



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS  
PRO-REITORIA DE GRADUAÇÃO  
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO  
CURSO DE DIREITO  
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA  
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO

## **CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

ORIENTANDO: GERSON NARCISO DA FONSECA  
ORIENTADORA: PROF<sup>a</sup>: MA. TATIANA DE OLIVEIRA TAKEDA

GOIÂNIA-GO

2024

GERSON NARCISO DA FONSECA

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Artigo Científico apresentado à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito, Negócios e Comunicação da Pontifícia Universidade Católica de Goiás.

Prof<sup>a</sup>. Orientadora: MA. Tatiana de Oliveira Takeda.

GOIÂNIA-GO

2024

GERSON NARCISO DA FONSECA

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Data da Defesa: 06 de junho de 2024.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Orientadora: Prof<sup>a</sup>: MA. Tatiana de Oliveira Takeda      Nota

---

Examinador Convidado: Prof.: Mestre Roberto Luiz Ribeiro      Nota

## CRIMES CONTRA O ORDEM TRIBUTÁRIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Gerson Narciso da Fonseca<sup>1</sup>

Crimes Contra a Ordem Tributária e Planejamento Tributário se constitui num estudo genérico em que aborda as situações nas quais o contribuinte passa a se enquadrar como incurso nas condutas tipificadas como ilícitas sob a ótica tributária, assim como também discorre acerca de condutas legais, sob a forma de planejamento fiscal, que possibilitam mitigar o elevado impacto oneroso dos encargos tributários sobre os contribuintes, sejam eles, pessoas físicas e, principalmente, jurídicas. O enquadramento nos crimes contra a ordem tributária está assentado nos artigos 1º, 2º e 3º da Lei 8.137/1990 (Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo) e, em relação ao planejamento fiscal, o mesmo encontra-se alicerçado, principalmente pela Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), assim como por vasta produção bibliográfica existente. Há de se lembrar que, antecedendo ao atual ordenamento jurídico, a Lei nº 4.729/65 (Lei dos Crimes de Sonegação Fiscal), é que disciplinava as condutas relativas ao universo tributário. Com a entrada em vigor da Lei nº 8.137/1990, a referida lei foi ab-rogada. Também há de se considerar o fato de que o estudo em pauta, envolve múltiplas disciplinas, dentre elas, Direito Tributário, Contabilidade, Direito Penal, Direito Processual, Finanças Públicas, etc. Trata-se de pesquisa com abordagem dedutiva e revisão bibliográfica.

**Palavras chave:** Lei nº 4.729/1965. Lei nº 5.172/1966. Lei nº 8.137/1990. Interdisciplinariedade. Planejamento Fiscal.

---

<sup>1</sup> Gerson Narciso da Fonseca, bacharelado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUG/GO). gersonnarciso7@gmail.com.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	1
<b>1. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA</b> .....	4
1.1 A LEI Nº 8.137/1990 E A DEFINIÇÃO .....	4
1.2 CLASSIFICAÇÃO DE CRIMES TRIBUTÁRIOS .....	6
1.2.1 Sonegação .....	6
1.2.2 Fraude .....	7
1.2.3 Conluio .....	7
1.2.4 Simulação .....	7
1.3 SANÇÕES PARA QUEM COMETE CRIME TRIBUTÁRIO .....	8
<b>2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b> .....	9
2.1 CONCEITO .....	9
2.2 TRIBUTOS .....	10
2.2.1 Espécies de Tributos .....	11
2.2.1.1 <i>Impostos</i> .....	11
2.2.1.2 <i>Taxas</i> .....	12
2.2.1.3 <i>Contribuição de Melhoria</i> .....	12
2.2.1.4 <i>Empréstimo Compulsório</i> .....	13
2.2.1.5 <i>Contribuição Especial</i> .....	13
2.3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	14
2.4 FASES DE ELABORAÇÃO .....	14
2.4.1 Fato Gerador da Obrigação Tributária .....	14
2.4.2 Sujeitos da Obrigação Tributária .....	15
<b>3. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FORMA DE BENEFICIAR O CONTRIBUINTE E MITIGAR A INCIDÊNCIA DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA</b> .....	16
3.1 IMPORTÂNCIA DE EQUIPE TÉCNICA EXPERIENTE .....	16
3.2 O RESPEITO AO REGIME TRIBUTÁRIO .....	16
3.3 O RECOLHIMENTO DE IMPOSTOS NO PRAZO LEGAL .....	17
3.4 A LUTA CONTRA O “CAIXA 2” .....	18
3.5 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA X PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	18

3.6 ELISÃO FISCAL COMO FORMA DE CRIAR UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	19
3.6.1 A Importância de entender a diferença entre os Termos Fiscais: Elisão, Evasão e Elusão .....	20
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	21
<b>ABSTRACT</b> .....	24
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	25

## INTRODUÇÃO

Como se verá ao longo desta exposição, a realidade normativa do universo tributário em nosso País é complexa e substancialmente sacrificante para o contribuinte, seja pelas dificuldades em compreender a infindável quantidade e o emaranhado de normas, seja pelo enorme peso das onerações que recaem sobre o referido contribuinte.

Ao se ater a vários processos judicializados no âmbito federal relativos às questões tributárias, tanto na área cível, como na criminal ou na execução fiscal, em muito se fez notar a contundente forma pelas quais as instituições legitimadas para representar o Estado agem sobre o contribuinte, no sentido de o obrigar a cumprir suas atribuições tributárias, especialmente no que tange às obrigações pecuniárias, numa clara relação assimétrica de forças em favor dos órgãos públicos.

A grosso modo, é passível de se afirmar que, digladiar com instituições legitimadas para representar o Estado, atuante no sentido de que haja a arrecadação dos tributos, não é empreitada que prescindia de elevado esforço, visto que, dentre outras razões, o emaranhado legal em que se constitui o arcabouço tributário pátrio, é algo que beira ao humanamente inextrincável, em que não raro, verifica-se que os próprios agentes arrecadadores desconhecem.

