

MARCELO DE OLIVEIRA MAGALHÃES  
WANDERLEY

***FRAUDE À NORMA DE INCIDÊNCIA:  
REFLEXÕES JURÍDICO TRIBUTÁRIAS***

Monografia apresentada como exigência  
para a conclusão do Curso de Especialização  
em Direito Tributário promovido pelo  
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários –  
IBET

SÃO PAULO – JANEIRO DE 2009

**ÍNDICE**

1- Introdução.....	01
2- Conceito de Fraude.....	02

2.1- A definição da Lei nº 4.502/64.....	02
2.2- O conceito legal de fraude.....	03
2.2.1- Conceito de norma jurídica.....	03
2.2.2- A interpretação do art. 72 da Lei nº 4.502/64.....	04
2.3- A relação entre a fraude e a obrigação tributária.....	07
2.3.1- Significado normativo da obrigação tributária.....	08
2.4- A fraude e o critério material.....	09
2.5- O momento de consumação da fraude.....	10
2.5.1- Consumação dos crimes contra a ordem tributária mediante fraude.....	12
3- Relações entre fraude à lei, elisão, evasão, abuso de direito, simulação, dissimulação e sonegação.....	13
3.1- A elisão/evasão fiscal e a fraude.....	13
3.2- O abuso de direito e a fraude à lei.....	16
3.3- Fraude, Simulação e Dissimulação.....	19
3.4- A diferença entre fraude e sonegação.....	21
4- A fraude e a prova.....	22

4.1- Definições de indícios e presunções.....	23
4.2- Aspectos probatórios da fraude.....	24
5- Conclusões.....	26

## INTRODUÇÃO

Etimologicamente fraude deriva do latim *fraus, fraudis* (engano, má-fé, logro) e entende-se geralmente como engano malicioso ou ação astuciosa, promovidos de má-fé com o propósito de ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever. Segundo o Dicionário Aurélio: fraude. (*Do lat. Fraude.*) S. f. **1.** V. logro (2). **2.** Abuso de confiança; ação praticada de má-fé. **3.** Contrabando, clandestinidade. **4.** Falsificação, adulteração. De acordo com definição do Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, fraude significa: “qualquer ato ardiloso, enganoso, de má fé, com o intuito de lesar ou ludibriar outrem, ou de não cumprir determinado dever”.

Dentre todas as acepções do verbete “fraude”, a má fé revela-se como elemento onipresente, de modo que não é toda e qualquer ação praticada com o objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador do tributo que pode ser qualificada como fraude, podendo o contribuinte, portanto, optar por meios lícitos de economia fiscal mediante atos de gestão que se inserem no âmbito

da liberdade que tem para realizar ou não os negócios que ensejam ou não incidência de tributos (elisão fiscal).

A economia globalizada e altamente dinâmica nos dias atuais torna o fator competitividade ponto decisivo para o sucesso das empresas. Não é novidade que, na busca dessa competitividade, a alta e crescente carga tributária brasileira leve os empresários à busca de planejamentos tributários específicos, com vistas a tornar seus produtos mais competitivos. No entanto, a busca da eficiência tributária através de ações preventivas e/ou posteriores pode – e deve - ser implementada por meio de adequado planejamento tributário, instrumento que permite ao administrador, diante de várias hipóteses legais e fiscais para a realização de uma mesma operação comercial, cada uma com seus aspectos favoráveis e desfavoráveis, decidir de forma mais segura e assertiva sobre a melhor alternativa a ser seguida.

É fato, também, que a fronteira da ilicitude nem sempre se mostra clara e objetiva em se tratando de complexas “engenharias tributárias”. O adequado tratamento fiscal das condutas fraudulentas, sob a ótica da punibilidade, requer da autoridade autuante um esforço probatório veiculado através de linguagem processual competente e devidamente fundamentada em elementos comprobatórios convergentes para norma jurídica tipificadora da fraude. Tal tarefa, ainda que cercada de um elevado grau de subjetividade, decorre do poder-dever da autoridade fazendária desprovido, portanto, de quaisquer resquícios de discricionariedade. Nesse sentido, faz-se mister a compreensão dos diferentes aspectos jurídico-tributários da fraude tais como a interpretação do seu conceito legal, seus pressupostos legais, análise de sua estrutura presuntiva e definição do momento de sua ocorrência; tendo em vista o adequado tratamento fiscal dos fatos jurídicos produzidos pelo contribuinte sob o aspecto da legalidade e da segurança jurídica. Esse é o objetivo desta dissertação.

## **1- CONCEITO DE FRAUDE**

### ***2.1- Definição da Lei n° 4.502/64***

Em 30 de novembro de 1964 foi editada a Lei nº 4.502 que dispunha sobre o imposto de consumo e reorganizava a Diretoria de Rendas Internas. Nesse diploma legal, que aparentemente não ultrapassava as fronteiras do imposto de consumo, foram definidos os conceitos de sonegação, fraude e conluio, aplicáveis também ao imposto de renda. Reza portanto o seu art.72:

*“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”.*

Acrescente-se ainda que, no atual ordenamento jurídico, diversas legislações reguladoras de certos tributos federais consideram como infração administrativa sujeita a multa gravada os casos de *“evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964”*, sendo o principal o exemplo o do art. 44, II da Lei nº 9.430/96, cuja aplicação foi estendida a quase todos os tributos federais.

## **2.2- O conceito legal de fraude**

### **2.2.1- Conceito de norma jurídica**

O direito positivo, como conjunto de normas jurídicas que tem por objeto regular relações intersubjetivas, é edificado sobre um sistema de linguagem de caráter enunciativo. Sendo assim, pode-se inferir que a norma jurídica, entendida como elemento básico constitutivo do direito positivo, apresenta-se também na forma de linguagem que por sua vez é composta de estruturas lógicas.

Norma Jurídica consiste, portanto, no juízo que extraímos da leitura do textos legais emergidos do direito positivo. É o resultado do esforço interpretativo em se declarar o conteúdo dos enunciados prescritivos trazidos pelo próprio texto legal.

O texto da lei não se confunde com norma jurídica, pois se apresenta

apenas como suporte físico da linguagem prescritiva do direito positivo, não revelando por si só o conteúdo da norma. Temos assim, que a literalidade dos textos não atinge a forma proposicional de norma jurídica.

Norma jurídica pode ser entendida como um conjunto de proposições prescritivas que associam a um fato uma relação jurídica, consiste numa unidade mínima e irreduzível de significação. Vale ressaltar ainda, que a norma jurídica só é explicável a partir do todo, ou seja, a partir do ordenamento jurídico no qual está inserida, representado pelo sistema de linguagem do direito positivo.

Ensina Paulo de Barros Carvalho que norma jurídica “*é a significação que colhemos da leitura dos textos do direito positivo*”<sup>1</sup>. A norma jurídica apresenta-se na forma de linguagem e o Direito, como objeto do conhecimento, apresenta-se através de linguagem enunciativa. Textos constitucionais, legais, decretos, atos administrativos, etc... são meramente veículos normativos que se constituem de enunciados, sendo este dotado de uma estrutura sintático-gramatical.

