

# **Fraude Fiscal Estruturada e Ações Neutras**

Astrostra

Aos meus pais, Fátima e Juarez,  
por todo amor, dedicação e ensinamentos.

Meus irmãos Vivian e Anderson, e sobrinhos Julia e Vitor,  
pela convivência, carinho e cuidados.

À minha avó Beatriz (*in memoriam*) e ao meu tio Silvio (*in memoriam*),  
pelas constantes palavras de fé e incentivo aos estudos.

Ao meu amor, Ava (*in memoriam*).

## **SOBRE O AUTOR**

Alexandre Affonso Castilho é Promotor de Justiça do Ministério Público do Estado de São Paulo, e integrante do Grupo de Atuação Especial de Combate ao Crime Organizado (GAECO) desde 2013.

Atualmente integra o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos do Estado de São Paulo - CIRA/SP.

Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Membro do Grupo de Pesquisa de Direito Penal Econômico e Justiça Penal Internacional da UPM.

Especialista em Direito Penal Econômico e Compliance pela Universidade de Salamanca. Especialista em Direito Público pelo Centro Universitário Salesiano de São Paulo.

Possui formação complementar em Inteligência pela Escola de Inteligência Militar do Exército (EsIMEx), em Inteligência do Ministério Público pelo Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP), e Lotta al Crimine Organizzato pela Università degli Studi di Roma “Tor Vergata”.

Possui graduação em Direito pela Universidade do Vale do Paraíba.

## PREFÁCIO

Honra-me o Dr. Alexandre Affonso Castilho com o convite para prefaciar a sua obra FRAUDE FISCAL ESTRUTURADA E AÇÕES NEUTRAS, fruto da sua dissertação de mestrado apresentada e defendida no Programa de Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie, cuja banca de avaliação foi composta por mim, na condição de seu orientador, e pelos Professores Doutores Marco Aurélio Florêncio Filho e Mylene Complotier.

Trata-se de pesquisa associada à experiência do autor, que, como promotor de justiça no Estado de São Paulo, lidera, ao lado de outros profissionais, uma das iniciativas mais bem sucedidas e resolutivas no sistema de justiça criminal do país - o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos de São Paulo – CIRA-SP.

O autor é membro destacado do Ministério Público de São Paulo, com quem tenho o privilégio da convivência e aprendizado há aproximadamente 20 anos. Revelou-se igualmente um pesquisador vocacionado, com publicações em periódicos estratificados e apresentações de trabalhos no Brasil e no exterior.

O objeto da pesquisa é inquietante e atual, e está diretamente relacionado à denominada convergência criminal, que é um fenômeno em que diferentes práticas, atividades ou redes criminosas interagem, combinam ou colaboram para alcançar objetivos comuns ou maximizar lucros ilícitos. Essa interação pode ocorrer de várias formas, desde alianças temporárias até a fusão de diferentes grupos ou métodos criminosos. Caracteriza-se pela colaboração entre grupos criminosos, integração de crimes distintos, uso de tecnologia, aproveitamento de lacunas legais ou de segurança, pode surgir em regiões onde há fragilidade na fiscalização ou ausência de cooperação entre órgãos de segurança.

Nesse sentido, a obra que ora se apresenta à comunidade jurídica, tem o mérito de dar visibilidade a uma das questões mais intrigantes no esforço de imputação de responsabilidade penal, que desafia a capa-

## FRAUDE FISCAL ESTRUTURADA E AÇÕES NEUTRAS

cidade de resposta pelo sistema de justiça e segurança, que são as fraudes fiscais estruturadas praticadas por meio de empresas, cuja estrutura de governança e tomada de decisão representam um grande obstáculo para identificação do beneficiário final.

