

# Amortização de Ágio Gerado em Operação Societária e Crime Tributário

## *Amortisation of Goodwill from Corporate Operations and Tax Offences*

Heloisa Estellita

Doutora pela Universidade de São Paulo e mestre pela Universidade Estadual Paulista. Professora da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. Aluna da Fundação Alexander von Humboldt com estágios de pesquisa pós-doutoral na Ludwig Maximilian, Munique, na Universidade de Augsburg (em cooperação com a CAPES), na Universidade Humboldt de Berlim e na Universidade Pompeu Fabra, Barcelona, Espanha (CAPESPrint).

Recebido em: 25-4-2024 – Aprovado em: 4-7-2024

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.12.2024.2540>

### *Resumo*

O texto trata da amortização do ágio gerado em operação societária dentro do mesmo grupo, com a consequente redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e sua subsunção ao tipo penal do art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990. Especial consideração é dada sobre a disputa sobre a qualificação jurídica dos fatos, a prestação de informações completas e exatas e sua tipicidade objetiva. Analisa-se a conduta praticada em conformidade com parecer e o erro nos crimes tributários e suas particularidades quanto à configuração da tipicidade subjetiva.

*Palavras-chave:* direito penal econômico, crime tributário, planejamento tributário, erro, atuação conforme a parecer.

### *Abstract*

The text examines the potential criminal implications of the amortization of goodwill arising from corporate operations within the same group, and its impact on the tax base of IRPJ and CSLL. It addresses criminal offenses related to tax fraud, with special attention being given to the legal qualification of the transactions in view of the scope of art. 1, II, of Law n. 8.137/90. Furthermore, the text examines the conduct in accordance with a legal opinion, the error in tax crimes, and the peculiarities concerning the configuration of the mens rea.

*Keywords:* criminal liability, tax fraud, tax planning, error, legal opinion.

## **1. Introdução**

O âmbito que torna mais explícita a natureza transdisciplinar do Direito Penal Econômico é o dos crimes tributários. Nele se manifesta com toda sua força

a acessoriedade ínsita às normas penais econômicas: não só a construção da norma incriminadora dependerá dos conceitos e institutos tributários, como a própria reprovação ao autor pela prática criminosa dependerá de sua compreensão acerca da matéria tributária. Os casos envolvendo as possíveis repercussões penais das operações envolvendo amortização de ágio gerado em operação societária dentro de um mesmo grupo são exemplares por excelência desse fenômeno. Dentre esses casos, o texto se concentrará naqueles que se caracterizam pela existência de dois grupos econômicos não relacionados que integram parte de suas operações por meio da integração de subsidiárias a valores de mercado (*arm's length*) e não pelos valores de patrimônio líquido. Nesses casos, quando o valor de mercado é superior ao do patrimônio líquido, há desdobramento de lançamentos na contabilização: o do patrimônio líquido e o do ágio (diferença entre o valor de mercado e o do patrimônio líquido).

A formação lícita desse ágio exige que haja legítimas razões para o negócio. Para isso, amalha-se, normalmente, relatórios, opiniões legais e pareceres de experts para dar supedâneo às operações. Com base nesses documentos, o contribuinte passa a amortizar o ágio de forma parcelada, o que diminui a base de cálculo de tributos federais (entre eles, IRPJ e CSLL). Toda a operação, precedida desses pareceres, é devidamente escriturada e declarada às autoridades tributárias, em conformidade com os dispositivos legais aplicáveis, por meio de decomposição detalhada dos valores informados em DIPJs, demonstrativos de amortização anual e mensal de ágio, lançamentos escriturados nos Livros Diário e Razão, demonstrativos de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) etc.

Em muitos casos, anos depois do início da amortização, a Receita Federal entende que o ágio gerado em operação societária dentro do mesmo grupo não se ajustava às normas legais, glosando os abatimentos e as despesas de juros sobre capital próprio, lançando de ofício os tributos e aplicando sanção punitiva (multa agravada). Segundo seu entendimento, nesses casos, o contribuinte teria deixado de antecipar aos cofres públicos, no regime de estimativa, os valores de IRPJ e CSLL devidos caso as despesas glosadas não tivessem sido deduzidas da base de cálculo desses tributos. Além disso, vê nesse proceder a suspeita da prática de crime tributário descrito no art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990, porque as operações societárias seriam, na sua visão, simulações dentro do mesmo grupo econômico, feitas com a única finalidade de gerar valor para amortização fiscal do ágio. Essa suspeita é objeto, então, de Representação Fiscal para Fins Penais.

Foge do meu âmbito de expertise qualquer juízo acerca das normas tributárias ou societárias, ou mesmo de exame do mérito da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (adiante, Carf) ou de cortes judiciais acerca da qualificação jurídico-tributária desse grupo de casos. No que posso jogar alguma luz é no exame da possível subsunção desse grupo de casos ao crime definido no

art. 1º da Lei n. 8.137/1990. Para isso, tratarei da estrutura desse crime (abaixo 2), analisando seu tipo objetivo (abaixo 3) e seu tipo subjetivo, em que examino aquela que é das questões centrais desse grupo de casos: a atuação em conformidade a pareceres e suas possíveis repercussões penais (abaixo 4), com o que posso avançar algumas conclusões (abaixo 5).

## 2. Estrutura do crime

Dentre os dispositivos penais que tutelam a arrecadação tributária em nosso país<sup>1</sup>, importa ao grupo de casos aqui examinado o disposto no art. 1º da Lei n. 8.137/1990. Isso porque teria havido o pagamento a menor de tributos. Isso já indica o descarte da possível aplicação do art. 2º, I, Lei n. 8.137/1990, que não exige o não pagamento ou pagamento a menor e, por isso, tem marcos punitivos menos severos. Também deve-se descartar o crime de não recolhimento de tributos descontados do contribuinte (art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990; art. 168-A do Código Penal, adiante CP), e mesmo o de sonegação de contribuições sociais “previdenciárias” (art. 337-A do CP) ou de tributos devidos na importação de mercadorias (art. 334 do CP). As modalidades de perigo abstrato ou ligadas à exigência de vantagem para desfrute de benefício fiscal ou seu desvio (art. 2º, III a V, Lei n. 8.137/1990) ou de benefícios previstos na Lei Rouanet (art. 40 da Lei n. 8.313/1991) igualmente podem ser logo descartadas. Com isso, resta o exame do disposto no art. 1º da Lei n. 8.137/1990:

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

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;  
II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

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

Ao invés de descrever a conduta e o resultado nesta ordem – que é a ordem cronológica na qual esses fenômenos se apresentam no mundo real –, o legislador preferiu, por economia, invertê-la, descrevendo o resultado no *caput* e as

<sup>1</sup> Entendo que os crimes que protegem a arrecadação tributária são os definidos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/1990; arts. 168-A, 334 e 337-A do CP; e art. 40 da Lei n. 8.313/1991.

condutas (ações e omissões) típicas nos incisos<sup>2</sup>. Essas condutas, descritas de forma *taxativa*, devem ser a *causa* do resultado de supressão ou redução (do pagamento<sup>3</sup>) do tributo, no sentido determinado pelo art. 13, *caput*, do CP<sup>4</sup>. Trata-se, assim, de crime de *forma vinculada*, cuja marca característica é a seleção, pelo legislador, apenas de certas modalidades de ataque ao bem jurídico que entende merecedoras de pena, em virtude de sua especial gravidade<sup>5</sup>. Ou seja, não é qualquer conduta ardilosa que implicará em conduta típica, mas apenas aquelas definidas nos incisos<sup>6</sup>. Trata-se, ainda, de crime de *resultado*, no sentido de que é possível separar temporal e espacialmente a conduta de seu efeito: o não pagamento ou o pagamento a menor do tributo na data legalmente estabelecida; e de *lesão*: o não pagamento ou pagamento de quantia inferior à devida. Ademais, as condutas descritas nos incisos devem recair sobre um determinado *objeto* (*objeto da ação*<sup>7</sup>), tipicamente definido e que pode ser genericamente descrito como um documento fiscal atrelado ao cumprimento de uma ou mais obrigações tributárias acessórias (deveres instrumentais). É sobre esse objeto que recaem as condutas tipificadas de *omitir informação*, *inserir elementos inexatos*, *omitir operação*, *falsificar ou alterar*, *elaborar*, *emitir* etc.

Quanto às modalidades de ataque (condutas) definidas no art. 1º, cumpre logo descartar as descritas os incisos III, IV e V, pois no grupo de casos analisado não há falsificação de documentos (inc. III), nem produção ou uso de documento

<sup>2</sup> Cf. ESTELLITA, Heloisa. A tutela penal das obrigações tributárias na Constituição Federal. São Paulo: RT, 2001, p. 209; e, no mesmo sentido, BITENCOURT; MONTEIRO. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 119; EISELE. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 143 e 145; STOCO; STOCO. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: RT, 2016, p. 91; GALVÃO. *Direito penal tributário: imputação objetiva no crime contra a ordem tributária*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 202.

<sup>3</sup> Como disse em outra oportunidade, “não se pode entender o termo tributo, empregado no *caput* do dispositivo, em seu sentido técnico [...] porque, em sua acepção técnica, somente poderia dar-se a ‘supressão’ ou ‘redução’ de tributo por meio de lei”, por isso, o termo “‘tributo’ só pode ter sido empregado em forma elíptica no sentido de ‘quantia exigida a título de tributo’” ((ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal das obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 2001, p. 207-208), tal qual a correta expressão empregada no art. 2º, I, da mesma Lei.

<sup>4</sup> “Art. 13. O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa. Considera-se causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido”.

<sup>5</sup> Cf. BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Adriana. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 128; EISELE, Crimes contra a..., p. 143; ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal das obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 2001, p. 189 e ss. e GOMES, Mariângela Magalhães. *Bases para uma teoria geral da parte especial do direito penal*. Tese de livre-docência. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014, p. 74-77.

