

Planejamento Tributário pode ser um Crime? Perspectivas Doméstica e Internacional*

Daniel Gutmann

Professor da Faculdade de Direito Sorbonne (Universidade Paris-1).

Resumo

O presente ensaio investiga a crescente criminalização do planejamento tributário, propondo linhas demarcatórias entre delitos tributários e crimes e investiga relações entre o Direito Penal e o Direito Tributário.

Abstract

The present article examines the growing criminalization of tax planning and suggests borderlines between tax infractions and crimes and investigates the relationship between Criminal Law and Tax Law.

A questão se o planejamento tributário pode levar a consequências penais é um tópico relativamente recente no meio acadêmico. Com efeito, define-se, em geral, o planejamento tributário como um comportamento consistente em criar estruturas legais que visem otimizar a carga tributária de indivíduos ou empresas, sem contrariar a letra da lei. Daí ser paradoxal, à primeira vista, cogitar se um comportamento perfeitamente lícito poderia, ainda assim, provocar efeitos penais. Ademais, deve-se observar que, excetuadas situações extremas, o Direito Penal raramente interfere na tributação. Somente quando um contribuinte deixa de apresentar sua declaração, oculta um rendimento ou efetua, intencionalmente, declarações falsas à Administração Tributária, é que o Direito Penal prevê multas ou até mesmo prisão. Isso se justifica pela intenção deliberada do contribuinte de fugir da tributação por meio de atividades fraudulentas, o que não tem nada a ver com o planejamento tributário, no sentido comum desta expressão.

Entretanto, não basta, hoje, um tratamento teórico para esta questão. Efetivamente, a prática revela um sentimento generalizado, entre os que atuam na área tributária, de que o Direito Tributário está se tornando, mais e mais, “Penal”¹, *i.e.*, que falhas no cumprimento de todos os dispositivos legais geram um risco penal que não existia em tão grande extensão no passado. Eles questionam, por exemplo, se a omissão da existência de um estabelecimento permanente, após uma reestruturação empresarial, pode não só implicar um problema tributário, mas também pode acarretar efeitos penais. Uma dimensão penal potencial pode ser identificada também em ajustes por preços de transferência e, de modo mais geral, em todas as situações em que uma manipulação tributária pode ser considerada uma fraude, no sentido penal. Essa tendência a um tratamento mais rígido dos contri-

* Tradução de Luís Eduardo Schoueri.

¹ GUTMANN, Daniel. Towards a criminalization of tax law? A French approach. *European Taxation*, v. 51, n. 7, 2011. p. 271 et seq.

buintes parece ter se reforçado desde a crise de 2008, que resultou em crescentes déficits orçamentários, que implicaram pressões por recursos estatais. Também é possível que o desenvolvimento de ferramentas legais criadas para combater a lavagem de dinheiro tenha atraído maior atenção à dimensão penal de várias atividades. Em virtude de deveres de informação impostos a instituições financeiras, bem como a profissionais da área jurídica, tornou-se amplamente aceito que transações voltadas a efeitos tributários devem ser compreendidas dentro de uma perspectiva mais ampla de atividades voltadas ao crime.

Diante de tal cenário, revela-se de extrema importância definir as fronteiras entre Direito Tributário e Direito Penal e distinguir claramente entre otimização tributária e planejamento tributário agressivo. Noutras palavras, é necessário entender por que e em que extensão poderia (ou deveria) haver uma relação entre planejamento tributário e Direito Penal (I). Assumindo que tal relação seja relevante, em teoria, tornar-se-á necessário identificar as condições que deveriam ser preenchidas caso o Direito Penal devesse estender seu escopo a situações concernentes a planejamento tributário (II).

I - Por que deveria haver uma Relação entre Planejamento Tributário e Direito Penal?

Teoricamente, há excelentes razões para o planejamento tributário ser visto como um mal a ser combatido pelos instrumentos do Direito Penal. Efetivamente, é claro que o planejamento tributário é um meio para eludir a carga tributária “comum”, ofendendo, com isso, o princípio da igualdade entre os contribuintes. Ele afeta, também, significativamente as receitas tributárias, criando, com isso, um relevante dano financeiro ao Estado.