A relevância do tema é destacada nos seguintes documentos: Convenção de Mérida (2003) (Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção), Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária (1988, revisada em 2010) (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e Conselho da Europa), Ação BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) (2015) (OCDE e G20), Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) (2010) (EUA), Common Reporting Standard (CRS) (2014) (OCDE), Convenção de Palermo (2000) (Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional), Padrões do Grupo de Ação Financeira Internacional (GAFI/FATF) (Financial Action Task Force - FATF), Diretriz Anti-Evasão Fiscal da União Europeia (ATAD) (2016) (União Europeia), Declaração de Manila (2017) (Organização Mundial de Aduanas - OMA), e, Iniciativa de Transparência Fiscal do G20.

O autor desenvolve a sua pesquisa na perspectiva da criminalidade econômica, enquanto fenômeno multifacetário próprio de uma sociedade industrializada e tecnológica que, por sua vez, contrasta com a expansão progressiva e ilimitada das relações interpessoais ignotas, promove, nesse passo, questionamentos e redefinições acerca dos aspectos das diretrizes dos interesses dignos da tutela penal.

Pondera o autor que os crimes econômicos ostentam características próprias como, por exemplo, o fato de não deixarem vestígios externos facilmente identificáveis, o que não ocorre com a delinquência convencional. Documentos que materializam a circulação de bens e serviços, verdadeiros ou não, deixaram de ser físicos e se transformaram em dados custodiados de forma virtual. A falsificação até então conhecida e estudada, transmudou-se para quebrar barreiras territoriais e produzir efeitos imediatos em diversas localidades. Os próprios estabelecimentos empresariais não exigem mais a existência de espaço físico.

A proposta do autor é contribuir para a discussão acerca dos efeitos das ações neutras no âmbito da criminalidade econômica organizada e demonstrar que, em razão das características conformadoras da fraude fiscal estruturada, a sua punibilidade não pode ser restringida e deve ter

## FRAUDE FISCAL ESTRUTURADA E AÇÕES NEUTRAS

por base os seguintes fundamentos: extensão da punibilidade, acumulação delitiva e proteção jurídica suficiente.

O autor se soma a autores de expressão no Brasil e no exterior que trataram da responsabilidade penal dos dirigentes, com destaque para Luiz Regis Prado, André Luís Callegari, Fábio André Guaragni, Heleno Taveira Torres, Claus Roxin (Alemanha), Günther Jakobs (Alemanha), Jesús-María Silva Sánchez (Espanha), Marcello Gallo (Itália), William Laufer (Estados Unidos), Celso Villacampa Estiarte (Espanha).

As ações neutras em fraudes fiscais estruturadas são um campo de debate jurídico e ético em constante evolução. Embora muitas dessas ações sejam aparentemente lícitas, sua instrumentalização em práticas ilícitas exige uma análise detalhada de intenção, contribuição e contexto. O equilíbrio entre evitar punições injustas e responsabilizar quem age de má-fé é essencial para preservar a integridade do sistema tributário e a segurança jurídica.

Tenho a mais absoluta convicção de que a obra que ora se apresenta ao público, preenche uma importante lacuna na literatura sobre o tema das ações neutras, fornece subsídios densos e consistentes para pesquisadores e profissionais em geral, e provoca o leitor e o próprio autor a aprofundar a pesquisa.

Recomendo a leitura com o mesmo entusiasmo com que o autor conduz os seus trabalhos.

Boa leitura!

São Paulo, outubro de 2025.

**Fábio Ramazzini Bechara**

*Professor Doutor da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie  
Programa de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico*

## AGRADECIMENTOS

A jornada até aqui não foi fácil. Entretanto, é na dificuldade que se valoriza desde as coisas mais simples às complexas da vida. São os desafios que nos fazem crescer, amadurecer e seguir em frente na busca de novos horizontes. A vida é constante movimento, e quem aprende essas lições, também entende que ao final tudo é impermanente. Ao Ser Supremo, portanto, meus primeiros agradecimentos.

Dedico esse trabalho ao Ministério Público do Estado de São Paulo, que foi o agente revolucionário da minha existência. Nele encontrei minha vocação e missão. E em troca de tudo o que me proporciona, comprometi-me com a luta por uma sociedade mais justa e igualitária.

