais obterem resultados, faz com que as estratégias adotadas sejam demasiadamente agressivas, e, quiçá, abusivas.

É cediço que as empresas têm liberdade de gestão fiscal, sempre em busca de melhores resultados ou lucros, decorrente do princípio da livre iniciativa econômica, positivada nos artigos 170, parágrafo único e 173, da Constituição da República Federativa do Brasil e no artigo 61.º da Constituição da República Portuguesa.

A falta de liberdade atrapalha a gestão como um todo, principalmente quando caracterizada pela opressão contra sua vontade. Contudo, se por um lado a autonomia na gestão empresarial autoriza estruturar a gestão fiscal com as melhores opções e níveis condicionantes, por outro lado, o princípio da justa distribuição de encargos tributários limita estas opções. (MARQUES; CARNEIRO, 2015, p. 52)

A bem da verdade, as empresas buscam reduzir seus custos com novos arranjos tributários, organizando de forma mais eficiente seus negócios, visando o lucro e até mesmo por uma questão de sobrevivência no mercado, no qual impera a concorrência. Ao mesmo tempo, essas práticas devem estar respaldadas dentro do ordenamento jurídico também por medida de resguardar a igualdade entre os contribuintes, uma vez que, a empresa que atua fora dos ditames legais, pode auferir benefícios tributários não acessíveis aos demais, resultando em uma concorrência desleal. (CARRAZA, 2010, p. 241-245)

Ocorre que, o planejamento fiscal lícito, baseado no caráter *extralegem*, pode adquirir um caráter abusivo, quando, mesmo que não seja contra a lei, contrariar arquétipos basilares do ordenamento jurídico.

São negócios jurídicos que apesar de não contrariarem diretamente a letra fria da lei, são considerados antijurídicos, que consistem em,

[...] uma habilidade fiscal ou negócio de destreza fiscal que consiste na realização de negócios que escapam às normas de incidência fiscal ou no exercício de certas práticas contábilísticas que lhes são favoráveis às empresas. (MARQUES; CARNEIRO, 2015, p. 53)

É cristalino que este comportamento de finalidade evasiva, denominado planeamento fiscal abusivo, utilizando-se da forma jurídica sob as falhas legislativas, com objetivo absoluto de fugir da incidência tributária, não pode ser homenageado quando ofende as bases constitucional-econômicas. (MARQUES; CARNEIRO, 2015, p. 53)

São latentes os problemas de abusividade, que em diversos casos, trazem uma total ausência de razões negociais ou empresariais, focando unicamente, em ludibriar o sistema tributário.

Diante deste cenário de competitividade, muitos são os planeamentos fiscais dotados de agressividade, e inclusive de abusividade, pois,

[...] a fronteira entre o uso e o abuso das possibilidades permitidas pelas leis fiscais não é muito clara, tendo o legislador multiplicado às formas de combate ao uso – ou abuso – do planeamento fiscal através de medidas anti abuso genéricas ou específicas, tais como a inversão do ônus de prova, presunções legais, deveres de comunicação, obrigações de pedido de deferimento, etc. (BORGES, 2012, p. 263)

Assim, o planeamento fiscal realizado pelas empresas tem provocado uma elevada perda de receitas, gerando, por conseguinte, uma tendência generalizada e crescente do Estado, em promover medidas para impedir ou dificultar estas práticas de poupança fiscal.

De forma específica, visando combater a evasão fiscal, no ordenamento jurídico brasileiro, a Lei Complementar nº 104/2001 inseriu o parágrafo único no artigo 116, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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.

Constata-se que a intenção do legislador é inibir a “esperteza” do contribuinte que provoca prejuízo à Fazenda Pública, mas não proíbe a elisão fiscal, na qual o contribuinte atua dentro de um exercício regular de um direito de diminuir ou até inibir incidências fiscais, respeitando a lei. (CARRAZA, 2010, p. 243-246)

Este artigo veda expressamente a simulação que, como defendido por Nelson Nery Junior e Rosa Maria Nery, “consiste na celebração de um negócio jurídico que tem aparência normal, mas que não objetiva o resultado que dele juridicamente se espera, pois há

manifestação enganosa de vontade.” Essa simulação pode ser absoluta, quando o negócio jurídico é fruto de uma relação inexistente ou pode ser relativa, quando o negócio jurídico é tem conteúdo diverso do que aparenta. (2014, p. 537)

No Código Civil (NERY JUNIOR; NERY, 2014, p. 536), *caput* do artigo 167, está prescrita a nulidade como efeito da simulação, tal efeito é decorrente de se tratar de matéria de ordem pública e manifesto interesse social, notadamente interesse público, no qual é imprescindível a higidez das declarações. Este dispositivo ainda traz em seu parágrafo primeiro as espécies de simulação nos negócios jurídicos, quais sejam: “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.”