<sup>6</sup> Cf. AIRES DE SOUSA, Susana. *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 86.

<sup>7</sup> Que é o objeto corpóreo sobre o qual recai a ação e que não deve ser confundido com o bem jurídico protegido, que é o patrimônio público. No mesmo sentido, precisamente quanto a este inciso II, cf. BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Adriana. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 130.

falso (inc. IV), nem tampouco venda de mercadoria ou prestação de serviço (V). Restam os incisos I e II que poderiam se ajustar, *prima facie*, à hipótese examinada que envolve fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

Verdade seja dita: há sobreposição entre alguns dos incisos do art. 1<sup>o</sup>.<sup>8</sup> Muitas omissões de informações (inc. I) podem o ser relativamente a operações (inc. II). Declarações falsas (inc. I) são inexatas por definição (inc. II). E tanto as omissões (inc. I) como as inexatidões fraudulentas (inc. II) só podem referir-se a documentos exigidos pela lei tributária (inc. II), dentre eles, as declarações (inc. I). Por isso, o exame da subsunção ao inc. II contém, logicamente, um juízo sobre a subsunção ao inc. I, o que torna possível seguir com a análise privilegiando o exame da modalidade de conduta do inciso II.

Isto posto, os pressupostos para a configuração do crime do art. 1<sup>o</sup>, inc. II, são: (a) no âmbito do tipo objetivo<sup>9</sup>, (a.1) conduta: fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza; (a.2) objeto da ação: documento ou livro exigido pela lei fiscal; (a.3) resultado: redução ou não pagamento do tributo devido na data legalmente estabelecida; (a.4) nexo de causalidade; (a.5) imputação objetiva do resultado; (b) no âmbito do tipo subjetivo: (b.1) conhecimento de todos os elementos do tipo objetivo e (b.2) vontade de praticá-los; (c) antijuridicidade; (d) culpabilidade. Para o tema deste artigo, importam os itens a.1, b e d.

Uma vez que não se pune a mera vontade “má”, qualquer juízo de subsunção de um fato histórico a um tipo penal deve começar pelo exame do tipo objetivo. Em outras palavras, ainda que o agente deseje ardentemente praticar um crime, se sua conduta externa (objetiva) não se subsume aos pressupostos de um tipo penal, trata-se de um indiferente penal. O agente que desejando ardentemente praticar o “crime” de corrupção privada, promete vantagem indevida a gerente de um fornecedor, não será punido por essa “má” intenção, pois a conduta não está definida como crime entre nós. Isso decorre do princípio da legalidade (art. 5<sup>o</sup>, XXXIX, da CF, e art. 1<sup>o</sup> do CP) e se reflete tanto no art. 13 do CP – que exige uma ação ou omissão (típicas) como pressuposto *sine qua non* da imputação do

<sup>8</sup> Também a registra EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 143, p. 145. Bem mais feliz foi o legislador alemão que, por exemplo, conseguiu sintetizar as condutas nas duas principais modalidades de prática da fraude tributária: o fornecimento de dados incompletos ou inexatos sobre fatos tributariamente relevantes à autoridades fiscais; a omissão, contrária ao dever, de dar conhecimento às autoridades fiscais de fatos tributariamente relevantes.

<sup>9</sup> Deixo de lado a discussão acerca da exigência de uma qualidade especial do autor, que tornaria este um crime especial, com restrição no âmbito da autoria, por despicienda para a hipótese examinada.

resultado – como no art. 17 do mesmo diploma<sup>10</sup>. Apenas com a subsunção de um determinado fato histórico aos pressupostos objetivos do tipo penal é que faz sentido passar à segunda etapa: nos crimes dolosos, o exame do tipo subjetivo, composto por conhecimento e vontade de praticar a conduta objetivamente típica (arts. 18 e 20 do CP).

Por esta razão, o exame da subsunção dos fatos examinados neste texto se inicia pelo exame do possível ajuste da conduta de agentes do contribuinte (pessoas naturais atuando como administradores) aos elementos objetivos do tipo do art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990, para, a seguir, fazer o mesmo exame quanto ao conhecimento e vontade de praticar a conduta objetivamente típica e proibida exigíveis nesse grupo de casos.

### 3. Análise à luz do tipo objetivo do art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990

#### 3.1. Informações corretas e completas

Não é qualquer conduta que tenha como resultado o não pagamento ou pagamento a menor de tributo na qualidade de contribuinte que se ajusta ao crime do art. 1º da Lei n. 8.137/1990. Do universo de condutas que podem causar tal resultado, selecionou o legislador, de forma taxativa, quais seriam as mais graves. Tão graves a ponto de merecerem tutela penal, ou seja, serem passíveis de merecer restrição no âmbito do direito fundamental à liberdade de locomoção (pena detentiva) e ao patrimônio (pena de multa)<sup>11</sup>.

Essa forma de estruturar a tutela da arrecadação tributária (ou do patrimônio público, como prefere parte da doutrina), exigindo uma conduta fraudulenta seguida de um resultado (de não pagamento ou de pagamento a menor do tributo ou de obtenção de vantagens tributárias), é compartilhada pela legislação de diversos países com os quais dialogamos.

Na Alemanha, por exemplo, o § 370 da Lei Tributária (*Abgabeordnung*) apenas pune a redução de tributo ou o desfrute indevido de vantagens tributárias alcançados por meio de três modalidades de conduta: o fornecimento de dados incompletos ou inexatos sobre fatos tributariamente relevantes às autoridades fiscais; a omissão, contrária ao dever, de dar conhecimento às autoridades fiscais de fatos tributariamente relevantes; e a omissão, contrária ao dever, da utilização de timbre ou máquinas de timbres<sup>12</sup>. Na Espanha, o art. 305 do CP, denominado

<sup>10</sup> CP: “Art. 17. Não se pune a tentativa quando, por ineficácia absoluta do meio ou por absoluta impropriedade do objeto, é impossível consumar-se o crime”.

<sup>11</sup> Com isso atendeu não só à necessidade de que as normas incriminadoras protejam um bem jurídico, como à de que o uso da pena seja subsidiário, exigências que podem ser extraídas do princípio da proporcionalidade, com assento constitucional. Cf. ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal das obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 2001, *passim*.

<sup>12</sup> Como afirma Gaede, o legislador não protegeu o bem jurídico contra qualquer forma de ataque doloso, mas apenas contra formas de ataque enganosas (GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuertrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 75).

*defraudación tributaria*, exige uma conduta de ação ou omissão que defraude a Fazenda Pública estatal, evadindo o pagamento de tributos. Na Itália, a tutela é feita, principalmente, por meio da incriminação de declarações fraudulentas, emissão de documentos de operações inexistentes e declarações infiéis (arts. 2, 3 e 4 do Decreto Legislativo n. 74/2000). Em Portugal, as figuras análogas ao crime ora examinado são algumas modalidades de fraude fiscal e de fraude qualificada<sup>13</sup> (arts. 103 e 104 do Regime Geral das Infrações Tributárias, Lei n. 15/2001)<sup>14</sup>. No Peru, o Decreto Legislativo n. 813, denominado Lei Penal Tributária, em seu art. 1º, assenta a figura básica da defraudação tributária sobre o desvalor de condutas que envolvam o emprego de artifício, engano, astúcia, ardil ou outra forma fraudulenta, que levem ao não pagamento, total ou parcial, dos tributos<sup>15</sup>.

Essa conformação do injusto dos crimes tributários leva em conta o fato de que, se é verdade que a administração tributária goza de supremacia na sua relação com o contribuinte, ela também padece de uma significativa fragilidade: diferentemente de um credor privado, que conhece desde o início o ato que gera seu crédito, o devedor e os elementos da dívida, a administração tributária depende das informações que lhe são fornecidas pelos contribuintes (e responsáveis), que são os próprios afetados pelas normas de imposição. Ademais, na esfera privada, a quantidade de devedores é bem menor quando comparada à atividade *massiva* que incumbe à administração tributária<sup>16</sup>. É por isso que as normas tributárias impõem aos contribuintes (e responsáveis), como antecedentes lógicos do dever de pagar tributos, o dever de declarar a ocorrência do fato imponible e fornecer os elementos necessários para o seu acertamento quantitativo. Trata-se de um dever de “sacar a la Administración Tributaria de la ignorancia de la que ésta parte, justificado con base en un deber *ex lege* de contribuir”<sup>17</sup>. É o descumprimento desses deveres que pode permitir “ao sujeito ocultar sua real capacida-

<sup>13</sup> As figuras típicas portuguesas são mais amplas que as brasileiras, mas comportam diferentes respostas penais em virtude da diversidade de gravidade do ataque. A fraude, por exemplo, prevê pena de até três anos de prisão e a fraude qualificada, de até cinco anos.

<sup>14</sup> Para estes e outros países europeus, pode-se conferir TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht*. 5. ed. München: Vahlen, 2019, nm. 640-642.

<sup>15</sup> GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho penal económico: parte especial*. Breña: Pacífico, 2016. v. III, p. 1409.

<sup>16</sup> Gaede destaca a fragilidade das condições da Administração Tributária nessa missão: dela se exige uma atividade em massa de arrecadação de tributos, desempenhada de forma igualitária, mas dependente dos deveres de informação dos contribuintes: “Der Schutz ist unter den fragilen Bedingungen der steuerlichen Massenverwaltung, die auf Erklärungspflichten angewiesen und der belastungsgleichen staatlichen Vermögenserhebung verpflichtet ist, dringlich geboten” (GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 42).