Registro minha eterna gratidão ao meu amigo e orientador, Dr. Fábio Ramazzini Bechara, pela sua enorme generosidade, amizade, sabedoria e otimismo. E não obstante sua dadivosa amizade, guiou-me com o seu inesgotável brilhantismo e extremo profissionalismo.

Consigno, também, minha gratidão aos Drs. Alexandre Rocha Almeida de Moraes e Everton Luiz Zanella, também amigos de instituição, pelas contribuições essenciais ao desenvolvimento deste trabalho.

De igual forma, agradeço aos professores e alunos do Programa de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie, pela receptividade e ensinamentos. Em especial, aos Professores Drs. Gianpaolo Poggio Smanio, Marco Aurélio Pinto Florêncio Filho, Vicente Bagnoli, Giovani Agostini Saavedra e Antonio Carlos Rodrigues do Amaral. Também agradeço a Vivian Leinz pela parceria nos estudos, e em nome de quem expresso minha gratidão aos demais alunos da Pós-Graduação.

Não poderia deixar de registrar, ainda, meus agradecimentos aos companheiros que integram o CIRA-SP (Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos), ambiente de constante troca e efetiva cooperação interinstitucional. E, por fim, expresso minha profunda gratidão pela saudável convivência e pelo aprendizado aos amigos que fiz no

## FRAUDE FISCAL ESTRUTURADA E AÇÕES NEUTRAS

GAECO (Grupo de Atuação Especial de Combate ao Crime Organizado), Sebastião José Pena Filho Brasil, Luís Fernando Scavone de Mamedo, Cátia Aparecida de Sousa Módolo, Paloma Sanguiné Guimarães e Luiz Henrique Cardoso Dal Poz.

Aos colaboradores do Ministério Público, que são minha segunda família, aqui representados por Aderbal, Akira, Bruno, Carolina, Eliane, Franciele, Gislaine, Ivan, Lucilene, Murilo, Nino, Tania, Vicente e Wilson; a Rafael Maia Ribeiro pelo incentivo e carinho. E a todos e todas que, em algum momento dessa jornada, e de forma especial, incentivaram, escutaram e compreenderam a importância dessa etapa da minha vida.

Amostra

## NOTA DO AUTOR

É no domínio do Direito Penal Econômico que as particularidades de um conjunto de casos denominado pela doutrina de ações ou condutas neutras são recorrentes.

A imputação penal na criminalidade econômica é um dos temas mais desafiadores à dogmática jurídico-penal contemporânea, especialmente em razão dos reflexos da modernidade e da globalização na economia capitalista, e dos aspectos da intervenção penal na proteção de bens jurídicos supraindividuais, como a ordem econômica. No que atine à cumplicidade, o cerne da questão se encontra na definição dos limites da intervenção punível na prática delitiva alheia.

Ações neutras são contribuições a injustos penais alheios que se apresentam como insuspeitas, face ao caráter cotidiano de negócios da vida social, mas que menoscabam bens jurídicos penalmente tutelados.

No contexto da fraude fiscal estruturada, enquanto fenômeno próprio da criminalidade econômica organizada, que pressupõe a prática de crimes variados contra bens jurídicos distintos – tais como organização ou associação criminosa, crimes tributários, lavagem de dinheiro –, e que proporcionam graves danos ao Estado, o questionamento essencial diz respeito aos critérios que fundamentariam uma punição extensiva dos comportamentos cotidianos no âmbito dessa espécie de delinquência econômica.

A proposta desse trabalho é contribuir para a discussão acerca dos efeitos das ações neutras no âmbito da criminalidade econômica organizada e demonstrar que, em razão das características conformadoras da fraude fiscal estruturada, a responsabilidade não pode ser restringida e, ademais, deve ter por base os seguintes fundamentos: punibilidade alargada, acumulação delitiva e proteção jurídica suficiente.

São Paulo, outubro de 2025.