No ordenamento jurídico português, o Estado vem “utilizando para tal novos métodos de interpretação das leis, presunções fiscais, introduzindo nos diplomas fiscais normas anti-abuso e ainda utilizando conceitos jurídicos de uma forma mais abrangente do que a normalmente utilizada noutros ramos de direito”. (BORGES, 2012, p. 263)

Dentre as mais importantes, pode-se citar a cláusula geral anti-abuso prevista no item 2 do artigo 38º, Da Lei Geral Tributária (Decreto-Lei n.º 398/98):

São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.

Neste conceito legal, fica claro o objetivo do Estado em proteger a arrecadação, quando define os comportamentos abusivos, aqueles que são praticados com meios artificiosos e fraudulentos.

E numa verdadeira inversão do *onus probandi*, o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, determinou um conjunto de medidas de carácter preventivo, dentre elas, a de maior impacto, qual seja, a da necessidade de comunicar previamente a autoridade tributária acerca das operações e transações que tenham como objetivo principal a obtenção de vantagens fiscais.

Ou seja, é o Estado obrigando o contribuinte que o comunique antecipadamente, no caso de realizar qualquer estratégia de poupança fiscal.

Para Diogo Leite de Campos (2000, p. 178-179), a medida é teratológica, pois impõe ao contribuinte uma obrigação em que ele sempre escolha o negócio com o maior valor de tributação para que não corra riscos.

E em caso de verificação de abusividade, mesmo que o planeamento não seja contra a lei, por decisão do Estado – o mesmo interessado pela arrecadação – o arranjo fiscal será desconsiderado, e tributar-se-á na totalidade, como se não houvesse a tentativa de poupança fiscal.

Para Roque Carrazza, reprimir o planeamento fiscal é “o mesmo que frustrar o regular exercício de um direito” (2010, p. 246). Assim, exigir que o contribuinte pague os tributos em sua totalidade, enquanto poderia, licitamente, pagar menos, é uma completa afronta à autonomia da vontade privada, à livre iniciativa e à liberdade econômica. O autor conclui que “se é certo que ele deve satisfazer suas obrigações tributárias, é igualmente certo que tem o direito de organizar seus negócios, de modo a pagar o mínimo possível, bastando – insista-se – que o faça sem atropelar a ordem jurídica”. (2010, p. 247)

É fácil confundir a liberdade de escolha do contribuinte em um planeamento fiscal com a elisão fiscal abusiva, uma vez que mesmo a conduta sendo admitida pela norma, o resultado não o será. (RAMOS, 2012, p. 283)

Saldanha Sanches (2006, p. 21) ensina que,

O resultado reprovado pela ordem jurídica quando a escolha do contrato ou dos contratos foi feito por razões fiscais é a redução indevida da obrigação tributária: temos um comportamento privado que, mediante a manipulação dolosa das formas contratuais, consegue frustrar a correcta distribuição jurídica dos encargos tributários, tal como se encontrava formulado no programa da norma de previsão.

E ainda, somados a este cartel estatal de provocações obrigacionais, encontra-se também a insegurança, pois diante dos conceitos de elisão fiscal abusiva, ou não, a zona cinzenta predomina: “Sendo a fronteira entre o uso e abuso das possibilidades permitidas pelas leis fiscais pouco clara, podemos entrar aqui na fraude fiscal, situação em que a poupança fiscal resulta da prática de actos ilícitos.” (BORGES, 2012, p. 263)

E em se tratando de atos ilícitos, é arriscado adentrar ao mundo das tipificações penais, passando facilmente da ilicitude fiscal, em casos de planeamento fiscal abusivo, para a ilicitude criminal fiscal.

2.3 A PSEUDO TUTELA CRIMINAL

Sem adentrar ao conteúdo propedêutico do Direito Penal Tributário, visto que não é o cerne do presente, e tratando-se de planeamento fiscal, mesmo que, com carácter abusivo e eventual ilicitude, inicialmente, não se encontram tutelados pelo direito penal.

Isto, pois, trata-se de contribuintes no escopo de realizar poupança fiscal, diferente dos casos de sonegação e fraudes fiscais, que, então, são realizados por indivíduos que não contribuem, e não pretendem contribuir ao erário, e, estes sim, são sujeitos dos tipos penais.

No ordenamento jurídico brasileiro, a Lei n.º 8.137/90 define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, que estabelece os crimes contra a ordem tributária em seu artigo inaugural⁶.

Os crimes de natureza fiscal no ordenamento jurídico português se encontram positivados no Regime Geral das Infrações Tributárias - Lei n.º 15/2001, especificamente, nos artigos 87.º e seguintes, até o artigo 107.º. Contudo, não há qualquer menção ao instituto do planeamento fiscal, e nem mesmo ao seu carácter abusivo. Ocorre que, o tipo penal que mais se assemelha aos procedimentos planeamento fiscal seria aquele definido no art. 103⁷.