Conforme o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), em 2022 havia em vigor 38.540 normas tributárias federais, sendo que, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, foram editadas 466 mil normas tributárias, sendo 18 delas, emendas constitucionais, razão pela qual se faz ansiar por breve e substancial mudança no sistema tributário nacional, no sentido de seja reduzido o volume e simplificada a complexidade de suas regras, assim como, em buscar aliviar o peso dos encargos tributários incidentes sobre o contribuinte.

Em relação à realidade tributária atual, há a condição de se poder afirmar de que a mesma é inconstitucional, visto que se opõe frontalmente ao que se encontra previsto nos artigos 1º, IV e 170, *caput*, da Constituição Federal de 1988, pelo fato de que o primeiro se trata de princípio fundamental, em que se assenta nos valores sociais do trabalho e da livre-iniciativa, assim como o segundo, relativo

aos princípios gerais da atividade econômica, onde define que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre-iniciativa. Em oposição aos mencionados preceitos constitucionais, devido à exorbitante carga tributária incidente sobre o contribuinte, é de se entender que a realidade tributária pátria não dignifica o trabalho humano, nem serve de motivação para o exercício da livre-iniciativa.

Frente à nossa realidade tributária, o contribuinte não raro, se sente no direito, ou mesmo na obrigação de fazer uso de variados mecanismos, lícitos e/ou ilícitos, objetivando ao menos mitigar o peso dos encargos tributários incidentes sobre si.

Um dos reflexos dessa exorbitante carga tributária, é a recorrente divulgação nas mídias jornalísticas, de notícias relativas às ações conjuntas entre fiscalização tributária, Ministério Público e polícia, visando reprimir sonegação fiscal, como é o caso da denominada Operação Vênus, ocorrida em 06/12/2023, divulgada com a seguinte manchete jornalística: “*Grupo de vestuário com mais de 200 lojas no país é alvo de operação por sonegar R\$ 3 bi*”.

Ao tomar ciência do conteúdo do caso acima, intuitivamente se é levado à duas perspectivas:

a) a de que efetivamente tenha ocorrido a evasão fiscal, até mesmo porque, pelo histórico cultural dos contribuintes brasileiros, é quase que natural haver malabarismos para evitar o elevado encargo tributário, redundando na conduta ilícita, fato que, segundo a legislação vigente, constitui crime, previsto Lei nº 8.137/1990;

b) a de que, no bojo da gestão tributária do grupo empresarial, tenha havido a aplicação de mecanismos legais existentes no intrincado e vasto universo de normas tributárias, que possibilitaram tais condutas, ou até mesmo pela existência de brechas ou lacunas na legislação, em que os próprios agentes fiscalizadores desconhecem ou não sabem interpretar. Neste sentido, pode-se afirmar que houve elisão fiscal, conduta legal de planejamento tributário.

Uma outra situação também bastante interessante, que merece ser exemplificada, é o comentário de um determinado procurador do Ministério Público



Federal acerca do fato que o levou a requerer o arquivamento por falta de justa causa, de um determinado processo judicial, relativo a crime contra a ordem tributária, quando externou perplexidade com a absurda benevolência do Fisco em relação às grandes empresas, visto que, para todos os efeitos, sob a ótica legal, não ter ocorrido ato ilícito nas condutas tributárias naquele caso, mesmo sabendo que a parte ré, num contexto cotidiano, facilmente seria incriminada pela clara evasão fiscal, sob a forma de sonegação de elevado valor de tributos, porém, como não foi encontrada legislação pertinente ao caso concreto, não caracterizou ato ilícito, ficando isenta de recolher os tributos inicialmente a ela imputados, levando-se a concluir que houve uma eficiente operação de planejamento fiscal, baseada em lacuna existente na legislação pertinente.

Há de se considerar que a existência de brechas ou lacunas na legislação tributária não é saudável para o livre-mercado, visto que, aqueles que delas se beneficiam, desfrutarão de elevado lucro em suas atividades empresariais, em detrimento daqueles que necessitam arcar com elevada carga de tributos que lhes são imputados, possibilitando aos primeiros efetuar concorrência desleal.

No que se refere ao contribuinte pessoa física, pode-se afirmar que não há muita margem para que fique menos onerado, visto que seus rendimentos são tributados diretamente na fonte. Cabe mencionar, a título de ilustração, que foi veiculado nas mídias jornalísticas há alguns anos, o fato de que um dos maiores empresários nacionais havia pago de imposto de renda bem menos do que um trabalhador assalariado medianamente remunerado, ficando implícito que muito possivelmente o primeiro tenha lançado mão de mecanismos legais que possibilitaram um planejamento fiscal que o isentou dos encargos tributários.

Esta exposição estará estruturada em três seções, dispostas na seguinte ordem, e que tratará dos seguintes assuntos:

1 Crimes Contra a Ordem Tributária;

2 Planejamento Fiscal;

3 O Planejamento Tributário como forma de beneficiar o contribuinte e mitigar a incidência de crimes contra a ordem tributária

# 1. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

## 1.1 A LEI Nº 8.137/1990 E A DEFINIÇÃO

Cabe considerar que toda conduta contrária à ordem tributária se enquadra no que está previsto nos três primeiros artigos da Lei nº 8.137/1990, sendo considerada a Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária. Veja *ipsis litteris* o que dispõem os referidos artigos:

Dos Crimes Contra a Ordem Tributária  
**Seção I**  
**Dos crimes praticados por particulares**

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (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.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (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;  
IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;  
V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

## **Seção II** **Dos crimes praticados por funcionários públicos**

Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;  
II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente.  
Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.  
III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.  
Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

Cabe aqui salientar que há diferença entre crime tributário e ilícito tributário, sendo o primeiro uma infração penal e, o segundo apenas uma infração tributária, constituindo o primeiro numa ofensa a um bens jurídicos fundamentais, como por exemplo, o cerceamento à realização de políticas públicas de saúde e educacional, proveniente dos tributos não recolhidos, enquanto a segunda, constitui apenas uma infração às normas tributárias existentes, tal como o não cumprimento de meras formalidades de caráter burocrático.