**Alexandre Affonso Castilho**

## LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AP	Ação Penal
AIIM	Auto de Infração e Imposição de Multa
Bacen	Banco Central do Brasil
BGH	Bundesgerichtshof (Corte Federal de Justiça, tribunal equivalente ao nosso Superior Tribunal de Justiça)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil Alemão)
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CP	Código Penal
CTN	Código Tributário Nacional
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CONFAZ	Conselho Nacional de Políticas Fazendárias
CF	Constituição Federal
CAT	Coordenadoria da Administração Tributária
DF	Distrito Federal
FGT	Fato gerador tributário
FATF	Financial Action Task Force (Força-Tarefa de Ação Financeira contra o Terrorismo)
FEs	Fraudes Estruturadas
GO	Goiás
GAFI	Grupo de Ação Financeira contra a Lavagem de Dinheiro
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ISS	Imposto sobre Serviços

## FRAUDE FISCAL ESTRUTURADA E AÇÕES NEUTRAS

IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
MS	Mato Grosso do Sul
MCF	Medida Cautelar Fiscal
NFe	Notas Fiscal eletrônicas
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PAC	Procedimento Administrativo de Cassação
PGE	Procuradoria Geral do Estado
PIS	Programa de Integração Social
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
RHC	Recurso em Habeas Corpus
REGIT	Regime Geral de Infracções Tributárias
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
RDA	República Democrática Alemã
RJ	Rio de Janeiro
SP	São Paulo
SRF	Secretaria da Receita Federal do Brasil
SEFAZ	Secretaria da Fazenda
SIF	Sistema de Inteligência Fiscal
StGB	Strafgesetzbuch (Código Penal Alemão)
STF	Supremo Tribunal Federal
ST	Substituição Tributária
TRF	Tribunal Regional Federal
UFs	Unidades Federativas

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1	Fluxograma da fraude fiscal estruturada
Quadro 2	Mapa conceitual das tipologias de fraude
Quadro 3	Exemplo 1 de fraude fiscal estruturada
Quadro 4	Exemplo 2 de fraude fiscal estruturada
Quadro 5	Exemplo 3 de fraude fiscal estruturada

# SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	19
CAPÍTULO 1: CRIMINALIDADE ECONÔMICA .....	25
1.1 Direito Penal Econômico e intervenção estatal na economia .....	25
1.2 Direito Penal Econômico no contexto da modernidade e globalização .....	39
1.2.1 Modernidade e globalização .....	40
1.2.2 Bens jurídicos coletivos ou supraindividuais .....	48
1.2.3 Direito Penal e os novos riscos sociais .....	61
1.2.4 Direito Penal Econômico moderno e criminalidade econômica ..	79
1.3 Direito Penal de Empresa .....	90
1.3.1 Delimitação do âmbito de intervenção e relação com a criminalidade empresarial .....	90
1.3.2 Aspectos da imputação penal empresarial .....	96
1.3.3 <i>Criminal compliance</i> e responsabilidade penal da pessoa jurídica .	117
CAPÍTULO 2: RESPONSABILIDADE PENAL POR PARTICIPAÇÃO .....	133
2.1 Aspectos da autoria, da participação e da imputação da participação criminal .....	133
2.2 Teoria do domínio do fato e da organização .....	149
2.3 Ações neutras e discussões dogmáticas .....	176
2.4 Teorias clássicas ou correntes principiológicas .....	195
2.4.1 Princípio da adequação social .....	196
2.4.2 Princípio da proibição do regresso .....	199
2.4.3 Princípio da confiança .....	202
2.4.4 Princípio da insignificância .....	203
2.5 Teorias Objetivas .....	203
2.5.1 Participação do injusto referente ao resultado (Jakobs) .....	203
2.5.2 Cursos causais hipotéticos (Löwe-Krahl) .....	206
2.5.3 Participação como solidarização (Schumann) .....	208