Contudo, ainda assim, de pronto, não se pode traçar uma analogia, para imputar sanção penal a algum indivíduo, pois não se deve confundir fraude fiscal em sentido amplo, quando se tem uma ilicitude fiscal, com aquela fraude fiscal em sentido estrito, que então é caracterizadora da ilicitude penal. (DIAS, 2013, p. 124)

⁶ Art. 1.º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. [...]

⁷ Artigo 103.º Fraude. 1 - 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. A fraude fiscal pode ter lugar por: a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável; b) Ocultação de factos ou valores não declarados que devam ser revelados à administração tributária; c) Celebração de negócio simulado quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas. 2 - Os factos previstos nos números anteriores não nívem se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a €15 000. (Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro) 3 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.

Em caráter argumentativo, registra-se que o objetivo do crime de fraude fiscal é o dano ao patrimônio fiscal do Estado, decorrente de uma violação dos deveres dos indivíduos, sujeitos passivos. (SILVA, 2009, p. 230)

E ainda, que “o facto constitutivo da fraude fiscal deve, em síntese, visar a não liquidação, entrega ou pagamento de prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais” (SILVA, 2009, p. 231), sem o intuito de causar diminuição das receitas tributárias.

É importante salientar também, que o crime de fraude fiscal é um crime de perigo abstrato quanto ao bem jurídico e de mera atividade quanto a sua conduta, não havendo necessidade da consumação de diminuição das receitas tributárias, sendo consumado não no momento da apresentação da declaração, mas sim, do fechamento do prazo legal para o depósito da mesma. (SILVA, 2009, p. 230-231)

Quanto ao fator nuclear do tipo penal da fraude fiscal, que é demasiadamente extenso, adentrando ao tema foco do presente trabalho, traçaremos um paralelo quanto a ocultação de declarações a autoridade tributária, assim como da simulação para com os arranjos de planeamento fiscal internacional.

Inicialmente, faz-se menção ao item “a” do n. 1 do artigo 103 do RGIT, que tipifica a ocultação de declarações apresentadas com o fim de fiscalização pela autoridade tributária.

Trazendo-se a baila o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, que determinou, dentre outras, a medida de apresentação de declaração à autoridade tributária sobre operações e transações que tenham como objetivo a obtenção de vantagem fiscal, ou seja, apresentar em declaração a estratégia de planeamento fiscal, têm-se, que, ao menos hipoteticamente, em caso de não apresentação desta declaração, a tipificação do crime de fraude fiscal.

E neste caso supra exposto, teríamos caracterizado uma norma penal aberta, ou norma penal em branco, complementada por um Decreto-Lei, o que é vedado ao direito penal, visto que a tipificação penal deve ser oriunda do legislador ordinário.

Quanto a simulação, o ilustre doutrinador Germano Marques da Silva (2009, p. 233) propõe que é afeto à simulação constante do crime de fraude fiscal, “qualquer forma de simulação desde que objectivamente vise a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária e seja susceptível de causar diminuição das receitas tributárias constitui a conduta típica prevista na alínea c) do n.º 1 do art. 103.”.

Bem definido o tipo penal da simulação, imperioso trazer uma definição de planeamento fiscal internacional agressivo:

A nível internacional, planeamento fiscal agressivo pode ser descrito como qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo. O comportamento consiste em contornar a lei fiscal, sem expressamente a infringir, não violando qualquer dever de cooperação, mas ainda assim não desejado pelo legislador, por visar um objectivo oposto aos valores que o estruturam. (RAMOS, 2012, p. 283)

Insta salientar, que para a análise do planeamento fiscal internacional, é necessário estar atento aos diversos regimes fiscais que a estratégia de poupança fiscal poderá alcançar.

Antonieta Borges (2012, p. 262) assevera que:

A elisão (*tax avoidance*) pode dar-se a nível interno, considerando a existência de vários regimes fiscais num só ordenamento, ou a nível internacional, em face de uma pluralidade de regimes fiscais de mais do que um ordenamento fiscal. Aqui, estão em causa actos lícitos realizados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, ponderando a existência de vários regimes fiscais em ordenamentos distintos.

Ou seja, em se tratando de planeamento fiscal internacional, o objetivo do agente é praticar estratégia no intuito de evitar a incidência da norma tributária de um determinado ordenamento jurídico que é menos favorável, transmutando-a à um ordenamento mais favorável. (BRITTO, 2015, p. 19)

E, isto posto, diante do conceito simulação para o tipo penal, torna-se possível assemelhar ao conceito de planeamento fiscal internacional abusivo.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em razão de todos os argumentos supra expostos, ao realizar uma análise, parece-nos relevante citar alguns *cases* de possibilidade de planeamento fiscal internacional, com possibilidade de carácter abusivo.