### **2.2.2- A interpretação do art. 72 da Lei n° 4.502/64**

Interpretar é extrair o conteúdo da norma jurídica, alcançar a sua inteligência, buscar o seu espírito tendo como ponto de partida o texto legal, sendo este o seu suporte físico, seu veículo introdutor, cabendo ao intérprete, na qualidade de operador do direito, contextualizar aquilo que lê como parte de um conjunto normas dotadas de relações particulares entre si.

Os enunciados lingüísticos, leciona Paulo de Barros Carvalho, não contêm, em si mesmos, significações: “*São objetos percebidos pelos nossos órgãos sensoriais que, a partir de tais percepções, ensejam, intra-subjetivamente, as correspondentes significações. São estímulos que desencadeiam em nós produções de sentido*”.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> *Curso de Direito Tributário*, p.7

<sup>2</sup> *Direito Tributário: fundamentos jurídicos de incidência*, p.18-19

Ulhoa Canto anota as impropriedades da Lei n.º 4.502/64, notadamente quanto à conceituação legal de fraude:

*"Para terminar estas breves observações, penso que é oportuno ponderar mais uma vez, (...) a péssima redação adotada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30.11.1964, que por força do disposto no art. 21 do Dec.-Lei n.º 401, de 30.12.1968, acabou sendo também válida para efeitos de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, na qualificação de sonegação e fraude ou conluio. A maneira de caracterizar essas figuras ilícitas foi infeliz, porque misturou conceitos que deveriam ter ficado separados, e, principalmente, porque deu uma definição de fraude que suscita dificuldades de entendimento, sendo no meu parecer, um daqueles casos para os quais a interpretação é reservada como meio de compreensão do verdadeiro sentido da norma (...)."*

Ao nos depararmos com a literalidade do art. 72 da Lei 4.502/64, coube-nos decompor o conceito de fraude da seguinte forma:

a) *"Fraude é toda ação ou omissão dolosa"*:

O que caracteriza a fraude, portanto, do ponto de vista fiscal, é o dolo ou má fé. E o que vem a ser **dolo**? Segundo alguns autores existem no direito dois tipos de dolo: o dolo civil e o dolo penal. O dolo civil é o artifício enganoso, malicioso, de má-fé, utilizado por uma pessoa para induzir alguém à prática de um ato em seu prejuízo, que jamais seria praticado caso a realidade fosse de seu pleno conhecimento. Já o dolo penal é definido como sendo a vontade ou a intenção do agente de praticar o ato definido como crime. É a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o resultado delituoso. Resta, portanto, o seguinte questionamento: quando a lei fiscal define a fraude como o ato doloso, está se referindo ao dolo civil ou ao dolo penal?

Entendemos que o dolo de que trata esse dispositivo é exclusivamente o penal eis que o dolo civil requer necessariamente a participação da parte lesada que é induzida à prática de ato lesivo a seus próprios interesses. Já no



caso do dolo penal, inexistente tal participação, subsistindo apenas o ânimo unilateral do agente infrator em agir ou omitir-se intencionalmente de forma ilícita.

Washington de Barros Monteiro assinala que o dolo e a fraude são dois aspectos do mesmo problema, tendo como ponto comum o emprego de manobras insidiosas e desleais. Entretanto, no dolo essas manobras conduzem a própria vítima a concorrer para a formação do ato, enquanto a fraude se consuma sem qualquer participação do prejudicado.<sup>3</sup>

Álvaro Villaça Azevedo esclarece que o dolo é comportamento voluntário, intencional e específico de induzir alguém ao erro. A fraude “...é o dolo em sentido mais estrito, é comportamento malicioso para causar dano a outrem, ou a particular qualificação do engano, constituindo a mais específica e extrema aplicação do conceito de engano, contrapondo-se ao estado genérico de má fé”.<sup>4</sup>

De qualquer forma, independentemente do conceito de dolo adotado, é certo que a fraude requer na sua caracterização a existência do elemento intencional do agente em produzir uma economia tributária ilícita mediante conduta omissiva ou comissiva.

b) “(...) *tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais*”:

A expressão não pode ser interpretada literalmente eis que a obrigação tributária somente surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, §1º, CTN), não podendo haver infração por ilícito em que o fato gerador ainda não ocorrera ou tivera sua ocorrência postergada.

O trecho diz respeito à materialidade da conduta do agente, qual seja ocultar da Fazenda Pública aspectos do fato gerador tal como ocorreram, não bastando a simples omissão da informação sobre a sua realização, mas sim a sua ocultação mediante prática de fato jurídico diverso e de aparência

---

<sup>3</sup> Curso de Direito Civil, p. 195.

<sup>4</sup> Negócio Jurídico. Atos Jurídicos Lícitos. Atos Ilícitos, p. 203.

enganosa. Portanto, é necessário que o infrator, dolosamente, pratique ato jurídico divergente da realidade dos fatos, distorcendo seus elementos de modo a evitar a sua subsunção à regra matriz de incidência.

No caso da fraude, há que se falar em atos jurídicos distintos, um aparente e outro encoberto (ou dissimulado). O ato jurídico aparente, apesar de conformar-se com a letra da lei traz em si um vício de vontade caracterizado pela divergência entre a vontade interna e a declarada, sendo esta intencionalmente não verdadeira. O ato encoberto consiste no fato gerador propriamente dito, “alinhado” portanto com a vontade interna.

c)“(…) *de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento*”:

Este critério diz respeito ao aspecto finalístico do ato jurídico praticado pelo agente. É necessário, portanto, que o ato jurídico aparente acarrete a redução, supressão ou postergação do montante do tributo (não é só imposto!!), sendo este devido dado que o fato jurídico tributário ensejador da obrigação principal efetivamente ocorrerá.

Entretanto, entendemos que o tributo só é devido em sentido estrito quando for exigível, ou seja, quando existir uma relação jurídica de índole obrigacional entre devedor (sujeito passivo) e credor (sujeito ativo) instaurada através de uma norma jurídica individual e concreta.

Em nosso ver, a expressão “*imposto devido*”, ou melhor, “tributo devido”, deve ser entendida como uma obrigação geral e abstrata decorrente de uma relação de identidade entre o fato gerador encoberto e a regra matriz de incidência tributária.

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

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

excluir ou modificar as suas características essenciais (requisito objetivo).<sup>5</sup>

### **2.3- A relação entre a fraude e a obrigação tributária**

Ao definir fraude o legislador exige que a conduta fraudulenta tenha a pretensão de suprimir, reduzir ou postergar “*imposto devido*” (nesse caso leia-se tributo) em função da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Dito de outra forma, ao extrair-se o conteúdo semântico da conceituação legal da fraude tributária infere-se que a sua consumação pressupõe o descumprimento de obrigação tributária principal cujo fato gerador já ocorrera ou está na iminência de ocorrer.

Portanto, cabe-nos desenvolver algumas reflexões sobre a relação entre a conduta fraudulenta e a conduta ensejadora de obrigação tributária (fato gerador).