O delito fiscal só se configura caso haja dolo, caracterizado com o fim de fraudar a Fazenda Pública. Caso contrário, não há infração penal tributária.

Dentre os princípios que regem a ordem tributária, um dos fundamentais para a conduta seja considerada crime, é a existência de lei anterior que o defina. Em não havendo a referida lei, mesmo que ocorra a hipótese de incidência, o fato gerador e o lançamento, não há em crime.

Outro princípio que também merece consideração no âmbito penal tributário, é o da fragmentariedade, caracterizado pelo fato de que apenas as condutas mais significativas sob a ótica da gravidade relativas a bens jurídicos relevantes, é que devem ser levados em consideração, princípio este que se aplica paralelamente ao da intervenção mínima.

O artigo 1º da Lei 8.137/1990, se refere aos crimes em que para sua produção, exigem resultados materiais, tais como, supressão ou redução de tributos, fato que

não ocorre em relação ao artigo 2º, cujas condutas incriminadoras se constituem em crimes de mera conduta.

## 1.2 CLASSIFICAÇÃO DE CRIMES TRIBUTÁRIOS

### 1.2.1 Sonegação

Quando o contribuinte que deixa de efetuar os registros dos fatos geradores de suas operações com incidências tributárias, fraudando o errário público através da supressão ou redução dos tributos devidos, incorre no ilícito penal tributário de sonegação fiscal. Conforme artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, tem-se que:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Tanto quanto no que se refere à Lei acima mencionada, a conduta dolosa caracterizada pela sonegação fiscal incide também no que se encontra previsto no artigo 1º da Lei 8.137/1990, constituindo crime contra a ordem tributária, visto que, se materializa pela supressão ou redução de crédito tributário pela omissão das informações às autoridades tributárias, com amplos reflexos que atingem bens jurídicos bastantes significativos, tais como o impedimento na implantação de políticas públicas de relevantes valores sociais.

### 1.2.2 Fraude

### 1.2.3

Diferentemente da sonegação, que se caracteriza pela supressão ou redução na geração de créditos tributários pela omissão de informações à autoridade tributária, a fraude se caracteriza por qualquer meio que propicie evasão fiscal, isentando o contribuinte arcar com os encargos tributários que a ele seriam atribuídos. De acordo com artigo 72 da Lei 4.502/1964, tem-se que fraude é:

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 a evitar ou diferir o seu pagamento

Trata-se de um mecanismo de evasão fiscal, em que são fornecidos dados irreais acerca das atividades desenvolvidas pelo contribuinte, tais como, informação incorreta acerca do volume das transações efetivamente realizadas, ou mesmo, por ocasião do preenchimento da Declaração Anual de Rendimentos de Pessoa Física, quando são informados gastos e outras atividades inexistentes, tais como doações, que proporcionam abatimento no valor do imposto a ser pago.

### 2.2.3 Conluio

Nessa forma de fato doloso que objetiva a evasão fiscal, há a participação de no mínimo dois indivíduos, os quais em comum acordo deixam de informar a ocorrência do fato gerador que proporcione a existência do crédito tributário. Também, conforme a Lei 4.502/1962, em seu artigo 73, encontra-se que:

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Assim sendo, tanto na omissão, quanto na informação incorreta de dados à autoridade tributária, envolve simultaneamente as duas partes do negócio jurídico, as quais em comum acordo e vontade livre, se dispõem a fraudar a Fazenda Pública.

### 2.2.4 Simulação

Quando se fala em simulação, tem-se um negócio jurídico cuja causa não corresponde ao motivo. Tem-se a aparência de negócio, com a ocultação do realmente desejado. Em outras palavras, o negócio jurídico aparente não traduz o desejo do contratante, pois o negócio real é dissimulado.

## 1.3 SANÇÕES PARA QUEM COMETE CRIME TRIBUTÁRIO

O Projeto de Lei nº 1.254/2023 elevou em três anos as penas previstas para os crimes contra a ordem tributária. Até então a pena máxima cominada era de

6 meses a 2 anos de detenção e multa. Atualmente a pena é de 2 a 5 anos de reclusão e multa. É de se entender que essa alteração, reflete claramente as tendências dos recentes tempos passados, com uma notória tendência para privação da liberdade, além de outras posturas minimamente incompatíveis com quaisquer relações civilizadas.

No que se refere à pena cominada para o servidor público, que era de 1 a 4 anos de detenção, também foi alterada para 3 a 8 anos de reclusão e multa.

O referido Projeto de Lei também efetuou alterações nas penas previstas na Lei de Combate ao Crime Organizado (Lei nº 12.850/2013), assim como no que se refere ao uso de “paraísos fiscais” para se furtar às responsabilidades tributárias.

No que se refere à aplicação do princípio da fragmentariedade/ insignificância no universo tributário, pode-se citar como exemplo o julgado abaixo:

#### **Jurisprudência**

O STF entendeu, no julgamento do HC n. 95570, julgado no dia 01.06.10 – Relator Dias Toffoli, que o sacoleiro deveria ser absolvido. Foi condenado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) pelo crime de descaminho, R. T., um “sacoleiro” que comercializa mercadorias do Paraguai, conseguiu, no Supremo Tribunal Federal (STF), reverter a decisão e ser absolvido de seu crime, uma vez que os tributos devidos à Receita Federal estariam abaixo de R\$ 10 mil, valor fixado pelo artigo 20 da Lei 10.522/2004 para que se aplique o chamado princípio da insignificância.

