

ATO SIMULADO E SONEGAÇÃO FISCAL

Paulo Ayres Barreto

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Livre Docente pela Universidade de São Paulo (USP). Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

1. Considerações iniciais

O tema da simulação no âmbito do Direito Tributário remete às ideias de opção fiscal, elisão, elusão e evasão. O delineamento desses conceitos e de suas diferenças é fundamental quando se analisa os campos do lícito e do ilícito.

O assunto em tela deve ser enfrentado à luz do direito positivo brasileiro, uma vez que cada ordenamento dá o tratamento jurídico que julga mais adequado, modificando, por vezes, os conceitos e colocando no campo do lícito condutas que, a princípio, seriam ilícitas no nosso direito.

Passar-se-á a expor o tratamento da matéria no ordenamento jurídico brasileiro e, posteriormente, a nossa visão de como o fisco brasileiro pode atuar em face de atos simulados.

2. Opção fiscal, elisão, elusão e evasão

Faz-se menção à “elisão tributária”, usualmente, em oposição à “evasão fiscal”, tendo em consideração a licitude da

conduta – o que caracterizaria a conduta meramente elisiva – ou sua ilicitude, hipótese na qual estaríamos diante de prática evasiva.

A elisão tributária pode ser examinada das perspectivas positiva e negativa. São tantas as acepções que se atribuem à expressão, que nos parece necessário não apenas conceituá-la, como também transmitir, com clareza, os aspectos que não se enquadram nesse conceito.

É necessário, inicialmente, afastar a elisão tributária da opção fiscal. Nesta, tem-se um comportamento induzido pelo legislador ou por ele admitido, que propicia a escolha de uma alternativa (entre duas ou mais presentes no ordenamento jurídico) para o reconhecimento da percussão tributária. É exatamente o que ocorre no imposto sobre a renda, com a tributação em bases presumidas. Cabe ao contribuinte optar entre calcular o imposto em bases reais (lucro real) ou por presunção (lucro presumido). Trata-se, inclusive, de excelente mecanismo de combate à evasão tributária.

A introdução da sistemática de apuração do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas com base no lucro presumido, no Brasil, foi coroada de êxito. A adesão foi grande porque beneficiava a todos. Muitos contribuintes reduziram sua carga tributária total, bem como seus deveres instrumentais, ao realizarem a opção pelo pagamento do imposto sobre a renda em bases presumidas. O fisco federal foi beneficiado pela simplificação do sistema, podendo reduzir o esforço de fiscalização dessas empresas, diminuindo a evasão fiscal em relação a esse tributo e, por fim, assegurando maior previsibilidade à sua arrecadação, que, para os exercentes dessa opção, tem como variável de relevo a obtenção de receita. É forçoso reconhecer que, receita, praticamente todas as empresas têm; lucro, apenas algumas.

A opção fiscal está hodiernamente prevista no próprio Texto Constitucional (art. 146, parágrafo único, I), que autoriza a lei complementar a instituir um regime único de arrecadação de impostos e contribuições dos entes políticos, em caráter

opcional. Essa opção é qualificada como um direito constitucionalmente assegurado ao contribuinte.

Elisão tributária consiste no direito subjetivo assegurado ao contribuinte de, por meios lícitos, (i) evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; (ii) reduzir o montante devido a título de tributo; ou (iii) postergar a sua incidência.

César Guimarães Pereira defende que a prática elisiva pode ocorrer inclusive após a ocorrência do fato jurídico tributário, voltando-se a, sempre por meios legais, retardar ou reduzir o pagamento do tributo devido. Cita, como exemplos, a possibilidade de obtenção de parcelamento de tributos, bem como a possibilidade de subsunção do fato construído em norma que proporcione créditos fiscais presumidos ou, ainda, por intermédio da consideração de créditos tributários em hipótese de reorganização empresarial, na qual a sucessora passa a ser titular de créditos da sucedida.¹ Note-se que, nas três situações mencionadas, há o efetivo pagamento do tributo em relação ao qual se operou a incidência tributária. Por outro giro, deu-se a incidência e o respectivo pagamento, ainda que por força de parcelamento, utilização de créditos presumidos ou de créditos de empresa sucedida.