Em uma breve análise do Relatório de contas consolidadas de 2010 da Portugal Telecom podemos verificar e comentar a referida estrutura.

O planeamento fiscal neste caso usa como premissa tributária a aplicação do regime de eliminação da dupla tributação econômica aos lucros distribuídos por organização sediada em um terceiro país em favor de uma organização com sede em alguns dos Estados membros da União Europeia. (FISCALIDADE, 2015)

Esta determinação legal, recepcionada por Portugal (art. 51, do Código do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Colectivas), visa evitar a dupla tributação dentro do Sistema de países da União Europeia.

O caso trata inicialmente da aquisição da empresa de telefonia brasileira Vivo S.A., no ano de 1998 pela empresa portuguesa Portugal Telecom, pelo valor aproxima de 1,34 bilhões de euros. Cerca de doze anos depois, a Portugal Telecom vende suas cotas para empresa espanhola Telefônica S.A. pelo valor de 7,5 bilhões de euros. (GAZETA, 2010)

Verifica-se pela aritmética simples, que a mais valia decorrente da venda das ações foi superior a 6 bilhões de euros, que devido ao arranjo fiscal, foi isenta de tributação, senão vejamos.

A Portugal Telecom era proprietária da Vivo S.A. através de estrutura societária internacional, em que ela era proprietária das ações da empresa denominada Brasilcel NV, que é sediada na Holanda, em Amsterdam, e ela por sua vez, que é detentora das ações da Vivo S.A..

Ocorre que, a Holanda possui um regime tributário mais favorável, em diversos aspectos, e para este caso, especialmente, nos casos de mais valias decorrentes de alienação de ações, que, posteriormente são distribuídas em cascata a Portugal Telecom, em formato de dividendos, que novamente isento de tributação, em razão do mecanismo de eliminação de dupla tributação econômica da União Europeia. (VIEIRA, 2014, p. 68-69)

É necessário cumprir alguns requisitos do artigo 51 do Código do Imposto Sobre o rendimento das Pessoas Colectivas, como a necessidade da sociedade que irá distribuir os lucros tenha sede na União Europeia, a sociedade que irá receber os dividendos não seja abrangida pelo regime de transparência fiscal, dentre outras determinações, o que fora devidamente previsto pela planeamento realizado no caso objeto da análise.

Verifica-se, portanto, que se atingiu o objetivo do planeamento, mesmo que evidentemente abusivo, pois, em razão dos benefícios fiscais da tributação na Holanda, recepcionou-se a mais valia isenta de tributação, e na distribuição de dividendos para Portugal, novamente isento pelas diretivas fiscais europeias, e, pasme-se, esta isenção ao entrar em Portugal, é decorrente, teleologicamente, da tributação que já deveria ter ocorrido na Holanda – e que não ocorreu.

Neste caso, seria flagrante a caracterização de simulação na estrutura societária, unicamente para atender um fim de causar diminuição a despesa tributária, caracterizando o tipo penal da fraude fiscal, pela simulação.

Todavia, caso a estrutura adotada, mesmo que abusiva, fosse detentora de função societária, tendo sede, endereço, telefone, secretária, e não simplesmente uma caixa postal fiscal, poderia não mais caracterizar, pois haveria uma função de gestão para a empresa aberta para fins de planeamento.

E nestes casos, novamente temos caracterizada a normal penal em branco, quando o legislador não descreve de forma completa a sua definição do tipo penal, necessitado que o direito penal, se insurja em outras searas, infra-penais, para complementar a tipificação, o que é vedado, pelo princípio da legalidade estrita ao direito penal.

Nestes casos de abertura do tipo penal, pode-se interpretar de diversas formas, e não somente neste caso, mas em diversos outros casos, se tratarmos de estruturas de planeamento envolvendo paraísos fiscais e *offshore*.

A Holanda, segundo o Fundo Monetário Internacional, não é considerada um paraíso fiscal, todavia, têm sido irresistível para os grupos empresariais estrangeiros, especialmente às Holdings – SGPS – Sociedades Gestoras de Participações Sociais, pois além de uma economia sólida, tem um atrativo pacote de isenções fiscais e uma vasta rede de tratados de dupla tributação. (DINHEIRO, 2012)

Com transferência do escritório principal, ou apenas uma filial, a Holanda vêm recebendo cada vez mais empresas, inclusive Portuguesas, tais quais Grupo Jerónimo Martins, Sonaecom, Mota-Engil, Galp, Grupo Espírito Santo, CGD e Portucel. (EXPRESSO, 2012)

Mas não apenas empresas portuguesas estão mudando suas sedes para a Holanda, como a Gold Eldorado do Canadá, a norte-americana Starbucks, e inclusive grupos musicais, que tem estrutura societária, como o Rolling Stones e o U2. (ESQUERDA, 2016)