Já a Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento da Apelação Criminal n.0001729-14-2007.404.7002/PR, no dia 17 de janeiro de 2012, decidiu por negar provimento ao Apelo do Ministério Público Federal. O caso é o seguinte: o acusado LRS foi denunciado como incurso nas sanções do art. 334, § 1.º, d, do Código Penal, por ter sido flagrado, em 08.03.2005, na posse de grande quantidade de mercadorias estrangeiras, internalizadas em solo pátrio, sem o pagamento de tributos no valor de R\$ 3.496,52 (três mil, quatrocentos e noventa e seis reais e cinqüenta e dois centavos). A denúncia foi recebida e o agente processado. Ao final o juiz julgou improcedente a acusação, absolvendo o acusado. O MPF recorreu e o TRF/4 manteve a absolvição, sustentando que o total de tributos era inferior ao patamar de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), previsto no art. 20 da Lei n. 10.522/02, mostrando-se acertado o reconhecimento da atipicidade da conduta no âmbito penal.

Os agentes de fiscalização deveriam estar cientes dessas regras, contudo, o volume de processos judiciais que recaem nas mesmas situações é vastíssimo, fato que contribui para que o judiciário se torne cada vez mais abarrotado.

## 2. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

### 2.1 CONCEITO

O Planejamento Tributário trata de uma maneira de se planejar a redução de impostos em uma empresa, ou contribuinte de um modo geral, o que deverá refletir positivamente ou negativamente nos resultados. É uma ferramenta muito importante e que se faz necessária em nossos dias devido à extrema competitividade que atinge nossos empreendimentos, é uma das ferramentas mais utilizadas para o aumento, a curto prazo, do dinheiro disponível em caixa. Nesse sentido tem-se que:

Ninguém se organiza para pagar mais impostos. No mercado competitivo das modernas relações empresariais, o processo de planejamento, como um todo, passou a ser necessidade básica. O planejamento tributário insere-se em um procedimento amplo e geral que deve preceder a qualquer novo negócio ou alteração de rumo no mundo empresarial. Ele objetiva o que qualquer outro planejamento visa: a eficiência, em termos de dispêndio com tributos significará sempre pagar menos, dentro dos limites da lei.

Seguindo este pensamento, destaca que a lei sempre tem lacunas que podem ser aproveitadas:

Analisando as alternativas e as lacunas (brechas) existentes na legislação, verifica-se que, através dos anos, o Fisco vem eliminando-as por sucessivas alterações da lei. Entretanto, a globalização e a abertura da economia, a criação de mercados regionais, como, por exemplo, o MERCOSUL, traz mudanças muito rápidas que criam novas alternativas e novas lacunas na lei, sempre mais lentas que a dinâmica dos fatos econômicos.

Assim, quando alguém se refere a “planejamento tributário” logo vem em mente a idéia de diminuição do pagamento de impostos. Desta forma, pode-se dizer que o planejamento tributário é um estudo preventivo realizado acerca das diversas modalidades de tributação existentes em nosso país e que analisa cada uma delas, com o objetivo de verificar qual apresenta, em sua apuração, maior economia no recolhimento de impostos.

Trata-se, na verdade, de uma organização na vida do contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica, que, atento às normas fixadas pela legislação tributária, escolhe os meios legais com menor incidência tributária.

Vale lembrar que o Planejamento Tributário, somente é considerado válido

quando realizado em conformidade com a legislação tributária em vigor.

Também é de se considerar que, a atual carga tributária do Brasil é um grande problema para os grandes e pequenos empresários. Muitas dúvidas e problemas surgem na hora de prestar contas com o fisco, dessa forma, é essencial um bom Planejamento Tributário. O Planejamento Tributário é a gestão do pagamento de tributos que utiliza a lei em benefício da empresa como forma de reduzir os impostos.

O Planejamento Tributário tem por fim, a redução legal da carga tributária imposta para as empresas. Os impostos representam boa parte dos custos para o empresário, desta forma, é imprescindível uma estratégia para diminuir estes impostos e alavancar o lucro da empresa. Existem três finalidades do Planejamento Tributário que são: evitar a incidência do fato gerador, redução do montante do tributo, da alíquota ou da base de cálculo e retardar o pagamento do tributo, postergando sem acréscimos.

O Planejamento Tributário representa maior capitalização do negócio, possibilidade de menores preços e ainda facilita a geração de empregos, pois os recursos economizados poderão possibilitar novos investimentos (Crepaldi, 2019, p. 143).

## 2.2 TRIBUTOS

No que se refere a tributo, encontra-se no artigo 3º da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), clara definição do que vem a ser, como pode ser visto a seguir:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A partir da definição anterior, os doutrinadores efetuam profunda análise de seu conteúdo, possibilitando alcançar todas características que se encontram embutidas na mesma, tal como é o caso a seguir:

**Prestação pecuniária:** significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento in natura ou in labore, ou seja,



o que é pago em bens ou em trabalho de prestação de serviço;  
**Compulsória:** obrigação independe da vontade do contribuinte;

**Em moeda ou cujo valor se possa exprimir:** os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores (Taxa SELIC, UFIR, etc.);

**Que não constitua sanção de ato ilícito:** as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento da lei;

**Instituída em lei:** só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;

**Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada:** a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

Logo, o tributo é uma obrigação que deve ser quitada em moeda corrente, mesmo que não seja da própria vontade do contribuinte, uma vez que tenha ocorrido o fato gerador que lhe deu origem. As penalidades advindas do não cumprimento da dívida, como multas, juros, entre outras, não correspondem ao tributo. Portanto, esse diz respeito somente à parcela principal devida pelo contribuinte aos cofres públicos.