# FRAUDE FISCAL ESTRUTURADA E AÇÕES NEUTRAS

2.5.4 Adequação profissional (Hassemer) . . . . .	209
2.5.5 Teoria quantitativa (Weigend) . . . . .	211
2.5.6 Ponderação objetiva de interesses (Lüderssen) . . . . .	212
2.5.7 Idoneidade e proteção dos bens jurídicos (Greco) . . . . .	213
2.5.8 Deveres de solidariedade no Direito Penal (Rassi) . . . . .	218
2.6 Teorias Subjetivas . . . . .	220
2.6.1 Não punição do dolo eventual (Harro Otto) . . . . .	220
2.6.2 Necessidade de solidarização do autor principal (Schild-Trappe) .	221
2.7 Teorias Mistas. . . . .	223
2.7.1 Risco juridicamente desaprovado (Frisch) . . . . .	225
2.7.2 Dolo eventual como indício de impunidade (Roxin) . . . . .	228
2.7.3 Análise tripartite (Amelung) . . . . .	232
2.7.4 Abuso de direito (Lobato) . . . . .	234
2.7.5 Posição intermediária (Landa Gorostiza) . . . . .	235
<b>CAPÍTULO 3: FRAUDE FISCAL ESTRUTURADA. . . . .</b>	<b>239</b>
3.1 Tutela penal dos crimes contra a ordem tributária. . . . .	240
3.2 Fraude fiscal e criminalidade econômica organizada . . . . .	251
3.3 Definição e aspectos da fraude fiscal estruturada. . . . .	267
3.4 Tipologias e profissionais sensíveis à fraude fiscal estruturada . . . . .	292
<b>CAPÍTULO 4: APLICAÇÃO DAS AÇÕES NEUTRAS NO ÂMBITO DA FRAUDE FISCAL ESTRUTURADA. . . . .</b>	<b>307</b>
4.1 Extensão da punibilidade das ações neutras (Beckemper, Niedermair e Hartmann) . . . . .	307
4.2 Delitos cumulativos ou de acumulação. . . . .	318
4.3 Princípio da proporcionalidade e vedação da proteção jurídica deficiente. . . . .	335
4.4 Punibilidade das ações neutras no âmbito da fraude fiscal estruturada . . . . .	349
<b>CONCLUSÕES . . . . .</b>	<b>363</b>
<b>REFERÊNCIAS . . . . .</b>	<b>371</b>

# INTRODUÇÃO

As hipóteses de cumplicidade que têm maior frequência prática localizam-se no domínio da criminalidade econômica, exatamente onde se encontra inserida a fraude fiscal estruturada que, por sua afetação natural aos postulados do Direito Penal Econômico, incompatibiliza-se com quaisquer limitações à punibilidade de um certo padrão de comportamentos denominado na doutrina de ações neutras ou cotidianas. Na solução da punibilidade das ações neutras, devem ser considerados os seguintes fundamentos: extensão da punibilidade, acumulação delitiva e proteção jurídica suficiente.

A cumplicidade, reconhecidamente, é um dos mais desafiadores temas enfrentados pela dogmática jurídico-penal nos últimos anos. E o problema elementar diz respeito à compreensão dos elementos de uma conduta que, isoladamente considerada, é permitida, e que a despeito disso, pode se transformar em uma contribuição proibida à prática de um delito alheio. Mas a questão se torna mais intrincada quando em pauta condutas que se revestem de características peculiares, já que atinentes aos negócios cotidianos da vida.

Trata-se de contribuições a fatos ilícitos alheios que, à primeira vista, apresentam neutralidade face ao seu caráter cotidiano ou de negócios normais da vida social, e que, por isso, acarretam dificuldades na definição dos limites da punibilidade da participação. É nesse contexto que se multiplicam fenômenos associativos de sujeitos que atuam em um mesmo nível, ou seja, horizontalmente, diferentemente dos casos de imputação vertical, muito estudada na seara do Direito Penal Econômico. Tanto a coautoria como a participação receberam os efeitos dinâmicos dessa forma de associação que impera no atual modelo de sociedade.