#### **2.3.1- Significado normativo da obrigação tributária**

A expressão “*obrigação tributária*” é marcada por uma pluralidade de significados normativos sendo geralmente conceituada como “*o vínculo que se estabelece entre o sujeito ativo, como credor da prestação tributária, e o sujeito passivo, o obrigado, a quem incumbe prestar o tributo*”<sup>6</sup>. É nesse sentido que o CTN define o sujeito ativo da obrigação (art. 119)<sup>7</sup> em contraposição ao sujeito passivo (art. 121)<sup>8</sup>.

Relação Jurídica é o vínculo que se instaura entre dois sujeitos de direito em razão da ocorrência de determinado fato jurídico, situando-se no conseqüente de uma norma individual e concreta.

Na visão do eminente doutrinador Paulo de Barros Carvalho, a relação jurídica nasce no instante em que o aplicador versa em linguagem apropriada a ocorrência do fato típico descrito no antecedente da proposição normativa

---

<sup>5</sup> XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, p. 78.

<sup>6</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*, p.419

<sup>7</sup> Art. 119. *Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento*

<sup>8</sup> Art. 121. *Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*

(regra matriz de incidência tributária).

Todavia, o CTN, no seu art. 113, define obrigação tributária apenas sob a ótica do devedor, como sendo o dever jurídico de pagar o tributo ou penalidade pecuniária.<sup>9</sup>

Como se depreende, é possível se extrair mais de um sentido amoldável à obrigação tributária dentro do próprio CTN.

Obrigação tributária é, pois, um comportamento humano determinado em norma jurídica tributária sob a cominação de certas conseqüências que essa última estipula. Por isso mesmo é que, da mesma forma que a norma tributária pode ser geral e abstrata ou individual e concreta, a obrigação tributária será geral e abstrata ou individual e concreta.<sup>10</sup>

Indaga-se:

- i) Em que sentido foi empregado o termo obrigação tributária no conceito de fraude?
- ii) para que se configure a fraude, é necessária a produção de norma individual e concreta veiculadora de relação jurídica?

O fato gerador, pela simples ocorrência, não instaura automaticamente uma relação jurídica obrigacional. Esta, por sua vez, só se dá com a produção de norma individual e concreta devidamente veiculada através de linguagem competente.

Por isso, entendemos que a obrigação tributária surgida em decorrência do fato gerador a que se refere o conceito legal de fraude é a geral e abstrata, não havendo portanto que se falar ainda em tributo devido no sentido de sua exigibilidade.

O conceito de fraude se associa à idéia de ato ilícito, que por sua vez pressupõe a previsão de uma sanção. Sendo assim, o conceito de obrigação tributária geral e abstrata está, nesses termos, vinculado ao conceito de sanção, pois é juridicamente obrigado aquele cuja conduta (ainda que fraudulenta) contrária à norma geral e abstrata é passível de uma sanção.

---

<sup>9</sup> 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

<sup>10</sup> BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário, p.422

#### ***2.4- A fraude e o critério material***

O nascimento da relação jurídica obrigacional pressupõe a subsunção do fato à norma geral e abstrata ora denominada de Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT.

*“O critério material é o que informa o núcleo da conduta descrita no antecedente das normas tributárias, representado em termos morfológicos por um verbo pessoal e um complemento”*<sup>11</sup>, ou seja, é a conduta típica do contribuinte ao efetivamente praticar o fato gerador.

Qual a relação entre o fato gerador da obrigação tributária e a conduta fraudulenta? Pode-se dizer que uma mesma conduta possa ensejar as duas coisas?

Entendemos que não. Apesar de a fraude pressupor o inadimplemento de obrigação tributária, a conduta fraudulenta serve de camuflagem do fato gerador, de modo que elas não se misturam, são fatos diversos embora relacionados entre si.

Na fraude à lei, o agente utiliza uma previsão legal existente que funciona como cobertura para a sua ação, quando, na realidade, seu objetivo é contornar a aplicação de uma norma de caráter imperativo (norma de incidência). Daí a doutrina expor que, na fraude à lei, estão em consideração duas normas: a norma de cobertura e a norma contornada.

Como já foi dito, a fraude pressupõe um ato jurídico aparente e outro encoberto. O primeiro caracterizado pelo vício de vontade (vontade interna ≠ vontade declarada).

Observe-se ainda que, para que haja fraude fiscal, é necessário que haja um nexó motivacional entre a conduta fraudulenta e o fato gerador em si. Em outras palavras, a fraude tributária pressupõe que o comportamento fraudulento do agente tenha por pretensão principal substituir e/ou esconder total ou parcialmente o fato gerador.

#### ***2.5- O momento de consumação da fraude***

Diz-se que *“o direito projeta-se para o futuro, mas colhe no passado as*

---

<sup>11</sup> *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 245

*condutas que juridiciza no presente*”<sup>12</sup>.

A análise conclusiva do momento consumativo da fraude deve ser precedida do entendimento dos pressupostos teóricos relativos ao conceito de “evento” e “fato”, este como articulação lingüística de uma dada realidade; aquele como a própria realidade sem revestimento de linguagem jurídica.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “*um fato qualquer só adquire a condição de fato quando revestido em linguagem; antes, mero evento*”<sup>13</sup>.

A conduta fraudulenta, enquanto não for articulada em linguagem jurídica, não passa de um evento. Compete à autoridade que realiza o ato de aplicação do direito efetuar o relato lingüístico do evento fraude, transformando-o em fato jurídico, conferindo-lhe realidade jurídica. Para tal precisa interpretar os indícios da conduta (vestígios lingüísticos), identificando o tempo, o espaço e a pessoa que o praticou.

Eurico Marcus Diniz de Santi afirma que o tempo *do* ato é o tempo da aplicação do direito e o tempo *no* ato é aquele em que ocorre o evento.<sup>14</sup>

A aplicação do direito pressupõe a construção de uma norma individual e concreta. Esse é o tempo *do* ato. “*Criar norma é ato-fato de aplicação do direito*”, afirma o doutrinador<sup>15</sup>.

A definição do instante no qual se consumou o ato ilícito define a legislação aplicável ao caso concreto, sendo aquela que figurará como fundamento de validade da norma individual e concreta. O momento em que se considera ocorrido ato ilícito é o tempo *no* ato.

Em se tratando de fraude, quanto ao seu momento consumativo, algumas questões merecem ser levantadas tais como: “Quando ela ocorre?”, “É necessário o prévio lançamento do crédito tributário (formalização da dívida)?”, “Trata-se de um ilícito de resultado ou de conduta?”

Na definição legal de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64, o evento fraude ocorre no instante em que o agente pratica intencionalmente um ato jurídico “**tendente**” a acobertar, sob falsa aparência, a ocorrência do fato

---

<sup>12</sup> *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 14

<sup>13</sup> *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 157

<sup>14</sup> *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 27

<sup>15</sup> *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 15

gerador de obrigação tributária, de modo a pagar menos tributo. Em face disso, não identificamos na referida norma a necessidade de que o fato gerador já tenha se aperfeiçoado tal como previsto no critério temporal prescrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária.