### 2.2.1. Espécies de Tributos

Conforme a Constituição Federal de 1988, no seu art.145, a União, os Estados, o Distrito Federal, e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Descrição idêntica à que se encontra no art. 5º do Código Tributário Nacional.

Numa análise isolada do art. 145 da CF/1988 e do art. 5º da Lei nº 5.172/1966, chega-se à conclusão de que as espécies tributárias são apenas as três anteriormente mencionadas.

No entanto, ao se fazer uma análise nos artigos 145, 148 e 149 da CF/1988, verifica-se que as espécies tributárias são cinco, a saber: o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria (art. 145), o empréstimo compulsório (art. 148) e as contribuições especiais (art. 149 e 149-A).

#### a) Impostos

A primeira espécie de tributo a ser analisada será o imposto, o elemento essencial à conceituação do imposto é, pois, o seu caráter geral. O imposto é o tributo

que se destina a cobrir as necessidades públicas gerais.

Conforme está definido no artigo 16 da Lei nº 5.172/1966, tem-se que:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Em outras palavras, é um tributo pago, compulsoriamente, pelas pessoas físicas e jurídicas para atender parte das necessidades de Receita Tributária do Poder Público de modo a assegurar o funcionamento de sua burocracia, o atendimento social à população e os investimentos em obras essenciais.

No recolhimento do imposto, o Estado não tem por obrigação oferecer ao contribuinte algum tipo de contraprestação direta e imediata, ou seja, o contribuinte pagou e sabe que não irá receber algo em troca de forma imediata por conta do pagamento deste tributo.

O imposto é o tipo de arrecadação de tributos mais importante para o Estado, pois geram recursos a manutenção, funcionamento dos serviços públicos e desenvolvimento do país.

## b) Taxas

O CTN estabelece que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem instituir taxas para a disponibilização de determinados serviços conforme seu art. 77:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Taxa é um tributo em que há contraprestação de serviços públicos ou de benefícios feitos, postos à disposição ou custeados pelo Estado, em favor de quem paga ou por este provocado.

Ao contrário de imposto, o contribuinte, ao pagar a taxa, pode receber algum benefício ou vantagem em troca, como a utilização de um serviço público. Um exemplo de taxa pode ser dado por meio da taxa de iluminação pública, onde devido

a esta taxa as vias urbanas devem receber constante manutenção de forma que a população possa usufruir deste serviço.

c) Contribuição de melhoria

Encontra-se prevista no art.145 da CF/1988. É um tributo onde ocorre o fato gerador com a valorização de imóveis decorrentes de obras públicas, sendo que somente pode ser cobrado se houver uma obra que beneficie o contribuinte, valorizando o imóvel que deveria ter como fato gerador as despesas incorridas pelo governo na realização da obra.

d) Empréstimo Compulsório

O empréstimo compulsório encontra-se regulado no art. 148 da Constituição Federal e também, no que for cabível, no art. 15 do CTN.

Este é originário, obrigatoriamente, por uma lei complementar, cobrado em casos excepcionais quando utilizado para cobrir as despesas que foram necessárias na recuperação e/ou reconstrução do que foi perdido e/ou destruído.

Esses casos excepcionais, segundo art. 148 da CF/1988, são:

- 1- para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- 2- no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

É a única espécie de tributo que não figura receita definitiva, uma vez que, não é um ingresso definitivo aos cofres públicos, pois é um tributo feito para atender despesas extraordinárias.

## 1 Contribuição Especial

As contribuições especiais estão divididas, segundo Fernandes (2006) em: contribuições sociais, Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (CIDE), contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas e para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP).

Como visam atingir certas finalidades, o produto de sua arrecadação deve estar vinculado ao custeio de uma atividade de competência federal.

Este tipo de tributo foi criado com o intuito de ajudar financeiramente os órgãos previdenciários, assistenciais e das categorias profissionais, e também servem para custear o poder de controle do Estado junto a um determinado mercado e manter os órgãos de classe, como sindicatos ou conselhos que representam determinada área profissional.

## 2.3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

De acordo com o artigo 113 do CTN, pesa sobre o contribuinte, dois tipos de obrigações tributárias: as acessórias e as principais. Veja-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Assim, sempre que ocorrer um fato previsto em lei que origine o dever de pagar tributos, haverá uma obrigação tributária principal. Já a acessória, decorrerá de ter de fazer algo, como apresentar a declaração de rendimentos ou a emissão de notas fiscais.

Para que a obrigação tributária seja legalmente caracterizada, é necessário que se faça conhecer o seu fato gerador, o sujeito passivo e o sujeito ativo, constituindo-se estes elementos como básicos para a existência do tributo.

## 2.4 FASES DE ELABORAÇÃO

### a) Fato Gerador da Obrigação Tributária

No artigo 114 do CTN, o legislador define fato gerador da obrigação principal como sendo a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua

ocorrência.

Somente a partir da ocorrência do fato gerador é que se pode afirmar que nasceu a obrigação jurídica de pagar um tributo determinado. O legislador vinculou a ocorrência de determinados fatos ao surgimento da obrigação tributária. O surgimento destes fatos pode ou não prover da vontade das partes, ou seja, apesar do contribuinte não fazer algo, o fato gerador ainda assim ocorre e o imposto será devido. Pode-se citar como exemplo o caso do IPTU, onde independentemente de qualquer ato do proprietário do imóvel, o tributo será devido a cada ano.

Tem-se ainda o fato gerador da obrigação acessória, sendo esta qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (CTN, Art. 115).

Na obrigação acessória existe a situação que pode ser definida pela “legislação tributária”, a exigência para o surgimento desta obrigação pode ser de outra norma que não a lei.