Numa acepção estrita da expressão elisão tributária, nenhuma das situações acima descritas se enquadraria nesse conceito. Na primeira hipótese (de parcelamento), há mera postergação do pagamento integral de tributo cuja incidência já ocorreu, usualmente sujeita às sanções decorrentes da demora no pagamento. Nas outras duas hipóteses (de utilização de créditos), o pagamento é efetuado mediante compensação com créditos existentes. Podem existir efeitos positivos, de natureza financeira, por força de tais compensações, o que não descaracterizaria o pagamento de tributo devido. São, portanto, operações que se estruturam com o propósito de se

1. César Guimarães Pereira, *Elisão tributária e função administrativa*, São Paulo, Dialética, 2001, pág. 195.

alcançar algum benefício de natureza financeira, a partir de créditos e débitos tributários.

Elisão tributária tem como seu contraponto a evasão fiscal. Esta é caracterizada pela conduta do contribuinte de, por meios *ilícitos*, assim qualificados na legislação tributária, (i) evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; (ii) reduzir o montante devido a título de tributo; ou (iii) postergar a sua incidência.

Fala-se, ainda, em elisão tributária e elusão tributária. Elisão vem de elidir, que significa retirar, excluir, suprimir.² Elusão deriva de eludir, que tem o sentido de evitar (algo) de modo astucioso, com destreza ou com artifício.³ Percebe-se, pois, que tanto as ideias de “supressão, exclusão”, quanto a de “evitação, com destreza ou artifício”, permitem uma aproximação com a realidade que se pretende descrever com a expressão elisão (ou elusão) tributária.

Brandão Machado defende que “elusão (*avoidance*) é a palavra portuguesa adequada para traduzir a ideia de desvio, fuga, evitação (...)”.⁴ Contudo, percebe-se que a menção a “desvio”, “fuga” e mesmo a “evitação com artifício” denota uma visão negativa do ato, permeando a ilegalidade, o que, em nosso entendimento, não ocorreria no campo da elisão. A par disso, entre nós, elisão tributária é a expressão mais aceita pela doutrina, numa visão em que as noções de supressão, exclusão – de forma genérica – ou de atuação preventiva de forma a evitar a subsunção tributária, com o escopo de reduzir o tributo que seria devido ou postergar sua incidência – de

2. Antônio Houaiss; Mauro de Salles Villar; Francisco Manoel de Mello Franco, *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, Rio de Janeiro, Objetiva, 2004, pág. 1111.

3. *Ibidem*, pág. 1113.

4. Nota do tradutor. Raoul Lenz, Elusão fiscal e a apreciação econômica dos fatos, In Agostinho Toffoli Tavoraro; Brandão Machado; Ives Gandra da Silva Martins (Coord.), *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado – Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*, Rio de Janeiro, Forense, 1988, pág. 586.

forma mais técnica – decorrem sempre de atos lícitos. Por tais razões, optamos por não fazer diferenciação entre o campo dos ilícitos atípicos (elusão) e a elisão.⁵

A despeito das divergências doutrinárias sobre o tema, é força convir que a existência de um maior ou menor espaço para que se dê a elisão tributária estará sempre atrelada às estipulações do direito posto em cada sistema normativo. Como oportunamente adverte José Souto Maior Borges, “[...] a elisão no sentido genérico é matéria de direito positivo, portanto elisão é aquilo que a ordem jurídica positiva diz que ela é”.⁶

O Código Tributário Nacional qualifica como ilícitas a ação fraudulenta, a conduta dolosa, a simulação e a dissimulação. Percorrendo os enunciados prescritivos que conformam o Código Tributário Nacional, identificamos dois dispositivos que se relacionam diretamente com a definição de limites entre evasão e elisão fiscal. São eles os artigos 116, parágrafo único e 149, VII. Este último constante da redação original do Código e aquele inserido em 2001, pela Lei Complementar n. 104.

O artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional prescreve que o lançamento será efetuado e revisto de ofício, quando se comprove que o contribuinte agiu com *dolo, fraude ou simulação*.