Traçando um paralelo com o Direito Penal, entendemos que a fraude fiscal, tal qual foi definida no artigo em comento caracteriza-se como ilícito de conduta (ou formal), isto é, dispensa a ocorrência do resultado - ilícitos materiais (ou de resultado)-, ou seja, independe da ocorrência do fato gerador e demais atos jurídicos subseqüentes tais como o lançamento, vencimento, inscrição em dívida ativa, etc...

Para caracterização da fraude é necessário apenas que o agente pratique um ato jurídico dirigido ao acobertamento do fato gerador tendo este ocorrido ou não. Como exemplo, podemos citar a emissão de nota fiscal “fria” antes mesmo da saída da mercadoria, ou a emissão de recibo médico falso antes do término do ano-calendário. Esse é o tempo *no* ato, ou seja, o tempo a que deve se reportar o aplicador da norma.

### **2.5.1- Consumação dos crimes contra a ordem tributária mediante fraude**

A fraude compõe, implícita ou explicitamente, inúmeros tipos penais previstos na Lei nº 8.137/90 <sup>16</sup>, que trata dos “*Crimes Contra a Ordem*

---

<sup>16</sup> Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: ([Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000](#))

*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.*

*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: ([Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000](#))

*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;*

*Tributária*". Segundo o caput do art. 1º, "*constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas..." (grifei).*

Pode-se dizer, portanto, que as figuras típicas previstas nos cinco incisos do art. 1º configuram crimes materiais, pois pressupõem a ocorrência do resultado lesivo que é justamente o não pagamento do tributo. Resta claro, desse modo, que as condutas descritas nos vários incisos, ainda que fraudulentas, tal como: omitir informação ou prestar declaração falsa, falsificar ou alterar nota fiscal etc.; exigem, para a consumação, a constatação da supressão ou redução do tributo.

O art. 2º prevê outros cinco tipos penais, dos quais apenas dois são crimes materiais: incisos II e IV. Os demais constituem crimes formais, isto é, dispensam, para a consumação, a ocorrência do resultado concernente ao não ingresso do montante do tributo devido aos cofres públicos ou perigo quanto a isso. Assim, na hipótese do inciso I, que diz "*fazer declaração falsa ou omitir declaração (...) para eximir-se (...) do pagamento do tributo*", ocorre a dispensa da ocorrência desse resultado.

Note-se ainda que o inciso I do art. 2º distingue-se do tipo previsto no inciso I do art. 1º, já que nesse caso a declaração falsa ou sua omissão é dirigida "*às autoridades fazendárias*". No caso do art. 2º, outros documentos poderão servir de suporte físico da conduta criminosa tais como escrituras públicas, contratos de mútuo, etc.

De igual modo, são ilícitos de natureza formal os dos incisos III e V do mesmo artigo. Ressalte-se apenas que a figura do inciso V parece caracterizar-se como *crime de perigo*.

A figura do inciso IV é delito material porque a omissão consistente em não aplicar e a ação de aplicar irregularmente, já apresentam dano ao sistema de incentivo fiscal.

Igualmente, a conduta omissiva do inciso II, consistente no não

---

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.



recolhimento, "*no prazo legal*", do valor do tributo ou contribuição descontado ou cobrado, também encerra dano à Fazenda Pública, justamente pelo não ingresso do montante respectivo, possuído a título precário, ou seja, em nome do Fisco, pelo sujeito passivo.

Por fim, entendemos que a fraude por si só não é tipo penal de crime contra a ordem tributária. É condição necessária para alguns crimes, mas não suficiente. Existem outros elementos prescritos na própria lei que deverão ser considerados, principalmente nos casos dos crimes materiais (ou de resultado).

A aplicação da multa agravada de natureza fiscal independe da violação ao Direito Penal. Conseqüentemente, independe também da ocorrência do fato gerador, bastando que o mesmo esteja em curso de aperfeiçoar-se.

### ***3- Relações entre fraude à lei, elisão, evasão, abuso de direito, simulação, dissimulação e sonegação***

#### ***3.1- A elisão/evasão fiscal e a fraude***

Doutrinariamente, não existe uma uniformidade de entendimento a respeito do termo elisão e evasão fiscal. No entanto, a doutrina e a jurisprudência majoritariamente admitem a elisão fiscal como nome a designar todas as formas e meios lícitos, empregados pelo contribuinte, para evitar a ocorrência do fato gerador do tributo reduzindo ou impedindo o surgimento da obrigação tributária.

Sampaio Dória faz a distinção de evasão ilícita e evasão lícita (ou elisão): "*na evasão ilícita o contribuinte deixa de pagar um tributo, por ele devido, mediante processos ilícitos ou fraudulentos. Na elisão, economia fiscal, deixa de pagá-lo, mediante processos preventivos, quer dizer, não se colocando naquela situação tributada, mas atingindo, mesmo resultado econômico visado, por outro processo.*"<sup>17</sup>

Para Hugo de Brito Machado, a palavra *evasão* e a palavra *elisão* podem ser usadas tanto em sentido amplo quanto em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e, em

---

<sup>17</sup> Evasão e Elisão Fiscal, elementos de Direito Tributário, coord. Geraldo Ataliba, São Paulo: RT, 1978, p.450

sentido restrito, significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito.<sup>18</sup>

Sob o aspecto gramatical, *elisão* é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir, enquanto que *evasão* é o ato de evadir-se, fugir. Nesse sentido, *elisão* e *evasão* não diferem quanto à licitude. Como notou Ferreira Jardim, "*qualquer dos termos pode revestir licitude ou ilicitude, pois ambos cogitam de economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou desarmonia com o direito positivo.*"<sup>19</sup>

Para Hugo de Brito Machado: "*se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente.*"<sup>20</sup>

Roque Antônio Carrazza afirma que "*a elisão fiscal pode ser definida como a conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento. A elisão fiscal é alcançada pela não realização do fato imponible (pressuposto de fato) do tributo ou pela prática de negócio jurídico tributariamente menos oneroso.*"<sup>21</sup>

Qualquer que seja o posicionamento quanto ao significado da expressão *elisão* ou *evasão*, a discussão central aplicável ao presente trabalho deve focar-se na análise da licitude do comportamento adotado pelo contribuinte ao evadir-se (fugir), total ou parcialmente, do tributo ou ao elidi-lo (eliminar-lo, suprimi-lo), total ou parcialmente. Em outras palavras, a questão essencial a

---

<sup>18</sup> *A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade*, Dialética, São Paulo, 2001, p. 107.

<sup>19</sup> *Dicionário Jurídico Tributário*, Eduardo Marcial Ferreira Jardim, 3ª edição, Dialética, São Paulo, 2000, p. 84

<sup>20</sup> *A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade*, Dialética, São Paulo, 2001, p. 107

<sup>21</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Roque Antônio Carrazza, 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p.217

ser enfrentada é saber se, diante do caso concreto, ocorreu ou não o fato gerador da obrigação tributária e qual a sua efetiva dimensão.