Do fato de vender mercadorias, podem decorrer duas obrigações:

- a) obrigação principal: pagar o ICMS;
- b) obrigação acessória: emitir nota fiscal.

Considera-se consumado o fato gerador, em se tratando de situação de fato, a partir do momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias à produção dos efeitos que geralmente delas decorrem”.

O tributo somente é devido quando consumado o fato sobre o qual incide a norma de tributação, ou seja, quando concretizada a hipótese de incidência tributária.

#### c) Sujeitos da Obrigação Tributária

Compõem a obrigação tributária nascida com a ocorrência do fato gerador um sujeito ativo e um sujeito passivo.

O sujeito ativo, é a pessoa jurídica de direito público que possui competência para determinar o cumprimento da prestação tributária, e seu embasamento legal encontra-se no CTN, em seu Art. 119.

A pessoa jurídica de direito público competente é o Estado, sendo também tratado como Fisco, Tesouro, Fazenda Pública, sempre designando o credor do tributo.

Já o sujeito passivo, é aquele a quem cabe o dever de fazer o pagamento da obrigação, sendo caracterizado como contribuinte ou responsável dependendo de sua relação direta ou indireta com o fisco.

O CTN em seus artigos 121 e 122 prevê a existência de dois sujeitos passivos, o da obrigação acessória e o da obrigação principal que se divide em direto e indireto, ou seja, o contribuinte e o responsável.

Os conceitos de contribuinte e responsável podem ser descritos como sendo, o primeiro, a pessoa que efetiva o fato gerador da obrigação tributária, e o segundo, como um eleito devedor da respectiva obrigação.

### **3. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FORMA DE BENEFICIAR O CONTRIBUINTE E MITIGAR A INCIDÊNCIA DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

#### **3.1 A IMPORTÂNCIA DE EQUIPE TÉCNICA EXPERIENTE**

O Ministério Público atua no enfrentamento à sonegação fiscal e aos crimes contra a ordem tributária, com o objetivo de viabilizar políticas públicas relacionadas aos serviços essenciais para a população, como saúde, educação e segurança. O foco é também evitar que, por meio de fraude, haja concorrência desleal no setor privado, causando prejuízos ao empreendedor que cumpre as leis.

A instituição acompanha as metas de arrecadação de tributos, de ações de combate à sonegação fiscal, de cobrança da dívida ativa e dos créditos executáveis pela via administrativa, a fim de propor medidas para dar eficiência a essas políticas e fiscalizar a legalidade dos atos. Faz ainda parte da atuação do MP a responsabilização dos agentes públicos pelo descumprimento das normas relativas a previsão, instituição, arrecadação e renúncia de receitas tributárias.

### 3.2 O RESPEITO AO REGIME TRIBUTÁRIO

O regime tributário é o sistema que estabelece as regras para o cálculo e recolhimento dos impostos de empresas e também definem quais as obrigações e declarações que devem ser entregues aos órgãos públicos. Esta escolha do regime tributário da empresa é apenas uma das etapas de abertura do CNPJ e deve estar alinhada com o restante das definições necessárias como porte, natureza jurídica, atividades, entre outros.

Além de pesar no bolso, o enquadramento tributário inadequado pode provocar problemas fiscais com a Receita Federal, em que autuações, multas e demais penalidades podem ser aplicadas. Para evitar que isso aconteça, é necessário que você tenha os principais pontos sobre os regimes tributário bem esclarecidos, como tipos de impostos pagos pela empresa, características de cada um dos regimes e outros aspectos.

O regime de tributação é um sistema que estabelece a cobrança de impostos de cada CNPJ, de acordo com o montante da arrecadação. Além disso, ele também vai depender de vários outros fatores inerentes ao negócio, como o porte, o tipo de atividade exercida, o faturamento etc.

No Brasil são três os tipos de regime tributário mais adotados: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. No decorrer do artigo vamos falar melhor sobre cada um deles.

Para a empresa iniciar suas atividades e emitir notas fiscais, é muito importante entender sobre os principais impostos pagos e, dessa forma, manter a regularidade fiscal.

Entre os principais tributos cobrados atualmente estão o IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, ICMS, ISS IPI e CPP.

### 3.3 O RECOLHIMENTO DE IMPOSTOS NO PRAZO LEGAL

A regra da Lei nº 8.137/1990 descreve duas condutas.

Na primeira, considera crime o simples descumprimento da obrigação de pagar imposto indireto, por alguém que se encontre na condição de contribuinte, como o incidente sobre produtos industrializados. Cuida-se, juridicamente, de estado de

mero devedor, por força de sujeição passiva prevista em lei, e que impõe o pagamento do crédito tributário sem a concomitante imputação de qualquer outro dever, v.g., o de fidelidade ou de guarda, conforme assentado na previsão do artigo 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, que estabelece o “sujeito passivo da obrigação principal (o qual, segundo o consignado no mesmo artigo 121, em seu caput, “é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo” como sendo o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.

A propósito, a Lei nº 8.137/1990 afirma que o tributo foi “cobrado” de terceiro, embora, em verdade, tenha sido apenas considerado na formação do preço da mercadoria, como repercussão econômica da exigência fiscal.

Cabem, aqui, as hipóteses da retenção do imposto de renda na fonte pagadora e do recolhimento, pelo empregador, da contribuição previdenciária incidente sobre o salário dos empregados. Em tais situações, o que há, sob o aspecto jurídico, é responsabilidade pelo pagamento de obrigação tributária por substituição legal, nos termos do artigo 128 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

A lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte(...).

Como se verifica, perante o Código Tributário Nacional, recebido pela Constituição de 1988 com a categoria de Lei Complementar, o sujeito passivo pode revestir as figuras de contribuinte ou responsável. Em ambas, sua única obrigação é de recolher o tributo ou a contribuição.