Define-se dolo como “o artifício ou expediente astucioso empregado para induzir alguém à prática de um ato, que o prejudica, e aproveita ao autor do dolo ou a terceiro”.⁷ Difere da fraude, na medida em que esta última se consuma sem a intervenção

5. Sampaio Dória adota também o termo elisão, ressaltando, contudo, tratar-se de “[...] expressão peregrina que preenche, canhestamente, o vácuo deixado pela deficiência eufônica de substantivos derivados do verbo evitar (salvo evitação ou evitamento fiscal...)”. *Elisão e evasão fiscal*, São Paulo, Lael, 1971, pág. 26.

6. A norma antielisão, seu alcance e as peculiaridades do sistema tributário nacional, *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*, Brasília, 2002, pág. 213.

7. Clóvis Bevilacqua, *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado*, 12ª ed., Rio de Janeiro. Francisco Alves, 1959, pág. 363.

pessoal do prejudicado. Além disso, enquanto o dolo geralmente antecede ou é concomitante à prática do negócio jurídico, a fraude é perpetrada posteriormente à sua celebração.⁸ No subitem seguinte, analisaremos a simulação.

3. Simulação no novo código civil

A simulação de negócio jurídico recebe um tratamento distinto daquele que vigorava no Código Civil de 1916. Enquanto nesse diploma legal a simulação dava ensejo à anulabilidade do negócio jurídico (art. 147, II), no regramento atual vem tratada como hipótese de nulidade (art. 167). Ressalte-se ainda que a simulação passa a figurar no capítulo da invalidade do negócio jurídico.

Prescreve o artigo 167 do Código Civil em vigor que:

“Art. 167- É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

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

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

Consoante a dicção legal, a simulação pode decorrer (i) da interposição de pessoa(s); (ii) da ocultação da verdade; e (iii) da aposição de data falsa.⁹ Por se tratar de hipótese de nulidade, prescreve o artigo 168 do Código Civil que a ocorrência de simulação pode ser alegada por qualquer parte interessada ou

8. Cf. Washington de Barros Monteiro, *Curso de direito civil – parte geral*, v. 1, 41ª ed. atual. Ana Cristina de Barros Monteiro França Pinto, São Paulo, Saraiva, 2007, pág. 236.

9. Cf. Washington de Barros Monteiro, *Curso de direito civil – parte geral*, v. 1, 41ª ed. atual. Ana Cristina de Barros Monteiro França Pinto, São Paulo, Saraiva, 2007, pág. 258.

pelo Ministério Público, quando lhe couber investir. Nessa perspectiva, as Fazendas Públicas, prejudicadas por força da verificação de ato ou negócio simulado, têm legitimidade para pleitear o reconhecimento judicial da simulação perpetrada.

A simulação distingue-se do dolo, na medida em que, neste, apenas um dos interessados tem ciência do ato doloso, enquanto na simulação, ambas as partes têm participação na ação concertada.¹⁰

Como ensina Silvio Rodrigues, “negócio simulado é aquele que aparenta uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que não pretendem”.¹¹ O negócio que se simula tem o propósito de iludir terceiros.

4. Simulação e dissimulação no Direito Tributário

A simulação em sentido lato é definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, que visa a aparentar um negócio jurídico inexistente, ou que, se existe, é diferente daquele que se realizou, com o propósito de iludir terceiros¹². É requisito indispensável, portanto, que haja uma divergência entre a vontade interna e a declarada, como bem lembra César García Novoa.¹³

No âmbito fiscal, o prejuízo ocasionado pelo ato simulado é o não recolhimento ou a diminuição do valor que efetivamente deveria ser recolhido a título de tributo. Sobre esse assunto, o Direito Tributário, por força do art. 109 do Código Tributário Nacional, segue o conceito dado pelo Direito Privado, o qual distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa.

10. Ibidem, pág. 255.

11. *Direito civil – parte geral*, v. 1, 34^a ed., São Paulo, Saraiva, 2007, pág. 294.

12. Hermes Marcelo Huck, *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*, São Paulo, Saraiva, 1997, pág. 118.

13. *La Cláusula Antielusiva en La Nueva Ley General Tributaria*, Madri, Marcial Pons, 2004, pág. 143.

A simulação será absoluta quando não houver relação negocial efetiva entre as partes, isto é, elas praticam um ato de forma ostensiva, mas este, verdadeiramente, não ocorre.¹⁴ Por conseguinte, não esperam nenhum efeito decorrente do ato simulado. É, por exemplo, o caso de venda simulada para executar uma fraude contra credores.¹⁵

Por outro lado, caracteriza-se a espécie relativa (dissimulação) quando há dois negócios jurídicos sobrepostos: o simulado aparece para terceiros, mas sua função na verdade é ocultar outro negócio, dissimulado, aquele que as partes realmente desejam.