A fim relacionar os conceitos de elisão/evasão com o conceito de fraude, relembremos o que diz o art. 72 da Lei 4.502/64:

*“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”.*

Fraude é, portanto, uma conduta ilícita e intencional através do qual o agente, de má fé, disfarça a ocorrência do fato gerador através de uma conduta simulada com o intuito de reduzir, suprimir ou postergar o montante devido em função do fato jurídico acobertado.

Quais as diferenças e semelhanças entre fraude, elisão e evasão fiscal?

Note-se que o posicionamento majoritário da doutrina define simplesmente elisão como economia tributária lícita e evasão como a ilícita, desvinculando-se do significado gramatical dos verbos “*elidir*” e “*evadir*”.

Para muitos autores, o critério distintivo entre elisão e evasão reside na comparação entre o momento da conduta adotada pelo contribuinte e o da ocorrência do fato imponible, ou seja, se a conduta se dá antes da ocorrência do fato gerador, é apta a impedir a incidência de norma correspondente, tratando-se de caso de elisão. Ao contrário, se a conduta é posterior à ocorrência do fato gerador, estaríamos diante de hipótese de evasão fiscal, eis que o fato gerador efetivamente ocorreria.

Com relação à questão da ilicitude, resta claro que a fraude se aproxima do termo evasão. Entretanto, vemos com certa reserva a idéia de que, na fraude ou mesmo na evasão, a conduta fraudulenta se dá necessariamente após a ocorrência do fato gerador.

Considerando que o fato gerador reputa-se ocorrido no instante definido pelo critério temporal da regra matriz de incidência tributária, nada impede que o contribuinte, antes mesmo desta data, pratique dolosamente um ato com a pretensão de reduzir, impedir ou retardar a incidência da norma individual e concreta. Como exemplo, teríamos o caso de pessoas que simulam despesas

médicas através de recibos inidôneos obtidos antes do término do ano. Nesse caso, apesar do fato gerador do IRPF reputar-se ocorrido no último dia do ano, data da apuração do acréscimo patrimonial, a conduta fraudulenta praticada com o intuito de reduzir o montante do tributo devido foi anterior à data da ocorrência do fato gerador.

Segundo Hermes Marcelo Huck, “... a distinção meramente temporal não é completa, pois não são raras as situações em que a fraude pode ocorrer antes do fato gerador...”<sup>22</sup>. Cita como exemplo o comerciante que emite nota fiscal adulterada, promovendo, em seguida, a saída da mercadoria de seu estabelecimento.

### ***3.2- O abuso de direito e a fraude à lei***

Como ensina Paulo de Barros Carvalho, ao comentar o art. 109 do Código tributário Nacional: “(...) na própria idealização das conseqüências tributárias o legislador muitas vezes lança mão de figuras de direito privado. Sempre que isso acontecer, não havendo tratamento jurídico-tributário explicitamente previsto, é evidente que prevalecerão os institutos, categorias e formas de direito privado”<sup>23</sup>

Demonstrada a possibilidade, em tese, da aplicação subsidiária do Direito Civil no Direito Tributário, o abuso de direito e a fraude à lei são categorias teóricas que também se relacionam.

Com o advento do novo Código Civil brasileiro, o abuso de direito passou a ser tratado com a seguinte redação: “*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 e pelos bons costumes*” (art. 187)

Conceitua-se, portanto, o abuso de direito como o exercício de um direito subjetivo, ou de uma faculdade, que, embora inicialmente tutelado pela lei, extrapola os limites estabelecidos pelas regras de convivência em sociedade ou pelos mandamentos fundamentais da ordem jurídica, transgredindo a finalidade social para qual foi inicialmente conferido ao seu

---

<sup>22</sup> *Evasão e elisão no Direito Tributário Internacional*, p. 12

<sup>23</sup> *Curso de Direito Tributário*, p.75

titular. São pressupostos do abuso de direito: a) direito protegido pelo ordenamento jurídico; b) exercício desse direito além dos limites de sua função social, da boa-fé e dos bons costumes; c) que esse desbordamento de limites seja manifesto.

Para alguns autores a fraude à lei configura espécie do gênero abuso do direito. Heloísa Carpena afirma que a fraude à lei tem bastante em comum com o abuso de direito, pois em ambos “...a atividade se conforma exteriormente com a norma, confrontando contudo com seu ‘espírito’. O autor da fraude não contraria a letra da lei imperativa, respeitando-a aparentemente, mas apresenta-se contrário à concreta obrigação que esta lhe impõe, reduzindo-se portanto, ao ilícito comum”<sup>24</sup>. A diferença entre ambos, segundo a autora, consiste no fato de que no abuso do direito, o sujeito preenche o esquema do direito do qual se julga titular, violando-o, porém, em seu fundamento axiológico, enquanto a fraude à lei “(...) revela contrariedade com a própria conduta que a norma fraudada impõe em termos concretos de obrigatoriedade”<sup>25</sup>

A interpretação dos fatos jurídicos para fins de enquadramento nas normas jurídicas faz parte da experiência jurídica como um todo, desde a análise e interpretação das leis (sentido amplo) até a veiculação de norma individual e concreta através de linguagem competente.

Transitar no plano dos fatos é tão relevante quanto analisar as previsões gerais e abstratas do Direito Positivo.

A realidade jurídica não é feita apenas de leis; compõe-se também de fatos aos quais as leis devem se aplicar. O direito é realidade (fato) e idealidade (norma).

O fato consiste na base de incidência da norma jurídica. Ou o fato ocorreu ou não ocorreu: quem decide é o próprio direito.

Sob esta ótica, a configuração do abuso de direito e da fraude à lei dependem de qualidades que cercam determinados fatos, atos ou condutas realizadas. Nesse sentido, afirmar que houve abuso de direito ou que o comportamento de alguém visou fraudar à lei, não significa ampliar ou

---

<sup>24</sup> *Abuso de Direito nos contratos de consumo*, p.61

<sup>25</sup> *Idem*

modificar o sentido e alcance da lei tributária. Significa, apenas, identificar, nos fatos ocorridos, a hipótese legal, suprimindo o "excesso" ou afastando a "cobertura" que se pretendeu utilizar ao ato encoberto, a fim de escapar da incidência concreta da norma de incidência tributária.

Para alguns autores, a aplicação das figuras jurídicas de abuso do direito e de fraude à lei tributária, no ordenamento positivo brasileiro, poderia ocorrer independente de lei expressa que as autorizasse, pois sua efetividade decorreria do princípio da legalidade e da própria imperatividade das normas impositivas do direito tributário.

Entendemos, no entanto, que o raciocínio jurídico para a formulação da teoria do abuso de direito para o Direito Civil deve sofrer os necessários temperamentos quando se trata de sua aplicação para as questões tributárias eis que, para configuração do ato abusivo, o legislador civil dispensou o elemento subjetivo e a evidência do dano.