Registra-se que a Espanha, com a nova legislação de Holdings – ETVE's – Entidades de Guarda de Valores Estrangeiros, vêm no mesmo sentido, isentando dividendos valores agregados em filiais estrangeiras, sistema de compensação de perdas avançado, isenção de imposto sobre a renda para estrangeiros detentores de ações de ETVE's. (UNIVERSIA, 2015)

Outra possibilidade de planeamento fiscal são aqueles com base em tratados de dupla tributação, que consistem em acordos internacionais, na maioria das vezes bi, ou multinacionais – em grupos, que evitam que a mesma renda, ou mesma propriedade, sejam objetos de tributação mais de uma vez, nos países que fazer parte do acordo. (UNIVERSIA, 2015)

Como um exemplo de planeamento fiscal sofisticado e abusivo, podemos citar a da gigante Google, que usa um complexo arranjo societário denominado *double irish*, pois são

geradas duas *offshores* irlandesas, uma com sede na própria Irlanda, e outra com sede - e gestão - nas Ilhas Cayman, concentrando suas vendas em quase 90% em uma subsidiária *offshore* com sede na Irlanda. Esta envia os seus lucros para outra subsidiária *offshore* na Holanda, que conforme já debatido, não tributa os dividendos, royalties e nem os ganhos de capitais de filiais. A empresa com sede na Irlanda faz um contrato para pagar *royalties* sobre a propriedade intelectual àquela com sede nas Ilhas Cayman, e em razão disso, a Google Holandesa envia quase a totalidade da sua lucratividade para as Ilhas Cayman. (UNIVERSIA, 2015)

A subsidiária com sede nas Ilhas Cayman faz um acordo de licenciamento com a Google que fica nos Estados Unidos, em que é fixada tributação bastante vantajosa, evitando cargas tributárias demasiadas, sendo que nos anos de 2007 a 2009 a Google obteve vantagens da ordem dos mais de três bilhões de dólares. (UNIVERSIA, 2015)

Desta forma, fica cristalino que a existência da *offshore* irlandesa com sede nas Ilhas Cayman, não estaria unicamente caracterizada na vantagem tributária “por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico” positivados nas normas anti-abusivas do Decreto-Lei n. 29/2008.

Isto pois, a sede da Google em Portugal, sito na Avenida da Liberdade, 110, em Lisboa, poderia recepcionar estas faturas para tributar, todavia, cediço que para o planeamento fiscal, seria prejudicial.

Afinal, não parece razoável, que haja outra razão empresarial, societária ou, de gestão, para se ter uma *offshore* nas Ilhas Cayman, senão, unicamente, a obtenção de vantagens de poupança fiscal.

Ocorre que, mesmo sendo de conhecimento público e notório, o planeamento fiscal abusivo tanto da Portugal Telecom, assim como da Google, nunca foram questionados no âmbito criminal, mesmo “podendo” estar caracterizando crime de fraude fiscal.

Registra-se, que a crítica não plaina acerca da necessidade de caracterizar estes planeamentos como tipo penal, mas sim, além disso, evocando-se o princípio da isonomia, pelos tratamentos diferenciados, pois em outros casos, a autoridade judiciária tem interesse em reconhecer a fraude.

Ocorre que, estas distorções, em uma análise silogística, são possíveis pelas normas abertas, caracterizadas pelas normais penais em branco, que tem domicílio latente nas normas

penais tributárias, e que ferem, além do princípio da isonomia, também, e de imediato, o princípio da legalidade.

Em breve análise, é imperioso que, segundo o princípio da legalidade, que não pode haver crime, e desta forma, também não pode haver pena, sem lei prévia, escrita, estrita e certa. (DIAS, 2007, p. 177-178)

A própria Constituição da República Portuguesa, em seu artigo 29⁸, dispõe acerca do princípio da legalidade. No mesmo sentido, o Artigo 5º, em seu inciso XXXIX⁹. Do princípio da legalidade temos a máxima *nulla poena sine lege*, que determina que não há pena sem lei.

Acerca do processo legislativo, a Constituição da República Portuguesa define em seu artigo 165, n. 1, alínea “c”, que a competência para legislar sobre definição de crimes e penas é da Assembléia da República. Na Norma Constitucional brasileira, em seu caráter federativo, dispõe que é da União a competência para legislar acerca de direito penal, nos termos do Artigo 22, inciso I¹⁰, e conjunto com o Artigo 44¹¹, que termina que o Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional.

Desta forma, é cristalino que o governo, em seu espectro do poder executivo, não possui competência acerca da legislatura penal. Desta decorre a máxima *nullum crimen sine lege scripta*, que é a garantia dos cidadãos que os crimes estarão previamente escritos em leis, por órgão devidamente competente, qual seja, o parlamento, representado pela Assembléia da República, ou, Congresso Nacional.