Poder-se-ia objetar tais argumentos, sinalizando que embora o planejamento tributário possa trazer consequências financeiras danosas, ele não viola, enquanto tal, interesses públicos fundamentais, como a vida humana, a integridade física ou outros valores fundamentais de sociedades desenvolvidas (igualdade entre gêneros e raças etc.). O grau de afetação do interesse estatal não é, portanto, comparável a situações que tradicionalmente constituem o cerne do Direito Penal.

Tais objeções são sem dúvida fortes e podem ser suficientes para descartar a legitimidade de legislação penal tratando de temas de planejamento tributário. Entretanto, é justo observar que os valores protegidos pelo Direito Penal não são imutáveis. O mero fato de que o planejamento tributário não era “suficientemente prejudicial” para justificar uma legislação penal no passado não constitui um argumento convincente para que o mesmo fundamento prevaleça hoje em dia. Com a globalização da economia mundial, várias possibilidades de manipulação tributária apareceram e foram exploradas pelos agentes econômicos. Num contexto de recursos orçamentários escassos, o planejamento tributário tornou-se menos aceitável e fortaleceu-se a tese de ser o caso de usar contramedidas novas e mais coercitivas.

Ademais, a relação entre cidadãos e o Direito Tributário também está mudando. Enquanto a tributação sempre fora percebida como um meio de prover recursos monetários ao Estado e, mais recentemente, um meio de prover incentivos para as políticas econômicas, ela tem sido cada vez mais entendida como uma ferramenta

essencial para alcançar a justiça social. A crise econômica e social hodierna teve um papel decisivo nesta questão: enquanto as diferenças entre o pobre e o bem sucedido foram, até certo ponto, aceitas como uma consequência estrutural do liberalismo, mais e mais vozes clamam, agora, pelo controle do liberalismo e que a tributação deveria ser um elemento chave para prover a justiça redistributiva. “Solidariedade” ingressa no campo da tributação. O planejamento tributário está assim sob ataque, já que pode ser visto como uma ruptura nesse valor fundamental.

Em terceiro lugar, é inquestionável que a necessidade estatal de recursos orçamentários tornou-se mais importante que nunca. Como mostrou Michel Bouvier em sua palestra, durante o IV Congresso de Direito Tributário Internacional promovido pelo IBDT, sobre o impacto da crise nos sistemas tributários, os Estados têm poucas opções à disposição: ou bem eles aumentam impostos, com o risco de prejudicar o crescimento, ou eles cortam os gastos sociais, com o risco de não serem capazes de enfrentar as crescentes demandas do Estado do Bem-estar Social. Uma terceira opção consiste em incrementar o “espírito público tributário” e focar no cumprimento da obrigação tributária. Sem dúvida, em tal contexto, a “penalização” do planejamento tributário é um elemento de uma política geral voltada à maior eficiência do sistema tributário como um todo. Afinal, quais são as funções do Direito Penal? Em primeiro lugar, impedir que se cometam atos nocivos. Em segundo lugar, punir aqueles que não seguem a regra. Teoricamente, nada impede essa dupla função de ser exercida também em matéria tributária, desde que se concorde com que o planejamento tributário deva ser combatido.

Tendo dito isso, a questão-chave já não é tanto se há incompatibilidade teórica entre Direito Penal e planejamento tributário. Consiste, antes, em desenhar uma espécie de legislação penal que possa combater adequadamente o planejamento tributário mas que se mantenha consistente com os princípios fundamentais do Direito Penal.

II - Como desenhar uma Legislação Penal Adequada para combater o Planejamento Tributário?

É tarefa árdua desenhar uma legislação: deve-se considerar questões metodológicas e princípios substantivos. No presente caso, as principais exigências que devem ser consideradas são:

- definir os limites do Direito Penal;
- distinguir entre planejamento tributário “comum” e ofensas criminosas;
- aplicar os princípios gerais do Direito Penal;
- pensar no contexto internacional.