### ***3.3- Fraude, Simulação e Dissimulação***

É fato que as normas tributárias não trataram de precisar a caracterização da simulação. Coube, portanto, ao direito privado municiar o Direito Tributário de tal definição. A simulação está definida pelo Código Civil em seu artigo 102. Vejamos:

*“Art. 102 – Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:*

*I – quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou transmitem;*

*II – quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*III – quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.*

*(...)”*

Quanto às conseqüências jurídicas, reza o art. 105:

*“Art. 105 – Poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação, os representantes do poder público, a bem da lei ou da Fazenda.”*

Segundo Washington de Barros Monteiro a simulação caracteriza-se pelo *“intencional desacordo entre a vontade interna e declarada, no sentido*

*de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido.*”<sup>26</sup> O que singulariza a simulação é, portanto, a declaração de vontade intencionalmente não verdadeira.

Doutrinariamente, classifica-se a simulação em duas espécies: absoluta e relativa. A simulação absoluta ocorre quando a declaração de vontade exprime negócio jurídico que sequer existe. Já na simulação relativa há intenção de realizar algum ato jurídico, mas este: a) é de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende ultimar. Como exemplo, é o caso da doação à concubina, mascarada sob aparência de venda.

Para alcançar seu objetivo, as partes realizam negócio jurídico diverso do que soam as palavras; b) não é efetuado entre as próprias partes, aparecendo então o testa-de-ferro, interposta pessoa e outras figuras semelhantes. Por exemplo, alguém desejando vender bens a um dos descendentes e não podendo satisfazer a exigência do art. 1.132, do Código Civil, simula alienação a terceiro, para que este, em seguida ou mais tarde, sem outros embaraços, concretize o ato que o primeiro tinha originariamente em mira.<sup>27</sup>

Com relação à dissimulação Washington de Barros Monteiro enuncia:

*“Cumpra não confundir simulação com dissimulação. Distinguiu-as Ferrara, nos seguintes termos: na simulação, faz-se aparecer o que não existe, na dissimulação oculta-se o que é; a simulação provoca uma crença falsa num estado não-real, a dissimulação oculta ao conhecimento dos outros uma situação existente... Mas, em ambas, o agente quer o engano; na simulação quer enganar sobre a existência de uma situação não-verdadeira, na dissimulação, sobre a inexistência de situação real. Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara”.*<sup>28</sup>

Para Misabel Abreu Machado Derzi, *“segundo a doutrina, a simulação é distinta da dissimulação. Enquanto a simulação expressa o que não existe na realidade (total ou parcialmente), a dissimulação oculta o que na realidade se constituiu. Por isso, alguns vislumbram na simulação relativa*

---

<sup>26</sup> in Curso de Direito Civil. Parte Geral. 28ª, ed. atualizada. São Paulo. Saraiva. 1989, p. 207

<sup>27</sup> Idem, p. 209-210.

<sup>28</sup> Idem, pp. 209 a 213.

*dois aspectos distintos, 'do ato que se aparentou fazer e do ato que na realidade foi feito, o fingido e o real, o invólucro e o conteúdo. Desfeito o ato aparente, roto o invólucro, cumpre examinar a validade do que restou, do conteúdo. Se não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei, o ato dissimulado é válido (plus valet quod agitur quam quod simulate concipitur); na hipótese contrária, ilícito o conteúdo, será anulável'.* 29

Sobre o assunto, esclarece Marco Aurélio Greco ao tratar do art. 116, §§ do CTN 30: *“Não me parece que o dispositivo esteja restrito às hipóteses de simulação. De fato, o uso do termo “dissimular”, ao invés de “simular” é muito significativo. Em primeiro lugar, porque, no vernáculo, dissimular pode ser sinônimo de simular; mas também pode significar “ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar; não dar a perceber; calar; fingir; atenuar o efeito de; tornar pouco sensível ou notável; proceder com fingimento, hipocrisia; ter reserva; não revelar os seus sentimentos ou desígnios; esconder-se. Estas últimas acepções do verbo dissimular são muito mais amplas do que a da simulação... Em segundo lugar porque o CTN, em várias oportunidades, contempla a figura da simulação, o que indica que, ao prever, no parágrafo único do art. 116, a hipótese de “dissimulação”, está fazendo-o em sentido diverso daquele... Vale dizer, não basta existirem atos ou negócios que possam configurar abuso de direito, fraude à lei ou negócio indireto em si; indispensável é que tenham por finalidade servir de meio de mascaramento da ocorrência do fato gerador”.*

Para a doutrina tradicional, na simulação, ocorrem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes; e um outro ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros. De forma semelhante, no caso da fraude, o fato gerador (ato dissimulado) consiste em

---

<sup>29</sup> Washington de Barros Monteiro, *Curso de Direito Civil*. Parte Geral. 28ª, ed. atualizada. São Paulo. Saraiva. 1989, p. 210.

<sup>30</sup> Art. 116, Parágrafo único, CTN: *“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.”*



ato real, ou seja, aquele efetivamente praticado e, não sendo desejo do contribuinte mostrá-lo como de fato é, ocorre a sua ocultação sob o manto de um ato simulado, que lhe conferirá a aparência desejada.

### **3.4- A diferença entre fraude e sonegação**

A sonegação tal como é definida no art. 71 (“ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II- das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”) diverge da fraude dado que o seu objeto não é diretamente a norma jurídica de incidência, mas sim o conhecimento dos fatos relevantes por parte da Administração fiscal no exercício do poder-dever de lançamento que lhe é peculiar. Corresponde, portanto, a uma violação de deveres instrumentais (“obrigações acessórias”). O que a caracteriza a fraude é a frustração de uma norma legal, ou seja, o ato é praticado para alcançar, por meio indireto, um fim prático que a lei não permite atingir diretamente. No caso da fraude, a informação não é omissiva ou falsa. Informa-se, verdadeiramente, a existência de um ato jurídico eivado de vício intrínseco da vontade que o torna anulável ou ineficaz.<sup>31</sup>

## **4- A FRAUDE E A PROVA**

Nas palavras de Fabiana Del Padre Tomé: “A prova, como relato lingüístico que é, decorre de atos de fala, caracterizadores de seu processo de enunciação, realizado segundo as normas que disciplinam a produção probatória”.<sup>32</sup>

Os meios de prova são instrumentos de ingressos dos fatos ao processo construindo assim fatos jurídicos. Contudo, o esforço probatório não requer simplesmente que sejam juntados documentos aos autos. É necessário que a

---

<sup>31</sup> XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, p. 82

<sup>32</sup> TOMÉ, Fábica Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*, p. 179

autoridade fazendária demonstre um nexo de implicação entre a documentação apresentada e aquilo que se quer provar (fato probando).

Os fatos não provam nada e sim as pessoas que se valem deles para demonstrar aquilo que pretendem. O fato inexistente sem a interpretação. É o ser humano que, circunscrito ao seu arcabouço cultural, cria o fato por meio da linguagem. Diz-se, portanto, que fato jurídico consiste no fato juridicamente provado (grifei).