<sup>17</sup> SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo. El elemento “fraude” en los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social. In: SILVA SÁNCHEZ (org.). *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes en la actividad económico-empresarial*. Madrid: Marcial Pons, 2003, p. 121. Em sentido similar, LAPORTA, Delito fiscal. *El hecho punible, determinación del comportamiento típico*. Buenos Aires: B de F, 2013, p. 195.

de contributiva, gozar indevidamente de benefícios fiscais, esquivar-se dos desestímulos fiscais” etc.<sup>18</sup> Daí que se diga que os deveres de informação e declaração constituem a “viga mestra” da arrecadação de tributos e sua violação (seguida do não pagamento ou pagamento a menor) a essência do crime de fraude tributária<sup>19</sup>. Em outras palavras, o injusto do crime fiscal reside em “entorpecer ou impossibilitar, através da infração de deveres de colaboração, a determinação da dívida”<sup>20</sup>, razão que levou Gaede a denominar as fraudes fiscais de “fraudes comunicativamente orientadas”<sup>21</sup>.

É preciso, assim, que o contribuinte tenha deixado a administração tributária em uma situação de *desconhecimento* acerca de fatos relevantes para determinar a existência de uma obrigação tributária ou seus elementos<sup>22</sup>, seja porque não lhe forneceu informações que deveria fornecer, seja porque inseriu afirmação inverídica sobre *fatos* (circunstâncias, condições ou eventos concretos, presentes ou passados) tributariamente relevantes nos documentos fiscais que lhe eram exigidos<sup>23</sup>.

Essa configuração do injusto se vê claramente nas principais figuras criminosas brasileiras – arts. 1º e 2º, I, da Lei n. 8.137/1990, e arts. 334 e 337-A do CP –, as quais exigem a violação do dever de apresentar as informações tributariamente relevantes para as autoridades fiscais como antecedente causal do resultado de não pagar o tributo devido ou pagá-lo a menor. E, no que nos importa, o inciso II do art. 1º exige justamente que a fraude se dê por meio do descumprimento do dever de fazer constar dos documentos ou livros exigidos pela lei fiscal informações *corretas* (“elementos inexatos”) e *completas* (“omissão de operação”) sobre fatos relevantes para a satisfação da obrigação tributária principal (de pagar tributos). Informações incorretas são aquelas que “não correspondem à realidade” e incompletas são as informações “que dão a falsa impressão de que refletem plenamente os fatos tributariamente relevantes”<sup>24</sup>.

<sup>18</sup> ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal das obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 2001, p. 196.

<sup>19</sup> PÉREZ ROYO, Fernando. Delito fiscal y ocultación. In: BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO; GÓMEZ-JARA DÍEZ (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública: mesas redondas Derecho y Economía*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, p. 219–238, p. 223.

<sup>20</sup> COCA VILA, Ivó. Protección de las haciendas públicas y de la seguridad social. In: SILVA SÁNCHEZ; ROBLES PLANAS (org.). *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa – parte general y especial*. Barcelona: Atelier, 2020, p. 571–638, p. 578. No mesmo sentido: FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 405.

<sup>21</sup> GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 76.

<sup>22</sup> PÉREZ ROYO, Fernando. Delito fiscal y ocultación. In: BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO; GÓMEZ-JARA DÍEZ (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública: mesas redondas Derecho y Economía*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, p. 224.

<sup>23</sup> GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 91.

<sup>24</sup> GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, p. 153.

Disso decorre, logicamente, que se o contribuinte *cumpre* o dever de informação oferecendo os elementos corretos e completos exigidos nos documentos e livros fiscais, *não pratica injusto penal*, embora possa, com isso, praticar infração administrativa (tributária). Em outras palavras: sempre que o contribuinte dê conhecimento das informações tributariamente relevantes à administração tributária “não há que se falar em ‘defraudação’”<sup>25</sup>.

É isso que ocorre no grupo de casos aqui analisado: contribuintes fazem constar dos documentos exigidos pela lei fiscal o registro do ágio e a sua respectiva amortização. As autoridades tributárias afirmam que as operações societárias seriam uma simulação destinada, exclusivamente, a ocultar o verdadeiro negócio jurídico subjacente: por meio da incorporação de uma empresa por outra, seria criado um ágio artificial. Com isso se vê que o que desafia a autoridade tributária é a *qualificação* jurídico-tributária dada pelo contribuinte à operação societária que gera o ágio, este integralmente declarado. Trata-se, assim, de uma discussão *não sobre a veracidade e a completude das informações prestadas*, mas sobre a interpretação, o significado tributário, da operação societária que gerou o ágio declarado, uma questão, portanto, atinente à qualificação jurídica dos fatos subjacentes à amortização devidamente declarada.

Para a correta solução do problema, é importante ter em mente que o que importa para o tipo penal *não são as informações constantes dos atos negociais que subsidiaram a criação do ágio*, ou seja, as operações societárias que geraram o ágio, mas, sim, se o ágio foi *informado* à fiscalização tal qual contabilizado, refletindo plenamente seus elementos, e, assim, retirando o Fisco de seu estado de desconhecimento sobre um elemento relevante para a formação da base de cálculo do IR e da CSLL. Esta é uma afirmação que decorre da própria linguagem empregada pelo inc. II, que delimita o objeto material sobre o qual recai a conduta ao “documento ou livro exigido pela lei fiscal”, e tem de ser reverenciada por determinação constitucional (art. 5º, XXXIX, da CF).

Há, assim, dois momentos: um sem relevância penal, o outro com possível relevância penal. A título exemplificativo, imagine-se que, apesar de ter realizado

<sup>25</sup> PÉREZ ROYO, Fernando. Delito fiscal y ocultación. In: BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO; GÓMEZ-JARA DÍEZ (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública: mesas redondas Derecho y Economía*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, p. 224. Mesmo naquele país, onde se emprega apenas o termo abrangente “defraudar” para descrever a conduta típica, entende-se que se a determinação da existência e da quantia devidas é factível a partir de elementos fornecidos pelo contribuinte, não há que se falar em defraudação (PÉREZ ROYO, Fernando. Delito fiscal y ocultación. In: BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO; GÓMEZ-JARA DÍEZ (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública: mesas redondas Derecho y Economía*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, p. 224; AYALA GÓMEZ, Ignacio. Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria. In: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; BACIGALUPO, Silvina; GÓMEZ JARA-DÍEZ, Carlos (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública: mesas redondas Derecho y Economía*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, p. 257-267, p. 264-265).

todas as operações necessárias, por puro esquecimento ou outra razão qualquer, o contribuinte não contabilizasse o ágio, não o amortizasse e não reduzisse a base de cálculo do IR e da CSLL. Nesse caso, apesar de as operações societárias permanecerem intactas, os fatos seriam já *prima facie* um irrelevante penal. Esse exercício deixa claro que, sob o ponto de vista do tipo penal, o que importa não é o negócio subjacente, mas *se as informações sobre ele foram prestadas ao Fisco quando e como deveriam ser prestadas*. Isso nos leva a uma das questões centrais para a correta solução desses casos que é a análise sob o ponto de vista de sua *relevância estritamente penal*, ou seja, relativas ao segundo momento, o da declaração ao fisco.

### **3.2. A correção e completude das informações lançadas em documento fiscal: o papel da qualificação jurídica dada aos fatos**

No universo de casos aqui abordado, o contribuinte registra e declara a amortização do ágio em seus documentos fiscais porque entende a operação societária como uma que, à luz da interpretação dada, na época, à legislação tributária aplicável<sup>26</sup>, autoriza a redução da base tributável do IR e da CSLL por meio da amortização do valor do ágio registrado sob o fundamento de expectativa de rentabilidade futura.

Essa circunstância tem especial repercussão naqueles tipos penais que abusam do emprego de elementos normativos, como é natural e incontornável nos crimes tributários<sup>27</sup> e, no que nos interessa, as elementares “elementos inexatos” e “omitindo operação”. Neles, o que a norma incriminadora torna penalmente relevante depende da compreensão de outras normas: as que estabelecem exatamente o que deve ser declarado e como deve ser declarado em documento ou livro exigido pela lei fiscal (art. 1º, II, Lei n. 8.137/1990). Assim, o destinatário da norma tem de proceder a uma *subsunção* dos fatos às normas tributárias para saber quais elementos de uma realidade devem ser declarados e como devem ser declarados nos documentos fiscais. Isso implica dizer que a qualificação jurídica – que normalmente teria impacto em aspectos *subjetivos* da responsabilidade penal – poderá ser relevante já no âmbito do tipo *objetivo*.

Um exemplo ajuda a ilustrar essa afirmação. Um contribuinte (pessoa física) do imposto de renda realiza despesa com um tratamento cirúrgico realizado por

<sup>26</sup> Arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997.

<sup>27</sup> Uma afirmação corriqueira, valendo destacar que Gaede o considera um modelo por excelência de tipo penal com inúmeros elementos normativos, cf. GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuertrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 37 e 261. Cf. também DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel. *El error sobre elementos normativos do tipo penal*. Madrid: La Ley, 2008, p. 407; COCA VILA, Ivó. Protección de las haciendas públicas y de la seguridad social. In: SILVA SÁNCHEZ; ROBLES PLANAS (org.). *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa – parte general y especial*. Barcelona: Atelier, 2020, p. 585. Entre nós, cf. especialmente BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Adriana. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 44 ss.

um guia espiritual. Paga por tal tratamento uma certa quantia. Na hora de fazer sua declaração de imposto de renda, em virtude de ter sido submetido a uma verdadeira cirurgia com intervenção em seu corpo para a cura de uma doença, interpreta esse tratamento como “tratamento médico”, declara-o em sua declaração anual e, conseqüentemente, reduz a base de cálculo do imposto sobre a renda e recolhe menos tributo. Para a inclusão da informação “tratamento médico” na declaração, teve ele de proceder a um juízo quanto à qualificação jurídica do tratamento que realizou. Imagine-se, agora, que o Fisco, diante dessa informação (a única exigida na declaração de IR, ou, nas palavras do tipo penal, declaração ou documento fiscal), fornecida pelo contribuinte, peça-lhe o recibo e, diante de seu conteúdo, conclua que aquele tratamento não é um tratamento *médico* e que, assim, não poderia ter sido utilizado para reduzir a base de cálculo do imposto sobre a renda do contribuinte. Glosará a dedução, fará lançamento de ofício e aplicará as sanções cabíveis.