### 3.4 A LUTA CONTRA O “CAIXA 2”

Caixa dois é uma prática financeira ilegal, que consiste em não registrar determinadas entradas ou saídas em dinheiro, criando uma reserva monetária paralela ilegal, que geralmente é utilizada para deixar de pagar impostos devidos (sonegação de impostos), para financiar atividades ilegais ou para fazer lavagem de dinheiro.



No dia a dia, o exemplo mais comum de caixa dois, é o comerciante que não fornece nota fiscal de uma compra ou serviço prestado, desta maneira vindo a sonegar o tributo pertinente.

### 3.5 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA X PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Em linhas gerais, a obrigação tributária decorre de lei. Dessa forma, para que alguém seja obrigado a pagar tributo é necessário que este tributo esteja previsto na legislação.

Em linhas gerais, o fato gerador é a concretização de uma hipótese de incidência (norma abstrata). O encontro da hipótese de incidência com a concretização de um fato gerador faz nascer a obrigação tributária!

Já o planejamento tributário é um ato preventivo, que visa encontrar mecanismos que permitam diminuir o desembolso financeiro com o pagamento de tributos.

Em diversos ramos do mercado, os contribuintes buscam reduzir os tributos para gerar mais competitividade e aumentar suas margens de lucro.

A não incidência de uma obrigação tributária, ou até mesmo a sua redução, irá inevitavelmente gerar maior competitividade para as empresas que atuam no mercado.

Por essa razão, buscando proteger o interesse público, nasce o art. 116, parágrafo único, do CTN, o qual aponta que “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”.

É possível perceber um cuidado especial da Administração Pública com as questões tributárias a fim de evitar ilícitos envolvendo essas obrigações.

O planejamento tributário também é conhecido como elisão fiscal. Não é apenas uma conduta lícita, mas também essencial para o funcionamento de uma empresa.

### 3.6 A ELISÃO FISCAL COMO FORMA DE CRIAR UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Elisão fiscal é um método que permite evitar, reduzir ou postergar a incidência de impostos sem infringir a lei. Por meio de brechas na legislação tributária, as empresas conseguem aplicar estratégias para diminuir o custo com tributos sem incorrer em crime de evasão fiscal (essa, sim, uma prática de sonegação).

Reduzir a carga tributária do contribuinte sem infringir nenhuma lei é possível por meio da elisão fiscal. Com essa conduta pode-se evitar a incidência de tributos, adiar recolhimentos ou reduzir a base de cálculo com segurança e eficiência.

Afinal, todo contribuinte tem o direito de buscar os caminhos menos onerosos para cumprir suas obrigações. Ainda mais em um país com um sistema tributário complexo e ineficiente como o nosso.

#### 3.6.1 A Importância de entender a diferença entre os Termos Fiscais: Elisão, Evasão e Elusão.

- a) Elisão Fiscal: Planejamento que visa reduzir a carga tributária a ser paga por uma empresa, valendo-se de meios legais ou de manobras contábeis, mas sem cometer ilícito.
- b) Evasão Fiscal: Em linhas gerais consiste na fraude à lei, na prática do ilícito tributário, caracterizado como crime. No caso, na evasão, o contribuinte omite ou entrega informações inverídicas ao fisco relativas à prática do fato gerador do tributo, com o objetivo de afastar o pagamento.
- c) Elusão Fiscal: É aquele planejamento tributário que deu errado, por motivos ilícitos. Isso porque a elusão tributária ocorre quando existe um abuso na forma do ato, ou seja, o objetivo principal é a prática de negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. É por esse motivo que, conforme dito, nasceu o parágrafo único do art. 116 do CTN, que recentemente foi declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, na ADI 2446.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Crimes Contra a Ordem Tributária e Planejamento Fiscal constituiu-se numa visão genérica acerca do universo situado no âmbito das Leis nº 8.137/1990 (Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária) e de nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional).

Um amplo leque de novos conhecimentos foi suscitado ao longo deste estudo, os quais, em sua maioria foram de fácil compreensão, porém alguns nem sempre tão acessíveis.

Independente de todo arcabouço teórico que embase os ditames contidos nas normas acima mencionadas, é de se entender que, sob a ótica prática, relativa ao dia a dia do contribuinte, se torna bastante razoável, que seja dispensada uma análise voltada para os efeitos práticos incidentes sobre o indivíduo.

Sem maiores reflexões, é senso comum o fato de que a carga tributária incidente sobre o indivíduo é algo bastante significativo sob a ótica do sacrifício humano. Tanto é que em 2022, 34% da formação do PIB foi de tributos e, no ano de 2023, na ordem de 32%. Dados que levam a concluir que, de um modo geral, um terço de toda energia dos indivíduos, é carregada sob a forma de tributos.

Ao se observar processos judicializados com teor da ordem tributária, pode ser notada a desequilibrada batalha entre o contribuinte e as instituições legitimadas para atuar em defesa do sistema tributário. Além do indivíduo estar se opondo a uma gigantesca máquina burocrática, ainda há o fato de que é bastante complexa, começando pelo infindável emaranhado de normas, que com a mais absoluta das certezas, inúmeros contribuintes não conseguem compreendê-las, vindo a incidir em ilicitudes claramente por erro de proibição ou talvez por incompreensão do que se pretende alcançar com referidas normas.

Sabe-se que constituímos uma sociedade com amplos desequilíbrios sob as mais variadas formas. Especificamente no que se refere à concentração de renda, praticamente somos líderes mundiais, além da péssima educação da população como um todo. No que se tange aos impactos provocados pelo modelo tributário em prática, poder-se afirmar que em muito contribui para que os referidos abismos se tornem ainda mais profundos.