4.1. O parágrafo único do art. 116 do CTN

Até o advento da Lei Complementar n. 104/2001, os limites estabelecidos para a atuação do particular, no Código Tributário Nacional, eram o dolo, a fraude e a simulação. Se não restasse comprovada a ocorrência de tais vícios no negócio jurídico, as ações desenvolvidas pelo particular não eram objeto de nenhum questionamento.

Na exposição de motivos da Lei Complementar n. 104/2001, encontramos a seguinte justificativa para a mudança no artigo 116 do Código Tributário Nacional:

“6. A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.”

Pode-se concluir, a partir da transcrição acima, que o abuso de direito e o abuso de formas jurídicas podem caracterizar,

14. Miguel Delgado Gutierrez, *Planejamento Tributário: elisão e evasão fiscal*, São Paulo, Quartier Latin, 2006, pág. 84.

15. Hermes Marcelo Huck, *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*, São Paulo, Saraiva, 1997, pág. 119.

para fins tributários, unicamente indícios de dissimulação. Vale dizer, o indício isoladamente considerado não autoriza a requalificação do fato jurídico tributário. Impõe-se a comprovação da ocorrência de dissimulação, a partir de tais indícios.

Por força da inserção do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, passou a existir, em nosso ordenamento jurídico, tratamento específico à dissimulação, espécie do gênero simulação. Ocorrendo hipótese de simulação absoluta, deve ser aplicado o art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. Tratando-se de simulação relativa, isto é, de dissimulação, a norma aplicável é o parágrafo único do art. 116 do mesmo diploma legal, cuja eficácia técnica (sintática) está condicionada à edição de lei ordinária.

Poder-se-ia questionar o cabimento da alteração promovida em face do direito positivo já existente. Em outras palavras, qual seria a razão de ser do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, se o art. 149, VII, desse mesmo diploma normativo já versava sobre o gênero simulação?

A aludida alteração pode ser entendida como um ato de fala de caráter perlocucionário. O direito se manifesta por meio de atos de fala,¹⁶ os quais podem ser classificados em locucionários, ilocucionários e perlocucionários.¹⁷ No direito positivo, as proposições normativas podem ser vistas como atos de caráter meramente locucionários. Todavia, toda norma posta no sistema busca reger condutas intersubjetivas. Daí o caráter prescritivo das normas jurídicas. Eis sua força ilocucionária. No que se

16. Sobre o tema, ver J. L. Austin, *Quando dizer é fazer: palavras e ação*, trad. Danilo Marcondes de Souza, Porto Alegre, Artes Médicas, 1992; e John Searle, *What is a speech act?*, In John Searle, *The philosophy of language*, 5ª reimpr., London, Oxford University Press, 1979.

17. Tárek Moisés Moussalem esquematizou o ato de fala na seguinte conformidade: “(a) S’ diz a S’’: “Se auferir renda, estará obrigado a pagar IR” – ato locucionário. S’ ordena a S’ – ato ilocucionário. S’ persuade S’ a pagar – ato perlocucionário.” *Revogação em matéria tributária*, São Paulo, Noeses, 2005, pág. 69.

refere ao efetivo cumprimento da conduta pelo destinatário da norma, identificamos a força perlocucionária dos atos de fala.

Desta forma, entendemos que o novel parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional teve como destinatários (i) as autoridades administrativas encarregadas de fiscalizar a atividade do particular, que relata a ocorrência de fatos jurídicos tributários, e (ii) os contribuintes que procuravam dissimular a ocorrência do fato gerador.

Além disso, a alteração procedida, pondo sob foco a figura da dissimulação, reconhece que, nesses casos, há um confronto entre duas manifestações de linguagem: a exarada pelo contribuinte, com o intuito de evitar (licitamente) ou ocultar (ilicitamente) a ocorrência do fato gerador, e a exarada pela autoridade administrativa, com o escopo de requalificar o fato jurídico tributário praticado pelo contribuinte, constituindo o fato jurídico que se pretendeu evitar ou ocultar.