O exemplo evidencia que o caráter exato ou inexato das informações depende de um juízo anterior sobre a qualificação jurídica de certo fato, juízo esse cuja incumbência cabe ao contribuinte: no caso, ser médico ou não o tratamento. Se for médico, deve constar da declaração prestada ao fisco; se não, não deve constar. Por estas razões, nesses casos, o juízo de valor precedente sobre a qualificação jurídico-tributária dos fatos é um pressuposto lógico da inclusão ou não da informação na declaração ou documento exigido pela lei fiscal, condicionando a própria existência de um dos pressupostos do tipo objetivo do crime descrito no art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990. Esse proceder, central nos crimes que envolvem o falso, foi captado com especial engenho por Tiedemann, como se verá um pouco à frente.

No nosso exemplo, a informação prestada pelo contribuinte quanto ao tratamento médico não pode ser objetivamente considerada incorreta, nem mesmo incompleta, pois, como ensina Gaede, *não se pode enganar o fisco acerca de juízos de valor*, que expressam uma avaliação subjetiva não verificável, mas apenas sobre fatos<sup>28</sup>. Como o contribuinte deve se comunicar (informar) com o Fisco por meio de “formulários enormemente condensados, que muitas vezes exigem apenas a indicação de um número pálido, sem maiores aprofundamentos, uma mera cifra”, isso torna turva a divisão de tarefas ideal que deveria existir entre contribuinte e fisco, segundo a qual o contribuinte forneceria os fatos e as autoridades fiscais os qualificariam juridicamente<sup>29</sup>. Na maioria das vezes, o que o contribuinte tem de fazer é fornecer *um dado já submetido a uma qualificação jurídica*. *In casu*, dados já qualificados juridicamente por consultores externos e especializados.

<sup>28</sup> GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 94.

<sup>29</sup> GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 98.

É justamente o que acontece nos casos aqui examinados: a informação sobre a amortização do ágio feita nos documentos fiscais deriva da qualificação jurídica que o contribuinte deu à operação societária realizada. Por essa razão, independentemente de sua substância negocial e de sua higidez – apoiadas em pareceres –, não se pode dizer nem que as informações prestadas nos documentos fiscais entregues às autoridades tributárias são *inexatas*, nem tampouco que são *incompletas*. Os fatos informados (ainda que objeto de uma anterior qualificação jurídica) às autoridades tributárias o são na medida exigida por seus formulários (documentos fiscais). Disso decorre que não se pode falar em “fraudar a fiscalização tributária” por meio da inserção de “elementos inexatos”.

A essa conclusão chegam também os juristas que se debruçaram sobre situações similares em outros ordenamentos jurídicos.

Perez Royo, por exemplo, analisou uma série de hipóteses concretas a fim de examinar quando haveria o fornecimento de informações suficientes, de forma a descaracterizar-se a conduta como criminosa. Uma dessas hipóteses tratava do caso no qual o sujeito passivo fez um autolancamento falho e, com isso, não pagou os tributos ou os pagou em quantia inferior à devida. Para ele, nessa hipótese, não há que se falar em defraudação, seja porque o contribuinte erra quanto a cálculos aritméticos, seja porque aplica mal as normas jurídicas, ou seja, “operações de qualificação ou de encaixe de fatos no pressuposto normativo”, como, por exemplo, “o estabelecimento da quantia a ser deduzida como amortização para efeitos fiscais de um determinado elemento do ativo”<sup>30</sup>. Aqui, observa, não há ocultação de dados, “os fatos relevantes estão à disposição da administração que, com base nesses dados, aplicará o direito, corrigindo os erros do obrigado tributário e ditará o correspondente ato de liquidação”<sup>31</sup>. Em suma: “Uma coisa é declarar como dedutível um gasto ou uma aplicação do benefício que não ocorreu, ou seja, cuja existência se falseou, e outra, muito distinta, deduzir uma provisão devidamente contabilizada, mas que a lei proíbe deduzir. A incorreção, neste caso, não corresponde à declaração dos fatos, senão à aplicação das normas”<sup>32</sup>.

A mesma distinção é feita por Silva Sánchez, para quem há que diferenciar entre duas situações: aquelas nas quais as partes não só declaram querer o efeito de um negócio como realmente querem esse efeito e o declaram na forma exigida pela lei, e aquelas nas quais, ocorrendo o fato imponível, ocultam-no em suas

<sup>30</sup> PÉREZ ROYO, Fernando. Delito fiscal y ocultación. In: BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO; GÓMEZ-JARA DÍEZ (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública: mesas redondas Derecho y Economía*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, p. 227.

<sup>31</sup> PÉREZ ROYO, Fernando. Delito fiscal y ocultación. In: BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO; GÓMEZ-JARA DÍEZ (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública: mesas redondas Derecho y Economía*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, p. 227.

<sup>32</sup> PÉREZ ROYO, Fernando. Delito fiscal y ocultación. In: BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO; GÓMEZ-JARA DÍEZ (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública: mesas redondas Derecho y Economía*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, p. 229.

declarações. No primeiro caso, não há crime, no segundo há<sup>33</sup>. Isso porque, como observa Ferré Olivé, o centro de gravidade do crime de defraudação tributária está na ocultação ou desfiguração das “bases tributárias”, se elas “não se ocultam ou se desfiguram, tratando-se de operações admitidas e reconhecidas na contabilidade, em toda a documentação empresarial e nas declarações tributárias e, por último, nada se subtrai da inspeção tributária, não se pode falar de uma defraudação porque essencialmente *não há ocultação*”<sup>34</sup>. Nos casos de fraude à lei, “existe uma declaração tributária que consigna dados reais. Sem embargo, se produz uma valoração jurídica diferente e incorreta que obriga a retificar e formular uma nova liquidação”, que pode gerar sanções administrativas (no direito espanhol), mas não são operações de ocultação, o que é determinante para a esfera penal<sup>35</sup>.

Em feliz síntese, afirmam Musco e Ardito que a elisão tributária se distingue da simulação porque não há divergência entre o querido e o declarado; da fraude fiscal porque toda a operação é declarada ao fisco; e do estelionato (*truffa*) porque não há uma indução em erro da administração tributária<sup>36</sup>.

Há, assim, uma assimetria entre a ilicitude tributária e a penal.

Essa assimetria se traduz no fato de que o tipo de fraude fiscal não cobre com o manto penal todo o conteúdo dos planejamentos tributários. Exigindo o tipo penal a deturpação volitiva da realidade comunicada e/ou incompletude das informações relevantes e exigidas pelas autoridades tributárias, quando o contribuinte se vale de um planejamento tributário baseado em um entendimento jurídico divergente do das autoridades tributárias, mas o faz *revelando* todas as informações relevantes exigidas, não comete crime<sup>37</sup>. Isso é assim porque o tipo penal – Tiedemann se refere ao § 370 da *Abgabeordnung* – não proíbe que o contribuinte escolha a estrutura tributária que lhe seja mais favorável (o que não impede que, *no âmbito tributário*, a operação possa ser desconsiderada pelas autoridades fiscais)<sup>38</sup>.

Foi exatamente por estas razões que tanto o STF quanto o STJ afirmaram que a equivocada interpretação da lei tributária (quanto ao cálculo do ICMS),

<sup>33</sup> SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Barcelona: Atelier, 2005, p. 29. No mesmo sentido, COCA VILA, Ivó. Protección de las haciendas públicas y de la seguridad social. In: SILVA SÁNCHEZ; ROBLES PLANAS (org.). *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa – parte general y especial*. Barcelona: Atelier, 2020, p. 579.

<sup>34</sup> FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 405, tradução livre.

<sup>35</sup> FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 410. No mesmo sentido, para o direito peruano, GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho penal económico: parte especial*. Breña: Pacífico, 2016. v. III, p. 1422.

<sup>36</sup> MUSCO, Enzo; ARDITO, Francesco. *Diritto penale tributario*. Bologna: Zanichelli, 2016, p. 215.

<sup>37</sup> GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 116.

<sup>38</sup> TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht*. 5. ed. München: Vahlen, 2019, nm. 678.

todavia acompanhada da prestação das informações correlatas, torna atípica a conduta já sob o ponto de vista objetivo, pois “ausente a fraude”<sup>39</sup>. Ideia que se reflete em caso examinado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, sob o ponto de vista tributário, e que tratava justamente da amortização de ágio. Ali, muito embora o magistrado indique que não haveria “dolo específico” (aspecto subjetivo), apoiou-se, na verdade, em elementos *objetivos* para colocar sob suspeita a autuação fiscal. Segundo ele, “todos os atos praticados foram registrados e declarados”, a revelar “mera divergência interpretativa”, descaracterizando a abusividade do planejamento apontada pelo Fisco<sup>40</sup>.

#### 4. Análise à luz do tipo subjetivo do art. 1º, II, Lei n. 8.137/1990

A qualificação jurídica dos fatos também tem impactos sobre a parte subjetiva da responsabilidade penal, pois pode afetar de forma relevante tanto o conhecimento dos fatos que deveriam motivar o agente a compreender o sentido danoso de sua conduta (erro de tipo) como a compreensão do caráter proibido da conduta (erro de proibição). E isso é particularmente relevante no universo dos casos aqui examinados em virtude da existência de pareceres que pautam a conduta do contribuinte.

##### 4.1. Erro de proibição

###### 4.1.1. Considerações gerais

Nosso Código Penal, como outros<sup>41</sup>, prevê a exclusão da culpabilidade para condutas típicas e antijurídicas praticadas em erro quanto à ilicitude do fato<sup>42</sup>. Se o agente atua acreditando, de forma inevitável, que não violava norma penal, a pena torna-se desnecessária, pois nenhuma justificação teria a pena face àquele que atua justamente *desejando cumprir as determinações jurídico-penais*. O mesmo vale para aquele que atua acreditando, mas de forma evitável, que não violava norma penal; neste segundo caso, porém, a acessibilidade à informação, descuidada pelo autor, justifica uma pena reduzida, que tenha o sentido educativo de reforçar o dever de se informar antes de atuar<sup>43</sup>.