Isso porque o mundo contemporâneo que se conhece é a representação mais fidedigna da complexidade da vida em sociedade. Os pro-

## FRAUDE FISCAL ESTRUTURADA E AÇÕES NEUTRAS

blemas da convivência social são multidimensionais, as contradições se revelam explícitas e de difícil harmonização, e a aleatoriedade e não linearidade dos acontecimentos se mostram cada vez mais marcantes. Em um cenário assinalado pela incerteza, as variáveis deixaram de ser claras, acentuadas e constantes.<sup>1</sup>

Nos últimos dois séculos, a economia capitalista foi impulsionada pela tecnologia – que atualmente se notabiliza pela difusão em quantidade e diversidade de dados digitais em tempo real –, o que viabilizou avanços nas relações sociais, políticas, culturais e principalmente econômicas. Entretanto, ao mesmo tempo em que o fenômeno continuamente transforma o tecido social, também estabelece, em contrapartida, um certo distanciamento à ciência do Direito, em especial ao Direito Penal, que manifesta uma indisfarçável incapacidade de acompanhar e proporcionar, com a mesma velocidade, respostas às novas dinâmicas, e principalmente aos novos riscos da convivência em sociedade, mormente quando se coteja aspectos da intervenção estatal.

No espaço coabitado pelos órgãos do Estado Democrático e por novos riscos interconectados com diferentes campos técnicos altamente desenvolvidos, a doutrina e a lei, no âmbito do Direito Penal, se veem obrigadas a tutelar conflitos que demandam respostas diferenciadas. Novos e tormentosos problemas dogmáticos integram o que se denomina “Direito Penal de Risco ou de “Urgência”.

A criminalidade econômica, enquanto fenômeno multifacetário próprio de uma sociedade industrializada e tecnológica que, por sua vez, contrasta com a expansão progressiva e ilimitada das relações interpessoais ignotas, promove, nesse passo, questionamentos e redefinições acerca dos aspectos das diretrizes dos interesses dignos da tutela penal. E é exatamente no balanceamento das demandas pela otimização dos meios de proteção aos bens jurídicos implicados frente aos novos riscos oriundos da modernidade, que se localiza o Direito Penal Econômico.

Crimes econômicos ostentam características próprias como, por exemplo, o fato de não deixarem vestígios externos facilmente identificáveis, o que não ocorre com a delinquência convencional. Documentos que materializam a circulação de bens e serviços, verdadeiros ou não, deixaram de ser físicos e se transformaram em dados custodiados

---

1 TALEB, Nassim Nicholas. *A lógica do cisne negro: o impacto do altamente improvável*. Trad. Marcelo Schild. Rio de Janeiro: Best Seller, 2015.

## INTRODUÇÃO

de forma virtual. A falsificação até então conhecida e estudada transmudou-se para quebrar barreiras territoriais e produzir efeitos imediatos em diversas localidades. Os próprios estabelecimentos empresariais prescindem da existência de espaço físico.

Percebe-se, de outro lado, a dificuldade na elucidação e responsabilização de certos comportamentos característicos da delinquência econômica, o que pode ser exemplificado através da relação fronteiriça entre a fuga lícita ao pagamento de impostos e a fraude fiscal.

Além da necessidade de se solidarizar a obrigação de contribuição ao custeio do Estado, no que se incluem as empresas, é salutar que aqueles que se utilizam dos mais variados subterfúgios de evitação ao pagamento de sua parcela de sacrifício em nome do bem comum, e que se utilizam das estruturas, dos serviços e demais benesses proporcionadas sem participar do contributo às despesas geradas pelos benefícios, sejam de alguma forma alcançados pelo Direito Penal de forma igualitária.

Aqui constata-se que, a par das consequências de uma certa impunidade duradoura das correspondentes condutas lesivas, se mostra necessário o contingenciamento dos danos e prejuízos difusos proporcionados ao Estado não só pelo *white collar crime* ou *corporate crime*, como também pela criminalidade organizada transnacional.