Daí a razão pela qual o legislador complementar houve por bem inserir no direito positivo dispositivo legal para determinar que, nesses casos, em que há um conflito entre duas camadas de linguagem, a atuação da autoridade administrativa haverá de estar pautada em procedimento a ser previsto pelo legislador ordinário. Tal procedimento se faz necessário para definir a verdade lógica prevalecente.

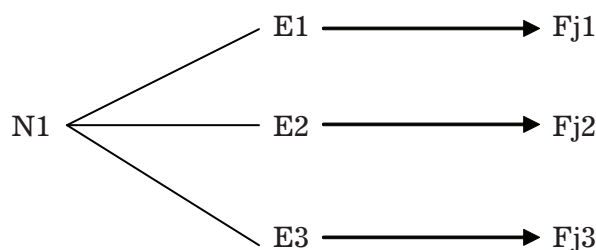
4.2. Ineficácia técnica (sintática) do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional

A desconsideração dos atos ou negócios jurídicos perpetrados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, ou ainda a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, está submetida a requisitos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Na dissimulação, há uma linguagem constitutiva de um fato jurídico que não representaria o real negócio jurídico realizado. Logo, põe-se a necessidade de a autoridade administrativa descrever, em linguagem competente, o fato que representaria a

efetiva relação jurídica pactuada. Duas linguagens distintas, descrevendo fatos de natureza diversa, com efeitos tributários diferentes: no fato relatado pelo contribuinte, tem-se ausência de oneração tributária ou sua mitigação; naquele reportado pela autoridade normativa, reconhece-se a incidência tributária ou um maior débito dessa natureza.

Conforme explica Paulo de Barros Carvalho, “a mesma norma pode incidir sobre acontecimentos diferentes, produzindo, com isso, fatos jurídicos distintos”¹⁸, o que graficamente pode ser assim representado:



N=norma

E=evento no mundo social

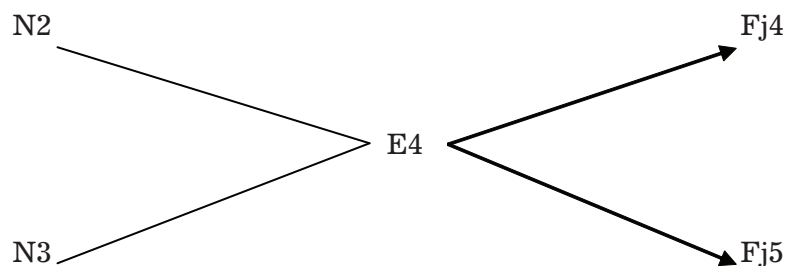
Fj=Fato jurídico

Ainda, “normas diferentes podem incidir sobre o mesmo suporte fático, engendrando também fatos juridicamente diversos”¹⁹. Nesses casos, há um confronto entre a linguagem do contribuinte, com o intuito de evitar (licitamente) ou ocultar (ilicitamente) a ocorrência do fato gerador, e a exarada pela autoridade administrativa, com o escopo de requalificar o fato

18. *Direito tributário, linguagem e método*, São Paulo, Noeses, 2008, pág. 153.

19. Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário, linguagem e método*, São Paulo, Noeses, 2008, pág. 153.

jurídico tributário praticado pelo contribuinte, constituindo o fato jurídico que se pretendeu evitar ou ocultar.



N=norma

E=evento no mundo social

Fj=Fato jurídico

Qual linguagem deve prevalecer? Que requisitos devem pautar o procedimento de desqualificação da linguagem posta pelo contribuinte? A simulação deve ser reconhecida judicialmente para, em momento posterior, admitir-se a exigência do tributo ou sua diferença?

São questões importantes, a exigirem um adequado e minudente tratamento legal. Não é por outra razão que a parte final do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional remete essa disciplina à lei ordinária. Ocorre que nenhuma lei ordinária, até o momento, foi aprovada com esse conteúdo.

Paulo de Barros Carvalho adverte que “pode acontecer que u’a norma válida assuma inteiro teor de sua vigência, mas por falta de outras regras regulamentadoras, de igual ou inferior hierarquia, não possa juridicizar o fato, inibindo-se assim a propagação de seus efeitos”.²⁰ Denomina esse fenômeno de ineficácia técnica.