A - Definir os limites do Direito Penal

Antes de recorrer aos instrumentos do Direito Penal, é sempre necessário assegurar-se de que esse tipo de ferramenta legal é o mais apropriado para alcançar a meta perseguida, *i.e.*, afastar crimes tributários. Importa, em particular, assegurar-se de que a edição de leis penais não acabe por ter um efeito oposto, *i.e.*, por tornar o planejamento tributário mais sutil e elaborado que no passado. Com efeito, estudos empíricos mostram que as motivações para o cumprimento de normas tri-

butárias são extremamente complexas² e que a moral tributária é uma interação complicada entre os contribuintes e o Governo. Assim como uma relação contratual implica deveres e obrigações para ambas as partes, o cumprimento de normas tributárias cresce com a adesão ao paradigma de troca fiscal entre cidadãos e Estado³. Pode-se, portanto, argumentar que medidas coercitivas contra os contribuintes nem sempre são uma boa resposta aos problemas de cumprimento de normas tributárias e que uma ferramenta mais adequada para alcançar as metas perseguidas pelo Governo seria um ambiente amigável ao contribuinte, que sobrelevasse as virtudes da cooperação e da troca mútua, tais como a “relação aprimorada” entre contribuintes e autoridades tributárias, que vem ganhando força em vários países.

Definir os limites do Direito Penal implica, também, determinar se penalidades administrativas ou criminais são mais eficientes. Enquanto as primeiras são aplicadas pelas autoridades tributárias, as últimas são impostas por um juiz. Na prática, entretanto, a distinção entre ambas as espécies de penalidades é geralmente ofuscada pela natureza repressiva das penalidades administrativas, o que explica por que muitos Estados aplicam os princípios fundamentais do Direito Penal (ir-retroatividade, proporcionalidade etc.) a sanções administrativas⁴. A separação entre penalidades administrativas e criminais não deveria tampouco justificar a cumulação de ambas na mesma situação. A distinção entre as penas administrativas e criminais não deveria justificar que ambas fossem acumuladas, incidindo sobre a mesma situação. Embora alguns sistemas legais admitam a cumulação de penalidades administrativas e criminais - o que é o caso da França⁵, isso é claramente inconsistente com o princípio *non bis in idem*, segundo o qual os mesmos fatos não deveriam ser punidos duas vezes⁶.

O escopo do Direito Penal também não fica claro em virtude de algumas diferenças problemáticas entre uma pena e um tributo. Algumas disposições recentes do Direito francês nesta área são interessantes, neste aspecto, já que introduzem “alíquotas” especiais criadas com a finalidade de combater alguns esquemas envolvendo estruturas internacionais. Por exemplo, aplica-se uma retenção na fonte de 50% a alguns pagamentos a residentes em jurisdições estrangeiras que não tenham concluído um acordo tributário com a França, que contenha cláusula de tro-

² SHELDON, Ekland-Olson; LIEB, John; e ZURCHER, Louis. The paradoxical impact of criminal sanctions: some microstructural findings. *Law & Society Review*, v. 18, n. 2. p. 159 et seq.; 1984; e KLEPPER, S.; e NAGIN D. Tax compliance and perceptions of the risks of detection and criminal prosecution. *Law & Society Review*, n. 23, 1989. p. 209 et seq.

³ FELD, L. P.; e FREY, B. S. Tax compliance as the result of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive tax regulation. *Law and Policy*, v. 29, n.1, 2007. p. 102 et seq.

⁴ Cf. a esse respeito a posição da Corte Europeia de Direitos Humanos in *Bendenoun v. France*, de 24 de fevereiro de 1994, Série A, nº 284.

⁵ Conforme a Corte Constitucional da França, o princípio da proporcionalidade das penas criminais implica apenas que o montante total das penas não ultrapasse o montante mais alto de uma delas (v. Decisão nº 97-395/DC, de 30 de dezembro de 1997, parágrafo 41).

⁶ Cf. a este respeito a evolução interessante da Corte Europeia de Direitos Humanos, que atualmente entende que duas sanções não podem ser cumuladas, apesar da caracterização diversa do Direito Administrativo e do Direito Penal, quando os mesmos fatos são considerados: cf. *Gradinger v. Austria*, de 23 de outubro de 1995, nº 15.963/90 e mais recentemente (em matéria tributária) *Ruot-salainen v. Finland*, de 16 de junho de 2009, nº 13.079/03.

ca de informações e que são por isso consideradas “não cooperativas”. Há também uma alíquota especial do imposto sobre fortunas quando um residente na França possui ativos por intermédio de um “trust” estrangeiro. Não fica claro se tais dispositivos criam “tributos” ou “penalidades”, motivando questões constitucionais interessantes⁷. Deve-se observar, neste sentido, que esse tipo de problema não é especificamente francês e pode ser encontrado também em outros países⁸.