<sup>39</sup> STF, HC n. 72.584, DJ 03.05.1996; STJ, RHC n. 7.798, DJ 14.06.1999.

<sup>40</sup> TRF da 3ª Região, Proc. n. 5001394-68.2019.4.03.0000, 3ª Turma, Des. Fed. Antônio Carlos Cedenho, e-DJF3 10.06.2020.

<sup>41</sup> Cf., adiante, discussão sobre o regime do erro sobre elementos normativos dos tipos penais tributários.

<sup>42</sup> CP: “Art. 21. O desconhecimento da lei é inescusável. O erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável, isenta de pena; se evitável, poderá diminuí-la de um sexto a um terço. Parágrafo único – Considera-se evitável o erro se o agente atua ou se omite sem a consciência da ilicitude do fato, quando lhe era possível, nas circunstâncias, ter ou atingir essa consciência.”

<sup>43</sup> Chegando aos mesmos resultados, PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *In Dret* v. 2, 2020, p. 560-576, p. 567.

O tema ganha especial relevo no âmbito dos crimes com alto grau de acesoriedade a normas extrapenais, como é próprio dos crimes econômicos<sup>44</sup> e, dentre eles, dos crimes tributários<sup>45</sup>, nos quais, como dito, o próprio substrato sobre o qual se constrói o tipo penal é altamente normatizado, afinal, o tributo nada mais é do que uma obrigação jurídica, que só tem existência no mundo normativo. Nesses setores, o conhecimento da proibição exigirá o conhecimento das regras de âmbitos previamente regulados por outros ramos do Direito. Um conhecimento que, normalmente, não têm os dirigentes de empresas. Assim, quem atua nesses âmbitos, altamente regulados, tem o *dever de se informar antes de atuar*<sup>46</sup>.

O cumprimento desse dever de informação com a obtenção de informação quanto à licitude de uma certa conduta e a atuação em conformidade com tal informação, posteriormente considerada equivocada por este ou aquele órgão público, impõe reconhecer um erro de proibição, ao menos evitável. Não fosse assim, “melhor [seria] prescindir do cumprimento do dever de informação, movimentar-se livremente em âmbitos especialmente regulados, e alegar, ao fim, um ingênuo erro de proibição”<sup>47</sup>. Isso conduziria a um contrassenso: a ordem jurídica trataria com mais benevolência quem não cumpre seu dever de se informar e com mais severidade aquele que cumpre seu dever de se informar e recebe uma informação posteriormente considerada errônea pelas autoridades públicas.

Na hipótese analisada, o contribuinte atua em âmbito especialmente regulado e, por isso, consulta, *antes de atuar*, especialistas nas matérias necessárias à to-

<sup>44</sup> Cf. SCHUSTER, Frank Peter. *Strafnormen und Bezugsnormen aus anderen Rechtsgebieten: Eine Untersuchung zum Allgemeinen Teil im Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2012; WAGNER, Markus. *Die Akzessorietät des Wirtschaftsstrafrechts. Zugleich ein Beitrag zur Begriff und Wesen des Wirtschaftsstrafrechts*. Heidelberg: C. F. Müller, 2016.

<sup>45</sup> Cf. TIPKE, Klaus. Über Abhängigkeiten des Steuerstrafrechts vom Steuerrecht. In: FS Kohlmann. [s.l.: s.n.], 2003, p. 555-577; SCHNEIDER, Frédéric; RIEKS, David. *Zur Abgrenzung von Irrtümern im Wirtschaftsstrafrecht im Allgemeinen und beim Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen im Speziellen*: Anmerkung zu BHG HRRS 2018 Nr. 377, HRRS, v. 2, 2019, p. 62-66, p. 64; COCA VILA, Ivó. Protección de las haciendas públicas y de la seguridad social. In: SILVA SÁNCHEZ; ROBLES PLANAS (org.). *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa – parte general y especial*. Barcelona: Atelier, 2020, p. 577 e ss.; HORTA, Frederico. *Elementos normativos das leis penais e conteúdo intelectual do dolo*: da natureza do erro sobre o dever extrapenal em branco. São Paulo: Marcial Pons, 2016, *passim*.

<sup>46</sup> LEITE, Alair. *Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 105 e ss. Dão testemunho de que a exigência de uma consciência meramente eventual da ilicitude parece ser um conceito superado, ou em vias de superação, ao menos em âmbitos especialmente regulados LEITE, Alair. *Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, *passim*; e PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *InDret* v. 2, 2020. Isso implicaria, segundo aponta Pawlik, em atribuir ao cidadão “todos os riscos jurídicos”, “incluindo aqueles que estão além de seu âmbito de influência e responsabilidade – como nas formulações legais imprecisas ou na jurisprudência não unânime” (idem, p. 564, tradução livre).

<sup>47</sup> LEITE, Alair. *Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 107.

mada de decisão quanto à contabilização do ágio e seu impacto na redução do lucro tributável, obtendo pareceres técnicos que orientam a escrituração e seus valores e lhe alertam quanto aos riscos legais da operação e que não indicavam risco de configuração de prática crimínosa. Disso se extrai que o contribuinte que assim atua, atua na crença de que agir licitamente, o que é suficiente para a afirmação do erro de proibição. Resta saber se esse erro é evitável ou não, o que se decide segundo a regra do parágrafo único do art. 21 do CP, que nos coloca diante da seguinte questão: nas circunstâncias em que se age o contribuinte, é possível atingir a consciência da ilicitude da conduta?

#### 4.1.2. *Inevitabilidade do erro: o cumprimento do dever de se informar*

A resposta a esta questão envolve a análise do impacto dos pareceres técnicos fornecidos e da situação legal no momento da tomada de decisão.

##### 4.1.2.1. *Pareceres técnicos*

Para saber se o contribuinte pode atuar em conformidade com pareceres é preciso examiná-los sob o aspecto de quem os requer, de quem os fornece e da qualidade da informação fornecida<sup>48</sup>.

Do ponto de vista das *qualidades dos sujeitos que requereram* as informações, é de se esperar que nem todos os dirigentes de um contribuinte, apesar de incumbidos do poder de decidir sobre a amortização do ágio, possuam conhecimentos técnicos necessários para, sozinhos, assegurarem-se da licitude de sua conduta. Por isso, buscam esses conhecimentos em *experts* fora da empresa. É importante saber se os *experts consultados são dignos de confiança*, o que se determina não só por suas qualificações profissionais, como pela ausência de interesse particular no desfecho da situação sob consulta, externos à empresa e, portanto, independentes. Estas prerrogativas atestam a *confiabilidade* das fontes consultadas, como é o caso, por exemplo, de empresas de consultoria e auditoria mundialmente reconhecidas além da consulta a juristas mediante a obtenção de pareceres ou opiniões legais.

Como afirmam Roxin e Greco, um agente pode confiar na opinião legal obtida de advogados regularmente inscritos nos órgãos regulatórios nacionais e, ao atuar em conformidade com ela, atua em erro de proibição inevitável. Essa é a regra e o ponto de partida. Manifestação desse mesmo entendimento se concretiza nas razões de decidir no julgamento do Inq 2.559 pelo STF. Naquela oportunidade, a Suprema Corte entendeu que a atuação de parlamentar em conformidade com a orientação dada por membro do departamento interno do partido

---

<sup>48</sup> Cf. LEITE, Alaor. O dolo e o crime de dispensa ou inexigência de licitação. *RBCCRIM* v. 104. São Paulo, set./out. 2013, p. 13-29, p. 24 ss., e CARUSO, Tiago. *Responsabilidade penal nas decisões embasadas em pareceres técnicos e jurídicos*. São Paulo: Marcial Pons, 2020, p. 99 e ss.

político (contador) quanto à forma de apresentar dados que deveriam ser retificados perante a Justiça Eleitoral justificava o seu erro inevitável em face da alegada falsidade ideológica dos documentos entregues<sup>49</sup>. Não muito tempo depois, a mesma Corte retomou a questão ao julgar a AP n. 560, agora entendendo configurar-se erro de tipo – voltarei à qualidade do erro adiante – a atuação de agente público que não exigiu licitação em conformidade com pareceres jurídicos favoráveis emitidos por órgãos internos da instituição<sup>50</sup>.

Quanto à *qualidade da informação*, desde que dada por fonte confiável e não havendo motivos para delas desconfiar, pode o agente atuar em conformidade com a orientação recebida. Apenas nos casos em que, sob um ponto de vista do agente leigo, a opinião é obviamente inadequada ou insuficiente é que se pode questionar a inevitabilidade do erro<sup>51</sup>: “apenas diante de informações manifestamente incorretas ou quando a informação não for conclusiva no sentido da licitude ou ilicitude”<sup>52</sup> é que o consulente não deve tomá-las como base para sua atuação.

#### 4.1.2.2. *Momento temporal e relevância de informações hipotéticas*

Todos os elementos acerca do caráter criminoso de uma conduta devem se dar *simultaneamente*. O agente deve conhecer as elementares típicas *no momento da prática da conduta* para que atue dolosamente. Deve também reconhecer o caráter proibido de sua conduta nesse mesmo momento para que atue culpavelmente. A razão dessa exigência reside, no primeiro caso, na ideia de domínio: só quem conhece o que faz tem completo domínio sobre aquilo que faz<sup>53</sup>; no segundo, na ideia de que apenas do agente que compreende o caráter ilícito do que faz no momento em que o faz se poderá dizer que escolheu não se comportar em conformidade com a norma<sup>54</sup>. Estes requisitos temporais do dolo e da culpabilidade encontram expresso reconhecimento na linguagem do nosso Código Penal, que exige que o conhecimento das elementares típicas e o conhecimento da ilicitude se deem no momento da prática da conduta (o art. 20, § 1º, ao reportar-se ao momento da ação, e o art. 21, parágrafo único, ao reportar-se a atuar ou se omitir).