E ainda, resultado do princípio da legalidade, por todo o exposto, a máxima *nullum crimen sine lege certa*, que impõe a determinabilidade necessário ao tipo penal. Ou seja, a lei escrita, previamente, tem que trazer o tipo penal, de forma delimitada, com todos os

⁸ Artigo 29.º Aplicação da lei criminal. 1. Ninguém pode ser sentenciado criminalmente senão em virtude de lei anterior que declare punível a acção ou a omissão, nem sofrer medida de segurança cujos pressupostos não estejam fixados em lei anterior. 2. O disposto no número anterior não impede a punição, nos limites da lei interna, por acção ou omissão que no momento da sua prática seja considerada criminosa segundo os princípios gerais de direito internacional comumente reconhecidos. 3. Não podem ser aplicadas penas ou medidas de segurança que não estejam expressamente cominadas em lei anterior. 4. Ninguém pode sofrer pena ou medida de segurança mais graves do que as previstas no momento da correspondente conduta ou da verificação dos respectivos pressupostos, aplicando-se retroactivamente as leis penais de conteúdo mais favorável ao arguido. 5. Ninguém pode ser julgado mais do que uma vez pela prática do mesmo crime. 6. Os cidadãos injustamente condenados têm direito, nas condições que a lei prescrever, à revisão da sentença e à indemnização pelos danos sofridos.

⁹ Artigo 5º, Inciso XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.

¹⁰ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho; [...]

¹¹ Art. 44. O Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional, que se compõe da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.

pressupostos e fatos necessários para que seja possível sua identificação, e é nesta senda, que temos no direito penal tributário a falha da norma aberta.

Estas normas abertas, são caracterizadas pela normas penais em branco, que é quando o legislador ordinário não traz em sua plenitude, ao tipo penal, a forma completa dos comportamentos que serão imputados ao crime, fazendo com que seja necessário fazer remissão para outras leis, regulamentos e até mesmo atos administrativos. (DIAS, 2007, p. 185)

Discorrendo sobre o tema, Eugenio Pacelli e André Callegari (2020, p. 194-195) afirmam que “embora fixados o preceito e a sanção, o conhecimento do alcance do texto para fins de aplicação do tipo penal passaria a depender da atuação de outro órgão regulador, a quem competiria editar os valores máximos permitidos”.

E é neste íterim que se entende ilegal, e inconstitucional as normas penais em branco, visto que ferem de plano, o princípio da legalidade, quando o tipo penal não dispõe de forma determinada os comportamentos atinentes ao crime aplicado.

Ainda, “o princípio da reserva de lei impede, terminantemente, que se delegue a outra autoridade a fixação da matéria proibida, e, menos ainda, das consequências penais (a pena) advindas do descumprimento da norma. A proibição e a sanção devem estar em lei.” Não obstante, atendidas as circunstâncias específicas, a delegação pode se dar ao alcance ou ao esclarecimento do conteúdo da matéria já regulada. (PACELLI; CALLEGARI, 2020, p. 195)

É notório que, a lei penal aberta é interessante ao sistema legislativo, pois pela evolução social que se encontra em ritmo galopante, é mais fácil deixar as minúcias de regulamentação mais facilitada, todavia, mesmo assim, não pode haver afronta constitucional.

Além do que, quando há norma penal em branco, outra problema é a discricionariedade exacerbada que se dá ao julgador intérprete.

Em caráter *ad argumentandum tantum*, podemos citar inclusive o “efeito Katchanga real” (MARMELESTEIN, 2008) idealizado por Luís Alberto Warat, muito bem debatido por Lenio Streck (2012) e George Marmelstein (2012), que se trata de uma crítica à discricionariedade arbitrária dos julgadores, que usam a ponderação de Alexy em caráter distorcido, unicamente de forma decisionista.

Quanto ao caso do presente estudo, ao analisar o crime de fraude fiscal, juntamente do planeamento fiscal, temos como complementador ao tipo penal, uma norma com dignidade penal inferior, qual seja, o Decreto-Lei 29/2008, que nem mesmo é decorrente do Parlamento.

Por fim, são excessos de formalismo que não são caros ao Direito Penal, que deve ser entendido como a última *ratio*, devendo o poder público usar de outras ferramentas administrativas, em vez de subjugar-se do direito penal, que por necessidade, com tipos penais abertos.

Esses excessos de formalismo em rotular tudo e todos não parece proporcional a seriedade que se deve levar a seara do direito penal tributário, devendo o Estado, investir em fiscalização efetiva, ao invés de impor cláusulas gerais anti-abusivas, ou ainda, manter em aberto tipos penais duvidosos.