*“A prova é um fato jurídico em sentido amplo, cuja função consiste em convencer o destinatário acerca da veracidade da argumentação de determinado sujeito, levando à composição do fato jurídico em sentido estrito”.*<sup>33</sup>

Sendo a fraude uma ação ilícita que vise enganar o fisco negando-lhe a ocorrência do fato gerador ou alterando suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir seu pagamento, o fato de a administração fazendária não possuir o dom da onisciência e onipresença lhe impede de desvendar os caminhos neurológicos percorridos até a consumação da fraude tributária. Por esse motivo, cabe ao fisco provar dentro das regras prescritas no ordenamento jurídico que o fato probando se enquadra naquilo que o legislador definiu como fraude.

#### ***4.1- Definições de indícios e presunções***

Ao compreendermos que a prova consiste na representação dos eventos ocorridos no mundo fenomênico sendo, portanto, uma articulação jurídica da realidade, logo se conclui que a falta de conhecimento do evento, exaurido no tempo, faz com que o Direito engenhosamente crie formas de permitir ao aplicador agir como se conhecesse os eventos relevantes ao caso concreto. As presunções são, portanto, uma forma de conhecimento indutivo *“que se constitui na experiência colateral do sujeito com o mundo em torno de si”*<sup>34</sup>

Apesar de espécies distintas de prova, tanto os indícios quanto as presunções são considerados modalidade de prova indireta em que parte-se de

---

<sup>33</sup> TOMÉ, Fábria Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*, p. 71

<sup>34</sup> *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 16

um fato provado para se chegar, por dedução, ao fato principal que se deseja demonstrar. Maria Rita Ferragut afirma que indício “*é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro, não conhecido diretamente*”.<sup>35</sup> Paulo de Barros Carvalho definiu presunção como “*resultado lógico, mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é, simplesmente, provável*”.<sup>36</sup>

Embora não haja sinonímia entre indício e presunção, entendemos indício como o ponto de partida para fins de se estabelecer a presunção, de modo que toda prova aparece como um indício apto a acarretar uma presunção.

A doutrina divide as presunções em: (i) presunções *hominis* (ou simples) como sendo aquela construída pelo aplicador do direito e (ii) presunções legais como sendo aquela definida expressamente pelo legislador.

Entretanto, assim como alguns autores, entendemos que tal distinção não se faz apropriada eis que a presunção *hominis* é também legal, dado que, sob o aspecto do fundamento de validade, ela se encontra prevista em norma geral e abstrata. O art. 131 do Código de Processo Civil, que autoriza ao julgador a livre apreciação da prova ao formar o seu convencimento, de certa forma autoriza utilização da presunção *hominis*. Em nosso entender, a distinção entre presunção legal e presunção *hominis* não reside na existência ou ausência de previsão em lei, mas sim no modal deôntico inerente ao vínculo implicacional existente entre fato provado e fato presumido. No caso da presunção legal, provado o fato indiciário, a conclusão acerca do fato presumido é imposta pela lei. Em se tratando de presunção *hominis*, a relação implicacional entre fato indiciário e fato probando é a permissão.

#### ***4.2- Aspectos probatórios da fraude***

Qualquer conduta qualificável como fraude, por se tratar de ato ilícito, pressupõe a aplicação de sanções sejam elas administrativas ou penais (crimes contra a ordem tributária). Para que isso ocorra, é necessário o relato dos fatos em linguagem competente apta a produzir norma individual e concreta de

---

<sup>35</sup> *Presunções no Direito Tributário*, p.50

<sup>36</sup> *A Prova no Procedimento Administrativo Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 34, p.109

natureza sancionatória.

Nas palavras de Márcio Pestana, “o evento somente ingressa nos domínios dos objetos culturais caso sobre ele haja um relato lingüístico. Assim, sem a narrativa sobre o evento, não há fato, só evento. Caso a leitura deste evento seja realizada pelo domínio jurídico, ou seja, por um ordenamento previamente instalado (contexto), que preveja a possibilidade de que esta leitura possa efetivamente ocorrer e que traga repercussões concretas no seu domínio (códigos), neste preciso instante, nasce o fato jurídico.”<sup>37</sup>

Diz-se que o termo “conduta” refere-se necessariamente ao comportamento de uma pessoa. A conduta fraudulenta, ao se tornar um fato jurídico, compõe o núcleo do critério material de uma norma jurídica individual e concreta.

Formalizando o percurso das provas, temos:

$$[F_a . (F_1. F_2.F_3. \dots F_N)] \rightarrow F_j$$

- ❖  $F_a$  = fato alegado
- ❖  $F_1. F_2.F_3. \dots F_N$  = número finito de fatos
- ❖ “ $\rightarrow$ ” = conectivo implicacional
- ❖  $F_j$  = fato jurídico que se pretende constituir por meio das provas (fato jurídico em sentido estrito)

Tal expressão significa que, havendo um fato alegado ( $F_a$ ) atestado pelas provas ( $F_1. F_2.F_3. \dots F_N$ ), então deve-ser o fato juridicamente constituído ( $F_j$ ).<sup>38</sup> Dito de outra forma, a fórmula proposicional ilustra que o conjunto de diversos fatos, considerados cumulativamente, leva à conclusão de que o fato alegado é verdadeiro.

Desta forma, o encargo probatório transfere ao aplicador do direito a tarefa de reunir os indícios, relatá-los em linguagem competente de modo a atestar o fato alegado (conduta) e demonstrar o seu vínculo implicacional com o fato jurídico probando (fraude).

O conceito legal de fraude elegeu a intenção do agente (dolo) como elemento inerente à conduta fraudulenta. Por conseguinte, o esforço

---

<sup>37</sup> A Prova no Processo Administrativo Tributário, p. 95

<sup>38</sup> TOMÉ, Fábica Del Padre. A Prova no Direito Tributário, p. 72

probatório deve obrigatoriamente induzir o julgador a concluir pela clara intenção do agente em fraudar a lei tributária. Questão das mais difíceis no aspecto probatório é a que diz respeito à demonstração da presença do dolo. Como se trata de um elemento puramente subjetivo, de foro íntimo, a prova direta de sua ocorrência só é possível pela confissão.

Em se tratando de direito tributário, pode-se dizer que a presença do dolo é, praticamente, demonstrada apenas mediante provas indiretas, vale dizer, mediante presunções.

Em se tratando de presunções, o raciocínio indutivo, portanto, pode decorrer da imposição da lei (presunção legal) ou da permissão da lei (presunção *hominis*).

No caso da fraude, cabe ao aplicador do direito provar a exteriorização da vontade dirigida para o evento fraudulento, tarefa esta carregada de grande subjetividade.

Sob a ótica do julgador, a sua convicção deve se pautar no conjunto probatório apresentado nos autos, dada a inatingibilidade da verdade material, definida como a efetiva correspondência entre proposição e acontecimento. Deve prevalecer, portanto, a verdade lógica, obtida em conformidade com as regras de cada sistema.<sup>39</sup>

## **5- CONCLUSÕES**

Embora cientes de não esgotarmos o assunto, eis algumas conclusões:

- 1) Fraude, tal como foi definida no art. 72 da Lei n° 4.502, consiste em uma conduta comissiva ou omissiva praticada com o propósito específico de encobrir a ocorrência do fato gerador da obrigação principal através da prática de ato jurídico diverso, de modo a pagar menos tributo ou postergar-lhe o recolhimento.
- 2) Quanto ao aspecto subjetivo, a prática de fraude pressupõe o dolo, sendo este do tipo penal e específico, concernente à prática de ilícito por agente que possuía a vontade de executar o ato e de

---

<sup>39</sup> PESTANA, Márcio. *A Prova no Processo Administrativo Tributário*, p. 23

produzir um determinado resultado.