Em recente reunião das 20 maiores economias mundiais (G20) realizada em São Paulo, o Ministro da Economia brasileiro, Fernando Hadad, pediu a colaboração para que os bilionários deixem de aproveitar os “buracos tributários”. Nessa fala, afirmou que o seleto grupo, não paga sequer 0,5% sobre seus bens, caracterizados essencialmente por fundos de investimentos, os quais são esentos de tributações. Pode-se citar como exemplo de um imenso desequilíbrio nas regras tributárias atuais, o fato de que aeronaves e embarcações, sejam de porte for, não pagam impostos semelhante aos veículos automotores, traduzido pelo IPVA.

Por outro lado, fica o restante 99% da população, procurando sobreviver às investidas das máquinas arrecadoras, não tem a mínima condição de se esquivar dessas investidas.

Nessa luta desigual, o que resta na maioria das vezes, é cometer atos que afrontam a legalidade, sob a forma de ilícitudes/crimes contra a ordem tributária, concretizados por sonegações, fraudes, conluíus, simulações, etc., fatos que, em sua maioria conduzem à esfera penal.

Recentemente foram alteradas as penas cominadas para os crimes contra a ordem tributária, em que foram substancialmente elevadas. Fato que chama a atenção é que, em relação às multas previstas, não houve alteração, inclusive cabe observar que, em relação à Lei anterior que norteava os crimes por sonegação fiscal (Lei nº 4.729/1965), havia a tendência que as punições fossem exatamente em sentido contrário às previstas atualmente, em que as multas aplicadas eram de 2 a 10 vezes o valor devido, enquanto a pena prescrita era de no máximo de 2 anos de detenção. As regras atuais são a de que as multas sejam de no máximo 1,5 vezes o valor devido, e a pena prescrita de até 5 anos de reclusão, o que se leva a crer que, aquele que comete ato ilícito fica a dever bem pouco no sentido da reparação pecuniária.

Ficam as seguintes questões:

1. Frente ao elevado percentual de participação dos tributos na formação do PIB, é de se considerar ao menos razoável o retorno do esforço do contribuinte, sob a forma dos serviços públicos prestados?
2. Pela destinação e aproveitamento do montante arrecadado com tributos, é de se considerar que os gestores públicos têm efetivamente consciência de seu papel, como servidor público?

Felizmente presencia-se um momento de transição com a Reforma Tributária, visto que, de longa data já se clamava por substancial mudança no sistema tributário, visto que, por variadas razões, se mostrava bastante oneroso e complexo para o contribuinte, o levando muitas das vezes a cometer desvios de conduta, objetivando amenizar a carga tributária.

## **ABSTRACT**

### **CRIMES AGAINST THE TAX ORDER AND TAX PLANNING**

Gerson Narciso as Fonseca<sup>2</sup>

Crimes Against the Tax Order and Tax Planning is a generic study in which it addresses the situations in which the taxpayer is framed as incurring in the conducts typified as illicit from the tax perspective, as well as discusses legal conducts, in the form of tax planning, which make it possible to mitigate the high onerous impact of tax burdens on taxpayers. whether they are individuals and, especially, legal entities. The framing of crimes against the tax order is based on articles 1, 2 and 3 of Law 8,137/1990 (Law of Crimes Against the Tax, Economic Order and Against Consumer Relations) and, in relation to tax planning, it is based mainly on Law No. 5,172/1966 (National Tax Code), as well as by a vast existing bibliographic production. It should be remembered that, prior to the current legal system, Law No. 4,729/65 (Tax Evasion Crimes Law) regulated the conducts related to the tax universe. With the entry into force of Law No. 8,137/1990, this law was abrogated. It is also necessary to consider the fact that the study in question involves multiple disciplines, among them, Tax Law, Accounting, Criminal Law, Procedural Law, Public Finance, etc. This is a research with a deductive approach and a literature review.

**Keywords:** Law No. 4,729/1965. Law No. 5,172/1966. Law No. 8,137/1990. Interdisciplinarity. Tax Planning.

---

<sup>2</sup> Gerson Narciso da Fonseca, Bachelor of Laws student at the Pontifical Catholic University of Goiás (PUG/GO). gersonnarciso7@gmail.com.

## REFERÊNCIAS

- ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. A Elisão Fiscal Como Ferramenta Para o Planejamento Tributário. Monografia TCC. Graduação Ciência Contábil. UFSC. 2011.
- BITENCOURT, César Roberto e MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes Contra a Ordem Tributária. 1ª ed. São Paulo. Editora Saraiva, 2013.
- BRASIL. [Lei nº 4.729(1965)]. **Crimes de Sonegação Fiscal**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/l4729.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm). Acesso em: 28 mar. 2024.
- BRASIL. [Lei nº 5.172(1966)]. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 28 mar. 2024.
- BRASIL. [Lei nº 8.137(1990)]. **Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm). Acesso em: 28 mar. 2024
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 28 mar. 2024.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto aumenta penas para diversos crimes contra a ordem tributária**. Disponível em: < <https://www.camara.leg.br/noticias/961738-projeto-aumenta-penas-para-diversos-crimes-contra-a-ordem-tributaria>. Acesso em 28 mar. 2024.
- DE SANCTIS, Fausto Martin. Direito Penal Tributário: Aspectos Relevantes. 1ª ed. Campinas-SP. BOOKSELLER Editora Ltda, 2006.
- FURLAN, Anderson. Elisão Fiscal – Reflexões Sobre a Evolução Jurídico-Doutrinária e Situação Actual. 1ª ed. Coimbra. Edições Almedina SA, 2007.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Quantidade de normas editadas no Brasil**. Disponível em: < <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil>>. Acesso em 28 mar. 2024.
- RIBEIRO, Roberto Luiz. Direito Tributário – Parte Geral. Apostila. Fev/2015.
- VILARDI, Celso Sanchez, BRESSER PEREIRA, Flávia Rahal e DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico – Crimes Econômicos e Processo Penal. 1ª Ed. São Paulo, 2008.