20. *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*, 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 2004, pág. 57.

É forçoso concluir que, enquanto lei ordinária não disciplinar o procedimento de desconconsideração dos negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, será inaplicável o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Há ineficácia técnica, de natureza sintática.

De outra parte, uma vez superada a aludida ineficácia técnica do dispositivo por força da disciplina do procedimento de desconconsideração dos atos praticados pelo contribuinte, entendemos que os debates em torno da ocorrência de eventual dissimulação podem ocorrer nas esferas administrativa e judicial, independentemente de um reconhecimento *a priori* por parte do Poder Judiciário.

5. Sonegação fiscal

Como já afirmado, a ilicitude é o principal aspecto a ser levado em consideração quando se diferencia evasão fiscal de elisão fiscal. Contudo, um ato ilícito pode ser tão-somente administrativo, como pode ser também penal. É possível, então, distinguir graus diversos de ilicitude dentro da evasão.

Os crimes contra a ordem tributária são chamados de sonegação em sentido lato²¹, abarcando condutas que tenham por escopo o não-recolhimento ou o recolhimento de menor quantia a título de tributo. No sentido estrito, o conceito é de subtração por ocultação de informações, previsão trazida no art. 71 da Lei n. 4.502/1964.

O referido dispositivo define a sonegação como o ato *doloso* tendente a impedir o conhecimento das autoridades fazendárias da ocorrência do fato jurídico tributário ou das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

21. Alberto Xavier, *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, São Paulo, Dialética, 2001, pág. 81.

Neste ponto, é importante diferenciarmos o dolo civil do dolo penal. Aquele é o “*artifício enganoso, malicioso, de má-fé, utilizado para convencer alguém à prática de um ato em seu prejuízo, que jamais seria praticado caso a realidade fosse plenamente conhecida*”.²² O dolo no Direito Penal é bastante diverso, pois se caracteriza como a vontade do agente de praticar o ato delituoso.

Quando a Lei n. 4.502, ao definir sonegação em seu art. 71, refere-se a ato doloso, deve-se entender que o dolo aqui tratado é o penal, já que, quando se pratica uma conduta com o fim de impedir o conhecimento das autoridades fazendárias da ocorrência do fato jurídico tributário, é inerente a existência de má-fé. Por isso, caso se optasse por adotar a acepção civil de dolo para a sonegação, o adjetivo “doloso” utilizado na lei seria desnecessário. Como é regra de interpretação que a lei não contenha palavras inúteis, o significado adotado pelo legislador é o de dolo penal.²³

A aplicação de multa duas vezes maior, segundo o art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/1996²⁴, somente é possível nos casos de sonegação, fraude e conluio. E o dispositivo ainda acrescenta “independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”. Marco Aurélio Greco adverte que “o termo ‘fraude’ pode referir-se a duas situações distintas: a fraude à lei e a fraude contra o Fisco”²⁵ e conclui que:

22. João Francisco Bianco, *Sonegação, Fraude e Conluio como Hipóteses de Agravamento da Multa na Legislação Tributária Federal*, In Revista Dialética do Direito Tributário, n. 133, out. 2006, pág. 38.

23. Ibidem, pág. 41.

24. “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

25. Marco Aurélio Greco, *Planejamento Tributário*, São Paulo, Dialética, 2004, pág. 231.

*“A fraude à lei ou fraude civil, não é hipótese de incidência penal! Portanto, o inciso II do artigo 44 não se aplica às hipóteses de fraude civil ou fraude à lei, incidindo apenas nas hipóteses que configurem fraude ao Fisco ou estiverem revestidas de feição penal”.*²⁶

Portanto, é de se concluir que o legislador tributário previu a aplicação de sanções penais a condutas criminosas (fraude, conluio, sonegação), e quis que estas, devido à sua gravidade, fossem também apenadas com multa duplicada.

A simulação não constitui crime contra a ordem tributária. É ilícito previsto no art. 162 do Código Civil, não sendo tipificado no âmbito penal. Por isso, quando praticado pelo contribuinte, não enseja multa agravada, mas tão-somente punições administrativas. Assim, o procedimento utilizado pelo contribuinte que gere dúvidas sobre o regime jurídico aplicável, ainda que seja simulação, não é suficiente para ensejar a aplicação de multa duplicada e, por conseguinte, conforme o raciocínio tecida, não é crime²⁷.