B - Distinguir entre planejamento tributário “comum” e ofensas criminosas

Na maior parte dos países, o planejamento tributário costuma ser alvo de regras específicas antiabuso, criadas para combater esquemas específicos (regras CFC, subcapitalização etc.) Entretanto, pode acontecer de existir, no topo de tais regras, uma regra mais geral antiabuso (GAAR), de modo a permitir que as autoridades tributárias desconsiderem atos que constituam “fraus legis”, “abuso do direito” etc. Na França, por exemplo, o Código de Procedimentos de Impostos⁹ dispõe que o “abus de droit” exige:

- ou que esses atos tenham um caráter fictício;
- ou que esses atos procurem exclusivamente eludir regras tributárias que deveriam normalmente ser aplicadas, considerando a situação ou a atividade genuínas do contribuinte. Neste caso, exige-se também que o contribuinte tenha tido um ganho tributário ao levar vantagem de uma discrepância entre a implementação literal de textos ou decisões e os objetivos perseguidos por seus autores.

A razão para se distinguir entre “abus de droit” e fraude criminosa decorre do fato de que, ao lado desta norma geral de índole tributária, o Código de Impostos também dispõe acerca de uma norma geral de índole penal, cuja redação não é muito distante daquela do Código de Procedimentos de Impostos. Aplicam-se penalidades do Direito Penal a “quem escapou, ou tentou escapar, com fraude, do pagamento de impostos previstos neste código, seja omitindo, voluntariamente, o dever de entregar uma declaração dentro do prazo previsto pela lei, ou voluntariamente omitindo valores tributáveis, ou (...) por qualquer outro comportamento fraudulento”¹⁰. Esta definição extremamente ampla de comportamento criminalmente punível explica a razão de as cortes criminais francesas já terem declarado que a omissão na declaração de existência de um estabelecimento permanente¹¹ ou uma política de transferência tributária errada pode provocar consequências penais¹².

⁷ Para uma reflexão sobre este assunto, cf. GUTMANN, Daniel. *Sanctions fiscales et Constitution. Cahiers du Conseil constitutionnel*, de outubro de 2011.

⁸ Cf., por exemplo, ZOLT, M. Deterrence via taxation: a critical analysis of tax penalty provisions. *UCLA Law Review*, v. 37, 1989. p. 343 et seq; e MORABITO, V. Tax or penalty? *Journal of Australian Taxation*. p. 391 et seq. O problema é até mesmo antigo nos Estados Unidos (v. a decisão da Suprema Corte em *U.S. v. Sonzinsky*, de 29 de março de 1937, 300 U.S. 306).

⁹ Artigo L64 do Código de Procedimentos de Impostos.

¹⁰ Confrontar essa expressão com o dispositivo brasileiro do artigo 2º da Lei nº 8.137/1990: “empregar outra fraude para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”.

¹¹ Cass. crim., de 14 de março de 2007, nº 06-85.865; Cass. crim., de 10 de setembro de 2008, nº 07-88.433.

¹² Cass. crim., de 30 de outubro de 1978: Bull. crim. 1978, nº 290.

Neste cenário, é de capital importância - para não falar dos aspectos teóricos intrigantes deste problema - fixar as fronteiras entre o “abuso do direito” (delito tributário) e “fraude tributária” (delito penal). Embora este artigo não possa entrar em detalhes, cabe fazer breves observações a este respeito:

- primeiramente, parece óbvio que se uma estrutura tributária não puder ser considerada abuso do direito, tampouco poderia, *a fortiori*, ser considerada fraude tributária no sentido do Direito Penal. Embora os processos tributário e penal sejam independentes na maior parte dos sistemas legais - o que é em si mesmo questionável -, o senso comum leva à conclusão de que não se devem aplicar penas de índole criminal se não há infração tributária.