<sup>49</sup> STF, Inq n. 2.559, Plenário, j. 18.11.2011.

<sup>50</sup> STF, AP n. 560, 2ª Turma, j. 25.08.2015.

<sup>51</sup> ROXIN, Claus; GRECO, Luís. *Strafrecht: Allgemeiner Teil*, Band I. 5. Auf., München: C.H. Beck, 2020, § 21, nm. 62, 62f.

<sup>52</sup> LEITE, Alaor. O dolo e o crime de dispensa ou inexistência de licitação. *RBCCRIM* v. 104. São Paulo, set./out. 2013, p. 26; também ROXIN, Claus; GRECO, Luís. *Strafrecht: Allgemeiner Teil*, Band I. 5. Auf., München: C.H. Beck, 2020, § 21, nm. 62, 62f.

<sup>53</sup> Cf. SCHÜNEMANN, Bernd. Do conceito filológico ao conceito tipológico de dolo. In: SCHÜNEMANN, Bernd. *Estudos de direito penal, direito processual penal e filosofia do direito*. São Paulo: Marcial Pons, 2013, p. 135; GRECO, Luís. Dolo sem vontade. In: SILVA DIAS *et. al.* (coord.). *Liber Amicorum de José de Sousa e Brito*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 885-903, p. 891.

<sup>54</sup> ROXIN, Claus; GRECO, Luís. *Strafrecht: Allgemeiner Teil*, Band I. 5. Auf., München: C.H. Beck, 2020, § 19, nm. 36-37.

É por isso que se exige que, *no momento do comportamento do autor*, o limite entre o lícito e o ilícito já esteja definido e de “maneira suficientemente inequívoca”<sup>55</sup> pela ordem jurídica, pois não se pode “carregar unilateralmente o destinatário da norma com o risco de situações jurídicas confusas”<sup>56</sup>, tratando como déficit de informação do autor aquilo que, em verdade, é um *déficit de regulação do sistema normativo*<sup>57</sup>. Tal proceder implicaria uma violação intolerável do núcleo da liberdade geral de agir, que, entre nós, está consagrada no art. 5º, II, da CF. Isso vale, especialmente, para âmbitos jurídicos com regulamentação mais complexa<sup>58</sup>, como o tributário, e, com maior razão, no âmbito do direito *penal* tributário, que agrega a essa complexidade a ameaça da pena, a sanção mais grave de nosso ordenamento jurídico. Por isso, mesmo quando o sujeito não cumpre o dever de informação, mas pode comprovar que, mesmo que o tivesse cumprido, não teria chegado à consciência do injusto, há de se reconhecer, igualmente, o erro inevitável<sup>59</sup>.

Esse argumento (das informações hipotéticas) é, a rigor, desnecessário quando o contribuinte cumpre seu dever de se informar antes de atuar e o faz recorrendo a fontes confiáveis, atuando em conformidade com essa informação e apenas após sua obtenção. Não deixa, porém, de ser interessante explorá-lo aqui para evidenciar que não se poderia exigir do contribuinte aquilo que sequer doutrina e jurisprudência têm ou tinham como claro em certo momento temporal.

De 1998 a 2003, auge de várias das operações aqui analisadas, (a) ainda que o contribuinte consultasse as decisões do Carf, não teria encontrado uma resposta proibitiva<sup>60</sup>, (b) nem mesmo no STF ou no STJ teria obtido indícios do possível caráter criminoso da conduta pretendida, e a ausência de uma orientação judicial, por si só, já lhe permitiria atuar em conformidade com o entendimento da

<sup>55</sup> PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *InDret* v. 2, 2020, p. 569.

<sup>56</sup> PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *InDret* v. 2, 2020, p. 564.

<sup>57</sup> PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *InDret* v. 2, 2020, p. 565.

<sup>58</sup> PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *InDret* v. 2, 2020, p. 564.

<sup>59</sup> LEITE, Alaor. *Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 159, e também PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *InDret* v. 2, 2020, p. 570.

<sup>60</sup> Estudo feito por Frederico Bastos, Mestre em Direito Tributário pela FGV Direito SP, a meu pedido, no qual analisou decisões do Carf de janeiro de 1998 a dezembro de 2003, concluindo: “não identificamos decisões proferidas pelo Carf que tratassem no mérito especificamente sobre a legitimidade da amortização do ágio previsto pelo art. 7º da Lei n. 9.532/97 mediante o uso de empresas-veículo”. Os precedentes encontrados, pelo contrário, envolviam ágio na emissão de ações, incorreção no cálculo do ágio e forma de amortização incorreta. O exame das decisões o levou a concluir que “o Carf, no período compreendido entre janeiro de 1998 e dezembro de 2003, tendia a manter as operações que tivessem sido realizadas em conformidade com os requisitos previstos pela legislação tributária”.

doutrina<sup>61</sup>. Além disso, (c) a tendência mais recente da Receita Federal de desconsiderar a liberdade do contribuinte para estruturar suas operações de forma eficiente é objeto de acesa disputa<sup>62</sup>. E, por fim, (d) os pareceres emitidos sustentam a licitude da conduta.

A título de remate, retomo a já referida decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, proferida em 2020, colocando sob suspeita o proceder da Receita Federal ao considerar que “todos os atos praticados foram registrados e declarados”, a revelar “mera divergência interpretativa”, descaracterizando a abusividade do planejamento apontado pelo Fisco<sup>63</sup>. Essa decisão evidencia que a configuração de fraude na conduta aqui examinada ainda é objeto de disputa, não sendo admissível que se onere unilateralmente o destinatário das normas com uma incerteza que é de responsabilidade exclusiva da administração tributária<sup>64</sup>.

#### 4.2. O erro nos crimes tributários baseados em condutas fraudulentas (ou de engano)

Enfrentada a questão da inevitabilidade do erro de proibição, é hora de atender a uma peculiaridade dos crimes tributários que têm como pressuposto a

<sup>61</sup> PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *In Dret* v. 2, 2020, p. 572.

<sup>62</sup> No volume, *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014, cf. ÁVILA, Humberto. Notas sobre o novo regime jurídico do ágio. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 149-159; NOVAIS, Raquel; TONANNI, Fernando. Ágio: o novo regime jurídico e questões atuais. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 325-358; MARTINS, Eliseu; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ágio interno – é um mito? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 83-103; NEDER, Marcos V.; JUNQUEIRA, Lavínia. Análise do tratamento contábil e fiscal do ágio em estrutura de aquisição ou titularidade de sociedades quando há a interposição de holding. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 157-182. E, ainda, MOREIRA, André Mendes; GAIA, Patrícia Dantas; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O tratamento fiscal do ágio e a problemática do ágio “interno” antes e após a vigência da Lei 12.973/2014. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 228. São Paulo: Dialética, 2014, p. 7-19, 2014; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O tratamento do ágio e do deságio para fins tributários e as modificações na Lei n. 12.973 (comparações entre dois regimes). *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 84, 2016, p. 1-50; SANTOS, Ramon Tomazela. O regime jurídico do ágio de rentabilidade futura na Lei n. 12.973/2014. *Estudos de direito tributário: 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogado*. [s.l.: s.n.], 2018, p. 213-263; ROSENBLATT, Paulo. Nem tanto ao céu, nem tanto à terra: respondendo a aplicação do propósito negocial a partir de uma análise recente da jurisprudência do Carf. *Revista Direito Tributário Atual* v. 43. São Paulo: IBDT, 2019, p. 501-526; COLUSSI, João Marcos (org.). *Especial Ágio: o contencioso administrativo e judicial e as alterações trazidas pela Lei n. 12.973/14*. São Paulo, 2020.

<sup>63</sup> TRF da 3ª Região, Proc. n. 5001394-68.2019.4.03.0000, 3ª Turma, Des. Fed. Antônio Carlos Cedenho, e-DJF3 10.06.2020.

<sup>64</sup> Cf. PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *In Dret* v. 2, 2020, p. 564.

fraude comunicativa (Gaede), e, no que diz respeito ao universo de casos examinado, a exigência típica de que o contribuinte fraude a fiscalização inserindo “elementos inexatos” ou “omitindo operação” em documento ou livro exigido pela lei fiscal (art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990).

Essas elementares são representantes clássicas da categoria dos *elementos normativos do tipo*, cuja configuração pressupõe uma valoração por parte do destinatário da norma penal: no presente caso, de uma valoração jurídica de normas tributárias<sup>65</sup>. Isso é assim porque, para apurar a *inexatidão* ou *incompletude* das informações, é preciso a elas contrapor as informações exatas e completas exigidas pela legislação tributária para o preenchimento de livros e documentos fiscais. Isso implica em análise e valoração da regulação tributária. O destinatário da norma tem, assim, de proceder a uma *subsunção* dos fatos às normas (dar-lhes sua qualificação jurídica) para saber quais elementos de uma realidade devem ser declarados e como devem ser declarados nos documentos fiscais.

Nesses casos – como em todos os de falsidade ou engano, como precisamente detectado por Tiedemann –, é pressuposto do dolo que o agente conheça o estado de coisas que “deveria-ser”. No caso de informações inexatas ou incompletas, a “determinação da inexatidão ou da incompletude das declarações [...] pressupõe uma representação verdadeira (correta e completa) como objeto hipotético de comparação; o dolo de declarar algo falso exige, portanto, o conhecimento desse objeto de comparação e, conseqüentemente, um amplo conhecimento das normas pertinentes”<sup>66</sup>.

É essa necessidade de um juízo de valor jurídico pressuposta para a compreensão de certos elementos normativos do tipo que aproxima e praticamente confunde os juízos sobre tipicidade de ilicitude<sup>67</sup>, que alimentou e alimenta a discussão sobre se tais erros recairiam sobre o tipo ou sobre a proibição nos crimes tributários<sup>68</sup>. Atualmente, a resposta majoritária é no sentido de que os erros

<sup>65</sup> ROXIN, Claus; GRECO, Luís. *Strafrecht: Allgemeiner Teil*, Band I. 5. Auf., München: C.H. Beck, 2020, § 10, nm. 58. Entre nós, já o disseram BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Adriana. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 45.