A fraude fiscal estruturada, enquanto evento próprio da criminalidade econômica organizada, é o pano de fundo eleito para a testagem das respostas dicotômicas existentes no Direito Penal, com destaque aos problemas enfrentados pela dogmática ao longos dos anos na definição e limitação da cumplicidade. A fraude fiscal afigura-se como uma prática criminosa que pressupõe uma organização societária, patrimonial e financeira estável, e que é maquinada com o objetivo de causar prejuízos ao sistema financeiro e tributário, mediante o cometimento de delitos autônomos entre si, tais como organização criminosa, lavagem de dinheiro, crimes contra a ordem tributária, crimes de falsidade, corrupção, etc.

Nesse ambiente de complexidade relacional em sociedade, surge a necessidade de se lançar mão de técnicas e meios eficazes que proporcionem a averiguação da punibilidade dos diferentes aportes que os intervenientes realizam no cometimento do delito, e que também delimitem a forma e a intensidade da resposta estatal na punição de cada envolvido.

## FRAUDE FISCAL ESTRUTURADA E AÇÕES NEUTRAS

Agrega-se a isso o fato de haver, na criminalidade empresarial, um desmembramento entre atividade gerencial, acesso à informação e poder decisório, o que representa um problema desafiador à imputação de responsabilidades. Não ao acaso, fala-se doutrinariamente em uma “irresponsabilidade criminal organizada”.

De toda forma, entende-se atualmente que as figuras tradicionais da autoria e da participação se destinam a fatos individuais da criminalidade convencional. Mas, tratando-se de criminalidade econômica, a culpabilidade individual deve vir acompanhada da responsabilidade penal da pessoa jurídica – assentada em critérios de responsabilidade social e na violação das justas expectativas que o seu desenvolvimento econômico gera na própria sociedade –, e somente com integração efetiva das ciências criminais, poder-se-á responder ao questionamento vívido na doutrina: para que serve e a quem tem servido o Direito Penal?

Não obstante, no âmbito de atividade econômica organizada na forma de sociedade empresária onde há, como dito, divisão de funções e tarefas, bem assim a contribuição comissiva ou omissiva de diversas pessoas, a responsabilização criminal pressupõe a concepção secundária da participação em relação à autoria, no sentido de cooperação sem domínio do fato, sem dever especial e sem ser de mão própria.

A qualidade da intervenção na responsabilização penal pelo injusto é também um dos pontos mais discutidos na doutrina, ainda mais quando em voga a delinquência econômica organizada, repita-se. São diversas as propostas e os sistemas de imputação propugnadas.

Reconhece-se, de outro giro, a existência de casos limítrofes no concurso de pessoas, como naquelas hipóteses em que comportamentos, em uma perspectiva causal, possibilitam ou favorecem um delito alheio e, ao mesmo tempo, ostentam um caráter cotidiano, ubíquo ou típico das relações sociais e profissionais.

Organizações criminosas empresariais contam, hodiernamente, com redes complexas de colaboradores e prestadores de serviços. Trata-se de um verdadeiro portfólio de profissionais que, conscientemente ou não, proporcionam condições apropriadas para que terceiros pratiquem e desenvolvam atividades criminosas altamente lucrativas e danosas ao Estado. É a terceirização da atividade criminosa que, oferecendo serviços aparentemente lícitos e descolados do núcleo duro de uma estrutura organizacional criminosa, viabilizam ou facilitam atividades

## INTRODUÇÃO

ilícitas. O contador de uma empresa criada para fazer circular notas fiscais frias, ou que se responsabiliza pela contabilidade de várias empresas interligadas à prática de fraude fiscal ou lavagem de capitais; o advogado que propõe esquemas ilícitos de fraude fiscal travestidos de planejamento tributário ou que idealiza meios abusivos de blindagem patrimonial dos envolvidos; o notário ou o gerente de banco que percebe movimentações negociais ou patrimoniais indicativas de branqueamento, sonegação ou evasão de divisas, e não realiza as comunicações legais; os auditores que encobrem fraudes contábeis através de diversas técnicas próprias da profissão; o *compliance officer* que não atua da maneira exigida.