- em segundo lugar, é óbvio que pode haver uma sobreposição entre a regra geral tributária e a regra geral penal, no caso de atos fictícios ou simulados já que, nesse caso, o contribuinte pretende omitir da Administração a ocorrência de um fato jurídico tributário;

- o “caso difícil” ocorre antes, quando um contribuinte constitui uma estrutura complexa voltada exclusivamente a uma vantagem tributária. Neste caso, parece razoável distinguir entre duas situações diversas: quando o contribuinte está perfeitamente ciente - ou deveria estar perfeitamente ciente - da intenção do legislador (porque ela não é ambígua e é expressamente mencionada nos trabalhos parlamentares ou na minuta do texto legal), o elemento intencional da fraude tributária parece ter sido preenchido e uma estrutura pode ser caracterizada tanto como abuso do direito como fraude a lei; quando, ao contrário, o contribuinte se vale da ambiguidade do texto legal ou se vale de uma lacuna legal, não sabendo exatamente se a linha divisória foi ultrapassada, não há certeza objetiva se os requisitos de um abuso do direito foram preenchidos. Neste caso, o elemento intencional, que deve existir em qualquer delito de natureza penal, não está presente porque não há intenção de infringir um claro dispositivo legal de natureza penal. Portanto, não se pode esquecer a grande importância dos princípios gerais do Direito Penal.

C - Aplicar os princípios gerais do Direito Penal

O princípio da legalidade dos crimes, que significa que não deve ser caracterizado um crime se definição legal do delito não é clara ou é vaga, implica que não pode haver pena se o legislador falha na descrição suficientemente acurada de uma estrutura de planejamento tributário. Este entendimento pode ser confirmado em uma pesquisa de Direito Comparado, que mostra que muitos países deixaram de estabelecer penas para comportamentos ilegais não claramente definidos, apesar do dano financeiro sofrido pelo Estado¹³.

Ademais, um sistema legal não deveria conter penas desproporcionais. Infelizmente, esta afirmação é muito frequentemente desmentida pela prática. Na Fran-

¹³ Cf. especialmente acerca da Alemanha, da Espanha e da Bélgica, GUTMANN, Daniel. *Réflexions comparatistes sur la constitutionnalité de la répression de l'abus de droit. Feuillet rapide Francis Le-febvre*, n. 56, 2008. p. 3 et seq.

ça, por exemplo, aplica-se uma penalidade de 50% se um contribuinte, pessoa jurídica, deixa de declarar distribuições numa forma específica, seja a residentes, seja a não residentes¹⁴. Esta penalidade é muito pesada e algumas vezes evidencia-se absurda, quando as autoridades tributárias tenham sido informadas de uma distribuição transfronteiriça, que motivou uma retenção na fonte. Penalidades *ad hoc* também foram aplicadas por conta de falhas em deveres instrumentais concernentes a renda percebida por não residentes. Deve-se lembrar, entretanto, que deveria ser adotado um tratamento a partir da ótica dos direitos humanos, de modo a limitar o poder estatal neste campo. Devemos observar que a Corte Europeia de Direitos Humanos entendeu, em *Mamidakis v. Greece*, de 11 de janeiro de 2007¹⁵, que sanções desproporcionais infringem o artigo 1 do primeiro Protocolo Adicional à Convenção Europeia de Direitos Humanos¹⁶, que dispõe que “Qualquer pessoa singular ou colectiva tem direito ao respeito dos seus bens. Ninguém pode ser privado do que é sua propriedade a não ser por utilidade pública e nas condições previstas pela lei e pelos princípios gerais do direito internacional. As condições precedentes entendem-se sem prejuízo do direito que os Estados possuem de pôr em vigor as leis que julguem necessárias para a regulamentação do uso dos bens, de acordo com o interesse geral, ou para assegurar o pagamento de impostos ou outras contribuições ou de multas.” Em *Mamidakis v. Greece*, a Corte entendeu que uma multa constitui uma interferência no Direito assegurado pelo artigo 1, pois priva o contribuinte de um elemento de sua propriedade, qual seja, o montante que ele deve pagar. Embora o princípio de tal interferência esteja justificado pelo segundo parágrafo do artigo 1, a Corte afirmou peremptoriamente que deve haver uma relação proporcional entre os meios empregados pelo Estado e a finalidade buscada pela multa¹⁷. O julgamento sustenta, ainda, que “com efeito, a obrigação financeira decorrente do pagamento de uma multa pode infringir a garantia contida neste dispositivo, se impõe à pessoa uma carga excessiva ou modifica fundamentalmente sua situação financeira”¹⁸.