- 3) A fraude materializa-se pela prática de um ato jurídico aparente que, apesar de conformar-se com a letra da lei traz em si um vício de vontade caracterizado pela divergência entre a vontade interna e a declarada, sendo esta intencionalmente não verdadeira. O ato encoberto (dissimulado) consiste no fato gerador propriamente dito, fruto da vontade interna.
- 4) A redução ou postergação do montante do tributo devido revela-se como o elemento finalístico da fraude, de modo que não existirá fraude se o principal propósito do agente não for este.
- 5) O obrigação tributária surgida em decorrência do fato gerador a que se refere o conceito legal de fraude é a geral e abstrata, não havendo portanto que se falar ainda em tributo devido no sentido de sua exigibilidade, já que o fato gerador, pela simples ocorrência, não instaura automaticamente uma relação jurídica obrigacional. Esta, por sua vez, só se dá com a produção de norma individual e concreta devidamente veiculada através de linguagem competente.
- 6) A conduta fraudulenta e o fato gerador são fatos diversos embora relacionados entre si, onde um serve de camuflagem para o outro. Na fraude à lei, o agente utiliza uma previsão legal existente que funciona como cobertura para a sua ação, quando, na realidade, seu objetivo é contornar a aplicação de uma norma de caráter imperativo (norma de incidência). Na fraude à lei, estão em consideração duas normas: a norma de cobertura e a norma contornada. Entretanto, para que haja fraude fiscal, é necessário que haja um nexo motivacional entre a conduta fraudulenta e o fato gerador em si, ou seja, a fraude tributária pressupõe que o comportamento fraudulento do agente tenha por pretensão principal substituir e/ou esconder total ou parcialmente o fato gerador.
- 7) Na definição legal de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64,

não identificamos a necessidade de que o fato gerador já tenha se aperfeiçoado tal como previsto no critério temporal da norma geral e abstrata (regra matriz de incidência tributária). A fraude fiscal, portanto, caracteriza-se como ilícito de conduta (ou formal), isto é, dispensa a ocorrência do resultado, prescindindo inclusive da ocorrência do fato gerador e demais atos jurídicos subsequentes tais como o lançamento, vencimento, inscrição em dívida ativa, etc...

- 8) A adotarmos o posicionamento majoritário da doutrina que define simplesmente elisão como economia tributária lícita e evasão como a ilícita, desvinculando-se do significado gramatical dos verbos “elidir” e “evadir”. Fraude é espécie do gênero evasão.
- 9) Entendemos equivocada o critério distintivo entre elisão e evasão concernente ao momento da conduta adotada pelo contribuinte e o da ocorrência do fato impositivo, ou seja, se a conduta se dá antes da ocorrência do fato gerador, é caso de elisão; se a conduta é posterior à ocorrência do fato gerador, é hipótese de evasão fiscal. Nada impede que o contribuinte, antes mesmo da ocorrência do fato gerador, pratique dolosamente um ato com a pretensão de reduzir, impedir ou retardar a incidência da norma individual e concreta.
- 10) Alguns autores entenderem que a fraude à lei configura espécie do gênero abuso do direito pois em ambos a atividade se conforma exteriormente com a norma, confrontando contudo com seu ‘espírito’. Entretanto, a diferença entre ambos reside no fato de que no abuso do direito, o sujeito preenche o esquema do direito do qual se julga titular, violando-o, porém, em seu fundamento axiológico (espírito da lei); enquanto na fraude há contrariedade entre a conduta fraudulenta e a conduta que a norma fraudada impõe em termos de obrigatoriedade.
- 11) O Direito Civil tratou de definir o conceito de simulação, aplicável

ao Direito Tributário nos termos do art. 109 do CTN. Sendo assim, pode-se dizer que fraude e simulação são conceitos teóricos semelhantes porque em ambos os casos ocorrem dois negócios jurídicos: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes; e um outro ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros.

12) Sonegação tal como é definida no art. 71 da Lei nº 4.502/64 distingue-se de fraude dado que o seu objeto não é diretamente a norma jurídica de incidência, mas sim o conhecimento dos fatos relevantes por parte da Administração fiscal no exercício da fiscalização/arrecadação, correspondendo, portanto, a uma violação de deveres instrumentais (“obrigações acessórias”). No caso da fraude, a informação não é omissiva ou falsa. Informa-se, verdadeiramente, a existência de um ato jurídico eivado de vício intrínseco da vontade que o torna anulável ou ineficaz.

13) O fato de a administração fazendária não possuir o dom da onisciência e onipresença lhe impede de desvendar os caminhos neurológicos percorridos até a consumação da fraude tributária, ou seja, o dolo. Por esse motivo, cabe ao fisco prová-lo dentro das regras prescritas no ordenamento jurídico.

14) Em se tratando de direito tributário, pode-se dizer que a presença do dolo é, praticamente, demonstrada apenas mediante presunções, na qual prevalece o raciocínio indutivo, cabendo ao Fisco provar a exteriorização da vontade dirigida para o evento fraudulento e ao julgador, se pautar no conjunto probatório apresentado nos autos, fazendo prevalecer a verdade lógica, em detrimento da verdade material dada a sua inatingibilidade principalmente na questão do dolo.



## BIBLIOGRAFIA

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Ed. Saraiva, 1998
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos de incidência*. Ed. Saraiva, 5ª ed. 2007
- MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil. Parte Geral*. 28ª ed. atualizada. São Paulo. Saraiva. 1989
- AZEVEDO, Álvaro Villaça. *Negócio Jurídico. Atos Jurídicos Lícitos. Atos Ilícitos*. Ed. Atlas. 2003
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. Ed. Dialética. 2002
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. Malheiros Editores. 2ª ed. 1999
- DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.), *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Ed. Forense. 2005
- ATALIBA, Geraldo (coord). *Evasão e Elisão Fiscal, elementos de Direito Tributário*, São Paulo: RT, 1978.
- MACHADO, Hugo de Brito. *A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade*. Dialética. São Paulo, 2001
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. 3ª edição. Dialética, São Paulo, 2000
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998
- HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão*. São Paulo. Ed. Saraiva, 1997
- CARPENA, Heloísa. *Abuso de Direito nos contratos de consumo*. Ed. Renovar, 2001
- TOMÉ, Fábila Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. Ed. Noeses, 2005
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. Ed. Quartier Latin, 2005

- CARVALHO, Paulo de Barros. *A Prova no Procedimento Administrativo Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário, 1998
- Márcio Pestana, *A Prova no Processo Administrativo Tributário*. Ed Elsevier, 2007