<sup>66</sup> TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht*. 5. ed. München: Vahlen, 2019, § 7, nm. 416. O autor exemplifica com a falsidade em balanços que pressupõe a inserção de elementos incorretos ou incompletos nessas declarações, exemplo que, como se vê, se ajusta como luva à mão para o caso ora examinado. O mesmo sucede quanto ao § 266a do Código Penal alemão – similar ao nosso art. 168-A do CP e também incluído na família dos crimes tributários –, frente ao qual o agente tem de conhecer a existência de uma relação de trabalho para que possa saber quais deveres tributários deve cumprir, deveres esses cujo descumprimento é elementar do tipo, SCHNEIDER, Frédéric; RIEKS, David. *Zur Abgrenzung von Irrtümern im Wirtschaftsstrafrecht im Allgemeinen und beim Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen im Speziellen*: Anmerkung zu BHG HRRS 2018 Nr. 377, HRRS, v. 2, 2019, p. 62-66, p. 65.

<sup>67</sup> Cf. LEITE, Alaor. O dolo e o crime de dispensa ou inexigência de licitação. *RBCCRIM* v. 104. São Paulo, set./out. 2013, p. 28.

<sup>68</sup> A discussão está registrada em todas as obras aqui referidas e pode ser observada, entre nós, no

sobre as normas tributárias subjacentes aos elementos normativos do crime de fraude tributária constituem *errores de tipo*.

Na *Alemanha*, Gaede, por exemplo, exige que o agente conheça a relevância tributária das informações que deixa de prestar ou presta de forma incompleta, a falta dessa representação ou a representação equivocada constitui erro de tipo<sup>69</sup>, no que é acompanhado por diversos autores<sup>70</sup> e também pela jurisprudência, como se colhe de recente decisão da Corte Federal de Justiça<sup>71</sup> alemã: “De acordo com a jurisprudência reiterada da Corte Federal de Justiça, o dolo de evasão fiscal requer que o agente conheça o fundamento e o montante da pretensão tributária, ou pelo menos acredite ser possível sua existência, e também que pretenda reduzi-lo, sendo suficiente o dolo eventual. Se o contribuinte supõe erroneamente que não há uma pretensão tributária, configura-se, de acordo com a jurisprudência, um erro de tipo que exclui o dolo (§ 16, 1, primeira parte, do Código Penal)”<sup>72</sup>. Na *Espanha*, Coca Vila anota que “o erro sobre a infração do dever fiscal exclui já o dolo, pois só o conhecimento da infração da obrigação extrapenal outorga à conduta do autor o significado de desvalor social próprio de toda conduta penalmente típica”<sup>73</sup>. No *Chile*, segue esse entendimento Van Weelzel de la Cruz<sup>74</sup>.

---

âmbito dos crimes tributários, em BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Adriana. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 42-47.

<sup>69</sup> GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 258 e ss., especialmente nm. 261.

<sup>70</sup> Nesse sentido, TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht*. 5. ed. München: Vahlen, 2019, nm. 673; WALTER, Tonio. § 46 Irrtümer auf Tatbestandsebene. In: HILGENDORF; KUDLICH; VALERIUS (orgs.). *Handbuch des Strafrechts – Band 2 – Teil 1*. Heidelberg: C. F. Müller, 2020, nm. 92; SCHUSTER, Frank Peter. §4 Anknüpfung des Strafrechts an außerstrafrechtliche Normen. In: HILGENDORF; KUDLICH; VALERIUS (org.). *Handbuch des Strafrechts – Band 1*. Heidelberg: C.F. Müller, 2019, p. 173-213, nm. 57. Mais detalhadamente em sua tese: SCHUSTER, Frank Peter. *Strafnormen und Bezugsnormen aus anderen Rechtsgebieten: Eine Untersuchung zum Allgemeinen Teil im Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2012, p. 183-195; TIPKE, Klaus. Über Abhängigkeiten des Steuerstrafrechts vom Steuerrecht. In: FS Kohlmann. [s.l.: s.n.], 2003, p. 555-577, na p. 569-570 considera que o erro fundado em entendimento defensivo de parecerista configura erro de tipo. Um panorama da discussão, em publicação recente, WOLF, Christoph. *Error facti et error iuris: Die Vorsatzirrelevanz des Rechtsirrtums*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2019, p. 334 e ss.

<sup>71</sup> Bundesgerichtshof (BGH), tribunal equivalente ao nosso Superior Tribunal de Justiça.

<sup>72</sup> BGH 1 STR 296/19 – Urteil vom 18. August 2020 (LG Essen), tradução livre do item 1 da ementa.

<sup>73</sup> COCA VILA, Ivó. Protección de las haciendas públicas y de la seguridad social. In: SILVA SÁNCHEZ; ROBLES PLANAS (org.). *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa – parte general y especial*. Barcelona: Atelier, 2020, p. 586, que critica a jurisprudência espanhola neste ponto, cf. p. 586-587. No mesmo sentido, FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 269 e, especialmente, p. 275; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel. *El error sobre elementos normativos del tipo penal*. Madrid: La Ley, 2008, p. 408.

<sup>74</sup> Cf. VAN WEELZEL DE LA CRUZ, Alex. El error en el delito tributario. *RBCCRIM* v. 169, 2020, p. 19-40, *passim*.

Em *Portugal*, é o próprio Código Penal que dispõe sobre o erro sobre elementos de direito de um tipo penal: “O erro sobre elementos de facto ou de direito de um tipo de crime, ou sobre proibições cujo conhecimento for razoavelmente indispensável para que o agente possa tomar consciência da ilicitude do facto, exclui o dolo” (art. 16, n. 1, do CP português). Trata-se de casos nos quais “só através de uma decisão estritamente *técnica* assumem relevo normativo e logram orientar o agente para o desvalor da ilicitude do facto total”, como são, por exemplo, os elementos “matéria colectável” e “prestação tributária aduaneira *legalmente devinda*”<sup>75</sup>. Por fim, o legislador *italiano* foi ainda mais sensível à complexidade da legislação tributária e às incertezas que a acompanham e decidiu-se por eliminar quaisquer dúvidas ao determinar claramente no Decreto Legislativo n. 74/2000 que “não dão lugar a fatos puníveis no sentido deste decreto as violações de normas tributárias dependentes de objetivas condições de incerteza quanto ao seu alcance e ao seu âmbito de aplicação” (art. 15, tradução livre). Apesar de considerá-la despicienda, pois o próprio Código Penal italiano já contém disposições sobre o erro de fato e o erro de direito, Musco e Ardito consideram que o legislador mostrou sua preocupação acerca do tratamento do erro frente à “tradicional obscuridade e acentuada problemática da disciplina referida” (a tributária) em matéria de crimes tributários<sup>76</sup>. Entre nós, sustentam Bitencourt e Monteiro que a falsa representação sobre os elementos normativos dos tipos penais tributários deve ser tratada como erro de tipo<sup>77</sup>, especialmente quando se trata dos elementos do art. 1º, II, conforme assevera Eisele<sup>78</sup>.

Assim, em todos aqueles casos nos quais o agente apenas consegue compreender o sentido social de seu comportamento desde que faça uma valoração jurídica, essa valoração pertence ao dolo, como sucede, justamente, com a necessária valoração sobre a existência de um crédito tributário nos crimes de fraude tributária<sup>79</sup>.

<sup>75</sup> FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. *Direito penal: parte geral – Tomo I – Questões fundamentais*, a doutrina geral do crime. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007, § 12.

<sup>76</sup> MUSCO, Enzo; ARDITO, Francesco. *Diritto penale tributario*. Bologna: Zanichelli, 2016, p. 51-52.

<sup>77</sup> BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Adriana. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 45-47.

<sup>78</sup> EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 153. Tratando do papel do erro sobre os elementos normativos e em branco dos tipos penais do direito penal econômico, cf. HORTA, Frederico. Do erro sobre os elementos normativos das leis penais no direito penal econômico. *Comentários ao direito penal econômico brasileiro*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 313-342, quanto ao erro sobre elementos normativos ser um erro de tipo, p. 340.

<sup>79</sup> ROXIN, Claus; GRECO, Luís. *Strafrecht: Allgemeiner Teil, Band I*. 5. Auf., München: C.H. Beck, 2020, § 12, nm. 107 e § 21, 42. Entre nós, cf. HORTA, Frederico. Do erro sobre os elementos normativos das leis penais no direito penal econômico. *Comentários ao direito penal econômico brasileiro*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 27; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel. *El error sobre elementos normativos do tipo penal*. Madrid: La Ley, 2008, p. 90.

É o que acontece nos casos aqui examinados: apenas valorando juridicamente a legalidade da amortização do ágio é que poderia o contribuinte compreender se prestava informações exatas ou inexatas. Ou seja, para compreender o sentido social de seu comportamento (o caráter exato ou inexato das informações que seriam prestadas) precisava, antes, compreender o caráter lícito ou ilícito da amortização do ágio, e, se o fez baseado em pareceres, acreditando, de forma inevitável, que procedia da maneira correta, atuou em erro.

Em suma, como o juízo acerca do caráter *correto e completo* das declarações tributárias depende, nesses casos, de uma prévia qualificação jurídica da operação societária, feita sob a égide das normas tributárias, o erro inevitável quanto à correção e exatidão das informações conduz, inevitavelmente, a um erro sobre esses elementos normativos no âmbito do tipo penal do art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990 e, pois, a um erro de tipo. A consequência desse erro é a exclusão do dolo e, pois, da relevância penal da conduta, já que não há previsão de punibilidade da modalidade culposa (art. 20, *caput*, do CP).