D - Pensar no contexto internacional

O Direito Penal é, por natureza, territorial. Delitos cometidos em um país podem ser punidos apenas na extensão em que o delinquentes ou seus bens estejam localizados naquele país. Isso leva a situações problemáticas, quando crimes tributários são cometidos por não residentes as autoridades tributárias podem ficar privadas de qualquer possibilidade legal de processar o delinquentes.

¹⁴ Art. 242, ter do Código de Impostos francês.

¹⁵ ECHR, 1st sect., de 11 de janeiro de 2007, nº 35.533/04, *Mamidakis v. Grèce*.

¹⁶ Compare com ECJ, de 12 de julho de 2001, C-262/99, *Louloudaki*, especialmente parágrafos 70 and 71: [2001] ECJ-I-5547.

¹⁷ Parágrafo 44. Compare com ECHR, 4th sect., de 5 de julho de 2001, nº 41.087/98, *Phillips v. United Kingdom: 2001-VII*, parágrafo 51.

¹⁸ O texto francês da decisão (que só existe em francês) é o seguinte: “l’obligation financière née du paiement d’une amende peut léser la garantie consacrée par cette disposition, si elle impose à la personne en cause une charge excessive ou porte fondamentalement atteinte à sa situation financière” (ver *Orion-BYeclav S.R.O. c. République Tchèque* (déc.), nº 43.783/98, de 13 de janeiro de 2004).

A fim de afastar este problema, o primeiro passo possível consiste em estabelecer um sistema de reconhecimento mútuo de julgamentos criminais. Um julgamento contra um delinquente em um país A (onde o delito foi cometido) será então executado no país B, em virtude de um instrumento internacional que permita o reconhecimento do julgamento anterior. Este mecanismo existe na União Europeia desde a adoção da Decisão-Quadro do Conselho, de 6 de outubro de 2006, acerca da aplicação do princípio do mútuo reconhecimento a ordens de confisco¹⁹. Facilita a cooperação entre os Estados-membros no que concerne ao reconhecimento mútuo e execução de ordens de confisco de propriedade, de modo a obrigar um Estado-membro a reconhecer e executar, em seu território, ordens de confisco emitidas por uma corte competente em matéria penal em outro Estado-membro. Seu artigo 6 determina também que se os atos que motivaram a ordem de confisco constituírem um ou mais dos delitos seguintes, tais como definidos pela lei do Estado que emitiu a ordem, e se forem puníveis naquele Estado por uma condenação de prisão máxima de pelo menos três anos, a ordem de confisco será executada sem que se verifique a dupla criminalização dos atos, quando a última constitui fraude. O artigo 7. 2, b, chega até mesmo a determinar que, com relação a impostos, taxas, tributos aduaneiros e atividades cambiais, a execução de uma ordem de confisco não pode ser recusada sob o fundamento de que o Direito do Estado que executa a ordem não prevê o mesmo tipo de tributo ou não contém regras concernentes a impostos, taxas, tributos aduaneiros ou atividades cambiais semelhantes ao Estado emissor da ordem²⁰. Fica claro que o contexto europeu objetiva permitir uma circulação automática de instrumentos judiciais em áreas como a fraude tributária.

O segundo - e muito mais abrangente - meio de escapar do princípio da territorialidade poderia consistir na adoção de instrumentos internacionais de Direito Penal substantivo. Poder-se-ia chegar a definições comuns de delitos, inclusive crimes tributários específicos. Permanece aberta a discussão se tal perspectiva pertence a um mundo melhor ou pior...

¹⁹ Decisão-Quadro do Conselho 2006/783/JHA, OJEU, de 24 de novembro de 2006, L382/59 et seq.

²⁰ Artigo 695-9-18 do Código de Processo Penal.