E não seria difícil uma fiscalização efetiva, que, do ponto de vista teleológico, mais eficaz que atribuição penal à prática do planejamento fiscal. Ademais, o artigo 63-B da Lei Geral Tributária dá poder ao Estado, através da autoridade tributária, a ter acesso a informações e documentos bancários, assim como de qualquer outra entidade financeira, em casos de indícios de prática de crime em matéria tributária.

Acontece que a estrutura como se encontra hoje, causa muita insegurança jurídica, e seria imperioso que houvesse de fato, uma definição sobre estes temas, não somente no âmbito penal, mas no âmbito tributário.

Pois, assim, as organizações empresariais poderiam dispor do impacto da tributação, pois cede por maior que seja a minoração tributária, não há forma de isentar em sua plenitude, afinal, como bem disse Benjamin Franklin, “*In this world nothing is certain but death and taxes*”¹².

REFERÊNCIAS

BORGES, Antonieta. Fraudes tributária e Evasão Fiscal – Planejamento Fiscal e planejamento da investigação fiscal. In **Cursos de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2012. ISBN 978-972-9122-31-6. Disponível em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso_Especializacao_Direito_Fiscal_Penal.pdf. Acesso em: 03 abr. 2019.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 13 dez. 2019.

¹² Tradução nossa: “Neste mundo nada é certo, somente a morte e os tributos.” Esta frase decorre de um provérbio popular americano, que foi retirado de uma carta escrita em 1789, pelo então Presidente Benjamin Franklin (1706-90) ao cientista francês Jean-Baptiste Leroy.

BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Acesso em: 03 fev. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm

BRASIL. **Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em: 03 abr. 2019.

BRITTO NETO, Claudio Orestes. **Responsabilidade civil dos administradores de sociedades: Questões relativas ao planejamento tributário**. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2015. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/29983/1/Responsabilidade%20civil%20dos%20administradores%20de%20sociedades.pdf>. Acesso em: 03 abr. 2019.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. **Direito Tributário**. 2. ed. Lisboa: Almedina, 2000. ISBN 972-40-1385-5.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. ISBN 978-85-99349-41-0

DIAS, Artur Jorge Barrosos. **Direito fundamental ao planeamento fiscal: Medidas de reação utilizadas pela Administração tributária no combate à evasão e fraude fiscal**. Braga: Universidade do Minho, 2013. Disponível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/27986/1/Artur%20Jorge%20Barrosos%20Dias.pdf>. Acesso em: 03 abr. 2019.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais, a doutrina geral do crime**, Tomo I, Coimbra: Coimbra Editora, 2007. ISBN 9789723221084.

DINHEIRO Vivo: **Sistema fiscal holandês é desenhado para atrair holdings**. Lisboa: Dinheiro Vivo, 2012. Disponível em: <https://www.dinheirovivo.pt/empresas/sonae-im-investe-na-inovretail/>. Acesso em: 03 abr. 2019.

ESQUERDA.net: **Holanda: um cínico paraíso fiscal**. Lisboa: Esquerda.Net, 2016. Disponível em <http://www.esquerda.net/dossier/holanda-um-cinico-paraíso-fiscal/42184>. Acesso em: 03 mai. 2019.

EXPRESSO: **Vantagens da Holanda seduzem empresas**. Carnaxide: Impresa, 2012. Disponível em <http://expresso.sapo.pt/economia/vantagens-da-holanda-seduzem-empresas=f697805>. Acesso em: 03 abr. 2019.

FISCALIDADE. Como funciona a União Europeia. **Comissão Europeia**. Bruxelas: União Europeia, 2015. ISBN 978-92-79-45271-0. Disponível em: bookshop.europa.eu/en/taxation-pbNA0115038/downloads/NA-01-0115038-038-PT-C/NA0115038PTC_002.pdf?FileName=NA0115038PTC_002.pdf&SKU=NA0115038PTC_PDF&CatalogueNumber=NA-01-0115038-038-PT-C. Acesso em: 03 abr. 2019.

GAZETA do Povo. **Portugal Telecom vende Vivo para Telefónica e entra na Oi**. Curitiba: Gazeta do Povo, 2010. Disponível em <http://www.gazetadopovo.com.br/economia/portugal->

telecom-vende-vivo-para-telefonica-e-entra-na-oi-3hrnmbxdo5tjr71yj3l0a99ou. Acesso em: 03 abr. 2019.

MAMEDE, Gladston. **Manual de direito empresarial**. 6. ed., vol. 1. São Paulo: Atlas, 2012. ISBN 9788522468072.

MARMELSTEIN, George. **A Gênese da Katchanga: uma resposta a Lênio Streck**. 2012. Disponível em <https://direitosfundamentais.net/2012/02/13/a-genese-da-katchanga-uma-resposta-a-lenio-streck/>. Acesso em: 03 abr. 2019.