Enfim, todos colaboram cotidianamente para a existência da atividade ilícita. Mas a pergunta que se faz é se devem ser considerados partícipes ou simplesmente realizam ações impuníveis, reconhecidamente neutras? Impende, portanto, estabelecer pressupostos jurídicos-penais para imputar um injusto penal, a título de cumplicidade, ao agente que incorre em fato típico alheio através de uma conduta chamada de neutra ou cotidiana, levando-se em conta o contexto da fraude fiscal estruturada.

É sabido que na doutrina, de um modo geral, estabelecem-se critérios restritivos quando em pauta a punibilidade das ações neutras. Sem embargo, em um contexto de fraude fiscal estruturada questiona-se se há elementos que justificam a restrição da punibilidade dos aportes ditos como neutros ou cotidianos? Ou, ainda, se na criminalidade econômica organizada as ações neutras servem como limite ou critério de punição?

Noutros termos, deve-se perquirir acerca dos critérios que poderiam fundamentar a punibilidade das ações neutras no âmbito da fraude fiscal estruturada. E frente aos questionamentos, faz-se mister revisitar a discussão acerca da cumplicidade por meio das ações neutras, tendo em conta as características da fraude fiscal estruturada enquanto criatura originária da complexa realidade do Direito Penal Econômico.

Assim, o trabalho não parte do estudo de casos como a maioria dos escritos sobre a matéria o fazem, já que o campo de testagem já se encontra delimitado. Não há como tratar o fenômeno como se fosse o caso do padeiro ou do taxista que, no exercício das respectivas profissões, contribuem de alguma forma ao assassinato de alguém. Pretende-

## FRAUDE FISCAL ESTRUTURADA E AÇÕES NEUTRAS

-se, com efeito, aprofundar a discussão acerca do concurso de pessoas (autoria e participação) e a repercussão das ações neutras, com ênfase na responsabilidade penal no âmbito da fraude fiscal estruturada, levando-se em consideração as características desse tipo de criminalidade.

Na busca de esclarecimentos, portanto, o trabalho será dividido em quatro partes. Inicialmente apresenta-se a ambientação ao Direito Penal Econômico, aos aspectos de sua ligação simbiótica com o conteúdo do Direito Econômico, à natureza dos bens jurídico-penais em jogo, ao trato dos influxos da globalização e dos novos riscos que colocam à prova diversos postulados do Direito Penal (ou o próprio Direito Penal), bem como, e especialmente, de toda problemática que envolve a imputação penal de delitos praticados por pessoas físicas e jurídicas no contexto da criminalidade corporativa (Direito Penal de Empresa).

O segundo capítulo se destina à exposição das construções doutrinárias sobre o concurso de pessoas e a cumplicidade, bem como à inserção das ações neutras na teoria do delito, passando pelas concepções principiológicas e teóricas que fundamentam o desenvolvimento argumentativo à responsabilização ou não daqueles que contribuem a fatos típicos e ilícitos de terceiros através de um comportamento cotidiano ou neutro.

No terceiro capítulo busca-se delinejar um panorama da fraude fiscal estruturada, desde a tutela penal correlacionada, sua origem, aspectos, ligação com a criminalidade econômica organizada, até a exemplificação de algumas tipologias possíveis, com a indicação dos profissionais sensíveis à sua prática, tudo com o intuito de sedimentar o terreno sobre o qual se pretende edificar as bases da responsabilização penal das ações neutras.

Já o quarto capítulo é destinado à análise e apresentação dos aspectos que fundamentarão os parâmetros que, ao nosso entender, justificam a plena punibilidade das ações neutras no âmbito da fraude fiscal estruturada. Para tanto, o enfoque argumentativo será desenvolvido a partir das teorias ditas extensivas de punição das ações neutras, na ideia de cumulatividade ou acumulação delitiva, e no conteúdo da dupla face do princípio constitucional da proporcionalidade (vedação da proteção jurídica insuficiente).

Ao final serão apresentadas as conclusões.