## 5. Conclusão

1. A fraude, em sentido amplo, é um componente essencial para a configuração do crime descrito no art. 1º da Lei n. 8.137/1990 e se manifesta nas exigências de que as condutas de seus incisos I a V traduzam alguma forma de engano da administração tributária quanto à ocorrência do fato imponible ou algum de seus elementos.

2. É pressuposto da infração que o contribuinte tenha deixado a administração tributária em uma situação de desconhecimento acerca de fatos relevantes para determinar a existência de uma obrigação tributária ou seus elementos. O inciso II do art. 1º, em particular, pressupõe que a fraude se dê por meio do descumprimento do dever de fazer constar dos documentos ou livros exigidos pela lei fiscal informações corretas (“elementos inexatos”) e completas (“omissão de operação”) sobre fatos relevantes para a satisfação da obrigação tributária principal (de pagar tributos). Disso decorre que, se o contribuinte cumpre o dever de informação oferecendo os elementos corretos e completos exigidos nos documentos e livros fiscais, não pratica injusto penal. É justamente o que ocorre no grupo de casos examinado neste artigo, no qual o contribuinte faz constar dos documentos exigidos pela lei fiscal a existência do ágio e sua amortização na forma exigida por tais documentos.

3. Em normas incriminadoras como a analisada, é o destinatário quem tem de proceder a uma subsunção dos fatos às normas tributárias que regulam a matéria subjacente ao injusto para saber quais elementos de uma realidade devem ser declarados e como devem ser declarados nos documentos fiscais, o que tem impacto na configuração do tipo objetivo. Nesse sentido, a informação sobre a amortização do ágio feita nos documentos fiscais é uma consequência direta da

qualificação jurídica que o contribuinte deu à operação societária, especialmente quando respaldado por laudos técnicos de terceiros especializados. Por essa razão, independentemente da substância negocial e higidez das operações societárias realizadas, não se pode dizer nem que as informações prestadas nos documentos fiscais eram inexatas, tampouco que eram incompletas. Os fatos informados (ainda que objeto de uma anterior qualificação jurídica) às autoridades tributárias adequam-se às exigências feitas por seus formulários (documentos fiscais). Disso decorre que não há que se falar “fraudar a fiscalização tributária” por meio da inserção de “elementos inexatos”.

4. Quando o contribuinte se vale de um planejamento tributário baseado em um entendimento jurídico divergente do das autoridades tributárias, mas o faz revelando todas as informações relevantes exigidas, não comete o crime definido no art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990. Caso contrário, chegar-se-ia à insustentável conclusão de que qualquer divergência interpretativa entre fisco e contribuinte necessariamente resultaria em prática criminosa.

5. O contribuinte, nessa situação, pode estar agindo em erro de proibição inevitável quanto à compreensão dos fatos jurídicos subjacentes e, em virtude de particularidades ligadas à estrutura do crime tributário, sem o conhecimento de uma elementar típica, o que caracteriza o erro de tipo. A consequência desse erro é a exclusão do dolo e, pois, da relevância penal da conduta, já que não há previsão de punibilidade da modalidade culposa (art. 20, *caput*, do CP).

## Referências

- AIRES DE SOUSA, Susana. *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Almedina, 2006.
- ÁVILA, Humberto. Notas sobre o novo regime jurídico do ágio. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.
- AYALA GÓMEZ, Ignacio. Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria. In: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; BACIGALUPO, Silvina; GÓMEZ JARA-DÍEZ, Carlos (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública: mesas redondas Derecho y Economía*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007.
- BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Adriana. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CARUSO, Tiago. *Responsabilidade penal nas decisões embasadas em pareceres técnicos e jurídicos*. São Paulo: Marcial Pons, 2020.
- COCA VILA, Ivó. Protección de las haciendas públicas y de la seguridad social. In: SILVA SÁNCHEZ; ROBLES PLANAS (org.). *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa – parte general y especial*. Barcelona: Atelier, 2020.
- COLUSSI, João Marcos (org.). *Especial Ágio: o contencioso administrativo e judicial e as alterações trazidas pela Lei n. 12.973/14*. São Paulo, 2020.

- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel. *El error sobre elementos normativos do tipo penal*. Madrid: La Ley, 2008.
- EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal das obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 2001.
- FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018.
- FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. *Direito penal: parte geral – Tomo I – Questões fundamentais, a doutrina geral do crime*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007.
- GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017.
- GALVÃO, Fernando. *Direito penal tributário: imputação objetiva no crime contra a ordem tributária*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015.
- GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho penal económico: parte especial*. Breña: Pacífico, 2016. v. III.
- GOMES, Mariângela Magalhães. *Bases para uma teoria geral da parte especial do direito penal*. Tese de livre-docência. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014.
- GRECO, Luís. Dolo sem vontade. In: SILVA DIAS *et. al.* (coord.). *Liber Amicorum de José de Sousa e Brito*. Coimbra: Almedina, 2009.
- GRECO, Luís; ROXIN, Claus. *Strafrecht: Allgemeiner Teil, Band I*. 5. Auf., München: C.H. Beck, 2020.
- HORTA, Frederico. Do erro sobre os elementos normativos das leis penais no direito penal econômico. *Comentários ao direito penal econômico brasileiro*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.
- HORTA, Frederico. *Elementos normativos das leis penais e conteúdo intelectual do dolo: da natureza do erro sobre o dever extrapenal em branco*. São Paulo: Marcial Pons, 2016.
- JOECKS. § 370 Steuerhinterziehung. In: JOECKS; JÄGER; RANDT *et. al.* (org.). *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*. 8. Auf., München: C. H. Beck, 2015.
- LAPORTA, Mario H. *Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*. Buenos Aires: B de F, 2013.
- LEITE, Alaor. *Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- LEITE, Alaor. O dolo e o crime de dispensa ou inexigência de licitação. *RBC-CRIM* v. 104. São Paulo, set./out. 2013.
- MARTINS, Eliseu; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ágio interno – é um mito? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

- MOREIRA, André Mendes; GAIA, Patrícia Dantas; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O tratamento fiscal do ágio e a problemática do ágio “interno” antes e após a vigência da Lei 12.973/2014. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 228. São Paulo: Dialética, 2014.
- MUSCO, Enzo; ARDITO, Francesco. *Diritto penale tributario*. Bologna: Zanichelli, 2016.
- NEDER, Marcos V.; JUNQUEIRA, Lavínia. Análise do tratamento contábil e fiscal do ágio em estrutura de aquisição ou titularidade de sociedades quando há a interposição de *holding*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O tratamento do ágio e do deságio para fins tributários e as modificações na Lei n. 12.973 (comparações entre dois regimes). *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 84, 2016.
- NOVAIS, Raquel; TONANNI, Fernando. Ágio: o novo regime jurídico e questões atuais. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.
- PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *InDret* v. 2, 2020.
- PÉREZ ROYO, Fernando. Delito fiscal y ocultación. In: BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO; GÓMEZ-JARA DÍEZ (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública: mesas redondas Derecho y Economía*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007.
- ROSENBLATT, Paulo. Nem tanto ao céu, nem tanto à terra: repensando a aplicação do propósito negocial a partir de uma análise recente da jurisprudência do Carf. *Revista Direito Tributário Atual* v. 43. São Paulo: IBDT, 2019.
- ROXIN, Claus; GRECO, Luís. *Strafrecht: Allgemeiner Teil*, Band I. 5. Auf., München: C.H. Beck, 2020.
- SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo. El elemento “fraude” en los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social. In: SILVA SÁNCHEZ (org.). *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes en la actividad económico-empresarial*. Madrid: Marcial Pons, 2003.
- SANTOS, Ramon Tomazela. O regime jurídico do ágio de rentabilidade futura na Lei n. 12.973/2014. *Estudos de direito tributário: 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogado*. [s.l.: s.n.], 2018.
- SCHNEIDER, Frédéric; RIEKS, David. *Zur Abgrenzung von Irrtümern im Wirtschaftsstrafrecht im Allgemeinen und beim Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen im Speziellen*: Anmerkung zu BHG HRRS 2018 Nr. 377, HRRS, v. 2, 2019.
- SCHUSTER, Frank Peter. *Strafnormen und Bezugsnormen aus anderen Rechtsgebieten: Eine Untersuchung zum Allgemeinen Teil im Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2012.

- SCHUSTER, Frank Peter. §4 Anknüpfung des Strafrechts an außerstrafrechtliche Normen. In: HILGENDORF; KUDLICH; VALERIUS (orgs.). *Handbuch des Strafrechts* – Band 1. Heidelberg: C.F. Müller, 2019.
- SCHÜNEMANN, Bernd. Do conceito filológico ao conceito tipológico de dolo. In: SCHÜNEMANN, Bernd. *Estudos de direito penal, direito processual penal e filosofia do direito*. São Paulo: Marcial Pons, 2013.
- SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Barcelona: Atelier, 2005.
- STOCO, Rui; STOCO, Tatiana. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: RT, 2016.
- TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht*. 5. ed. München: Vahlen, 2019.
- TIPKE, Klaus. Über Abhängigkeiten des Steuerstrafrechts vom Steuerrecht. In: FS Kohlmann. [s.l.: s.n.], 2003.
- VAN WEELZEL DE LA CRUZ, Alex. El error en el delito tributario. *RBCCRIM* v. 169, 2020.
- WAGNER, Markus. *Die Akzessorietät des Wirtschaftsstrafrechts. Zugleich ein Beitrag zu Begriff und Wesen des Wirtschaftsstrafrechts*. Heidelberg: C. F. Müller, 2016.
- WALTER, Tonio. § 46 Irrtümer auf Tatbestandsebene. In: HILGENDORF; KUDLICH; VALERIUS (orgs.). *Handbuch des Strafrechts* – Band 2 – Teil 1. Heidelberg: C. F. Müller, 2020.
- WOLF, Christoph. *Error facti et error iuris: Die Vorsatzirrelevanz des Rechtsirrtums*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2019.