MARMELSTEIN, George. **Alexy à Brasileira ou a Teoria da Katchanga**. 2008. Disponível em <https://direitosfundamentais.net/2008/09/18/alexy-a-brasileira-ou-a-teoria-da-katchanga/>. Acesso em: 03 abr. 2019.

MARQUES, Daniel Brás; CARNEIRO, Elsa Sá. O planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento. In **Revisores E Auditores: Revista da ordem dos revisores oficiais de contas**. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas Outubro _Dezembro 2015. Edição Trimestral. Lisboa, 2015. NIPC 500918937.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código Civil Comentado**. 11. ed. rev. ampl., e atual. São Paulo: Editora do Tribunais, 2014. ISBN 978-85-203-5501-5

PACELLI, Eugênio; CALLEGARI, André. **Manual de Direito Penal**. 5. ed. ver. e atual. São Paulo: Atlas, 2019. ISBN 978-85-97-02060-1.

PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa. Lisboa: **Assembleia do Parlamento**, 1976. Disponível em: <http://www.palamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em: 01 nov. 2019.

PORTUGAL. **Decreto-lei n.º 29, de 25 de fevereiro de 2008**. Lisboa: Conselho de Ministros, 2007. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/1B37333B-ED2D-49D6-B82E-7BCDFDD9F23D/0/DL29_2008.pdf. Acesso em: 03 nov. 2019.

PORTUGAL. Decreto-lei n.º 398, de 17 de dezembro de 1998. **Lei Geral Tributária**. Lisboa: Autoridade tributária e aduaneira, 2016. Disponível em <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT.pdf>. Acesso em: 03 abr. 2016.

PORTUGAL. Decreto-lei n.º 442-B, de 30 de novembro de 1988. **Código do Imposto Sobre o rendimento das Pessoas Colectivas**. Lisboa: Autoridade tributária e aduaneira, 2016. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/c_irc_dl.htm. Acesso em: 03 abr. 2019.

PORTUGAL. Lei n.º 15, de 5 de junho de 2001. **Regime Geral das Infrações Tributárias**. Lisboa: Autoridade tributária e aduaneira, 2016. Disponível em <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/50F4095C-9D23-4025-AE9C-3439CA4E07B9/0/RGIT.pdf>. Acesso em: 03 nov. 2019.

PORTUGAL Telecom, SGPS, SA. **Relatório & Contas consolidadas 2010**. Lisboa: Portugal Telecom, 2010. Disponível em: http://www.zonebourse.com/PORTTELSG-440068/pdf/240893/PORT.TEL.SG._Rapport-annuel.pdf. Acesso em: 03 abr. 2019.

RAMOS, Luís. Fraudes tributária e Evasão Fiscal – Planeamento Fiscal e planeamento da investigação fiscal. In **Cursos de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2012. ISBN 978-972-9122-31-6. Disponível em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso_Especializacao_Direito_Fiscal_Penal.pdf. Acesso em: 03 nov. 2019.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Os limites do planeamento fiscal**. Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. ISBN 9789723214338.

SANTOS, António Carlos dos. **Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto**. Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/1209/1174>. Acesso em: 03 nov. 2019.

SILVA, Germano Marques da. **Direito penal tributário**. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009. ISBN 978.972.54.0253-5.

SIQUEIRA, Eurípedes Bastos; CURY, Lacordaire Kemel Pimenta; GOMES, Thiago Simão. **Planejamento tributário**. In Revista CEPPG. Centro de Ensino Superior de Catalão, Ano XIV, n.º 25, 2º semestre/2011. Catalão, 2011. ISSN 1517-8471. Disponível em: http://www.portalcatalao.com/painel_clientes/cesuc/painel/arquivos/upload/temp/51c23e8670bb3aeef7da564aa767d33b.pdf. Acesso em: 03 nov. 2019.

STRECK, Lenio. **A estória da ‘Katchanga Real’ – Recolocando as coisas no lugar ou de como se pode ‘Katchangar’ sem se dar conta de que se está ‘Katchagando’ – Uma homenagem a Luis Alberto Warat**. Disponível em: <https://professormedina.com/2012/02/28/a-estoria-da-katchanga-real-por-lenio-streck/>. Acesso em: 03 nov. 2019.

UNIVERSIA Knowledge Wharton: **Paraísos Fiscais e empresas Offshore: a fiscalização internacional a serviço da empresa**. Pennsylvania: University of Pennsylvania, 2015. Disponível em <https://www.knowledgeatwharton.com.br/article/paraissos-fiscais-e-empresas-offshore-a-fiscalizacao-internacional-a-servico-da-empresa/>. Acesso em: 03 nov. 2019.

VIEIRA, Lauriana Rita Pires Vieira. **Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de Alguns Esquemas**. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2014. Disponível em http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5437/1/DM_LaurianaVieira_2014.pdf. Acesso em: 03 nov. 2019.