Alberto Xavier tem esse mesmo pensamento quanto à separação entre sonegação, que é crime, e simulação:

“A sonegação por falsa declaração, incriminada, distingue-se da simulação, pois enquanto na falsa declaração ocorre uma divergência entre a declaração informativa e o objeto da informação, na simulação essa divergência não ocorre, pois o contribuinte declara a existência do ato aparente (...). A divergência que existe é interna ao próprio ato informado, entre a vontade real e a vontade declarada, a qual não afeta a exatidão da informação sobre a existência e características do ato jurídico em si mesmo considerado.

(...)

26. Ibidem.

27. João Francisco Bianco, *Sonegação, Fraude e Conluio como Hipóteses de Agravamento da Multa na Legislação Tributária Federal*, In Revista Dialética do Direito Tributário, n. 133, out. 2006, pág. 42.

*A simulação, como vício do ato ou negócio jurídico, em si mesmo, não constitui, pois, crime contra a ordem tributária, mas tão-somente infração administrativa, caso configure, como sucederá na maioria dos casos, evidente intuito de fraude”.*²⁸

Portanto, a simulação é ilícito meramente civil, não se enquadrando no conceito de sonegação fiscal. Esta última caracteriza ilícito penal contra a ordem tributária. Em face de sua matriz diferenciada, as penalidades correspectivas devem também ser distintas. A multa agravada só é aplicável às hipóteses de sonegação fiscal.

6. Síntese conclusiva

A opção fiscal, que é um *direito constitucionalmente assegurado* ao contribuinte, constitui uma prática lícita. Ela se caracteriza por um comportamento induzido ou permitido na legislação, pela qual se confere ao contribuinte o poder de escolha, entre duas ou mais opções presentes no ordenamento jurídico, para o reconhecimento da percussão tributária.

Não há enunciado prescritivo que proíba, direta ou indiretamente, a estruturação, por meios lícitos, de operação tributária com o único propósito de reduzir ou mesmo não pagar tributos. Não há regra específica que vede tal procedimento, nem qualquer princípio que possa servir de fundamento para impedir esse comportamento. Portanto, a elisão tributária também está situada no campo da licitude, já que é um direito subjetivo assegurado ao contribuinte, que lhe permite estruturar operações lícitas com o propósito de alcançar algum benefício de natureza financeira, a partir de créditos e débitos tributários.

Por outro lado, há a evasão fiscal, que se encontra no campo da ilicitude. Caracteriza-se nas situações em que o contribuinte se vale de meios ilícitos, assim qualificados na legislação

28. Alberto Xavier, *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, São Paulo, Dialética, 2001, págs. 82 e 83.

tributária, para (i) evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; (ii) reduzir o montante devido a título de tributo; ou (iii) postergar a sua incidência.

O Código Tributário Nacional qualifica como ilícitas a *simulação absoluta* e a *simulação relativa* (dissimulação). Nesta, há dois negócios jurídicos: um é ostensivo e simulado, e não representa a verdadeira vontade das partes; e o outro é oculto, dissimulado, e constitui a relação jurídica verdadeira. Na simulação absoluta, há, aparentemente, um negócio jurídico celebrado pelas partes, mas verdadeiramente não é da intenção das partes celebrar negócio algum. O ato ou negócio jurídico simplesmente não ocorreu.

Não há outros limites normativos à estruturação do planejamento tributário. Foram estes os limites postos. Propósito negocial, prevalência da substância sobre a forma e outras perquirições de mesmo jaez não foram aqui positivadas para, em matéria de planejamento tributário, solucionar os chamados “hard cases”. Nas hipóteses extremas, nessa matéria, as soluções são simples. Na zona cinzenta, o limite normativo consiste na identificação da ocorrência de simulação ou dissimulação. Nada mais.

Por fim, constatou-se que a simulação é ilícito meramente civil, não se enquadrando no conceito de sonegação fiscal. Esta última caracteriza ilícito penal contra a ordem tributária. Em face de sua matriz diferenciada, as penalidades correspectivas devem também ser distintas. A multa agravada só é aplicável às hipóteses de sonegação fiscal.