



LÍVIA LUDMILA SILVA FERNANDES

A SITUAÇÃO ATUAL DA EVASÃO FISCAL
NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Brasília – DF
Fevereiro / 2013



LÍVIA LUDMILA SILVA FERNANDES

A SITUAÇÃO ATUAL DA EVASÃO FISCAL NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Trabalho apresentado como requisito à obtenção da aprovação na disciplina Monografia do Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Brasília – DF
Fevereiro / 2013

LIVIA LUDMILA SILVA FERNANDES

A SITUAÇÃO ATUAL DA EVASÃO FISCAL
NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Trabalho de graduação aprovado como requisito parcial para a conclusão do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Instituto do Direito Público – IDP, pela comissão formada pelos professores:

Brasília, ___ de _____ de ____.

RESUMO

O presente estudo explora os aspectos referentes ao prejuízo causado pela evasão fiscal. Primeiramente, aborda-se a distinção entre a evasão fiscal e a elisão fiscal, apresentando os princípios norteadores para combater a evasão fiscal, e ainda, destaca-se os princípios da isonomia, capacidade contributiva, segurança jurídica, legalidade, vedação ao confisco, o direito comparado e as normas gerais antielisão.

Palavra-chave: Prejuízo Tributário; Evasão Fiscal; Combate à Evasão.

ABSTRACT

The present paper explores the particulars that refer to the losses caused by tax evasion. Initially, the distinction between tax evasion and tax avoidance is explained, followed by the elucidation of fundamental principles to combat tax evasion, emphasising the principles of isonomy, contributive capacity, juridical security, legality, non-confiscation, comparative law and the laws against tax evasion.

Key-words: tax loss, tax evasion, combat of tax evasion.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
CAPÍTULO 1: EVASÃO E ELISÃO FISCAL.....	9
1.1 – Distinção entre Evasão e Elisão.....	9
CAPÍTULO 2: PRINCÍPIOS NORTEADORES	12
2.1 Princípio da Legalidade.....	12
2.2 Princípio da Isonomia.....	13
2.3 Princípio da Capacidade Contributiva.....	14
2.4 Princípio da Segurança Jurídica.....	14
2.5 Princípio da Vedação ao Confisco.....	15
CAPÍTULO 3: ELISÃO E O DIREITO COMPARADO	17
3.1 Alemanha.....	18
3.2 Espanha.....	19
3.3 França.....	21
3.4 Estados Unidos.....	23
3.5 Inglaterra.....	24
3.6 Portugal.....	25
3.7 Itália.....	26
CAPÍTULO 4: LEIS ANTIELISIVAS.....	27
4.1 Elisão, Simulação, Fraude e Dolo.....	29
4.2 Simulação.....	30
4.3 Dolo.....	31
4.4 Fraude.....	31
4.5 Poder Judiciário x Poder Administrativo.....	32
4.6 Evasão Tributária na Atualidade.....	32
CONCLUSÃO.....	36
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	38

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como tema a evasão fiscal e o prejuízo causado por esta, e visa esclarecer a seguinte questão: as normas antielisivas existentes são ideais para o combate do abuso na aplicação de normas tributárias? Busca-se elucidar os aspectos referentes às diferenças entre evasão e elisão fiscal, maneiras de coibir a prática da evasão fiscal e não mais infringir princípios fundamentais do direito tributário, o que causa na sociedade e no contribuinte, uma revolta de impunidade aos sonegadores.

Outrossim, busca-se desenvolver a hipótese de que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluso pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, apresenta limites em sua aplicabilidade, e em consequência necessita de aprimoramentos.

O assunto escolhido detem sua relevância no fato de que a resistência à tributação é uma ocorrência natural entre os homens, e ninguém deve pagar impostos mais gravosos ante à existência de outros mais benignos. Porém, visando prevenir abusos que ferem o ordenamento jurídico, as normas gerais antielisivas são essenciais. Os abusos constituem um grande problema ao Fisco, inclusive em outros países.

Em se tratando de Planejamento Tributário, é de grande importância ter conhecimento, de maneira clara, do que se determina como Elisão e Evasão Fiscal, ambos com significados distintos ainda que aparentemente sinônimos, a fim de não ter posicionamentos errôneos e evitar erros ao interpretar e aplicar a lei. Já que o Planejamento Tributário busca a economia de tributos, e induz à escolhas menos onerosas, as providências para minimizar ou evitar o ônus tributário devem ocorrer antes da formação do fato gerador da obrigação tributária e observar rigidamente as alternativas legais.

Para a formação e conclusão de um projeto de pesquisa é indispensável a utilização de uma metodologia adequada, para então averiguar determinado fenômeno. O tipo de pesquisa a ser abordada será a bibliográfica, dado o caráter teórico-argumentativo do projeto, bem como o uso da internet e jurisprudência. Será feita uma leitura analítica e, conseqüentemente, uma seleção das melhores

referências bibliográficas. A legislação também será usada, eis que em se tratando de tributação é indispensável o uso da lei.

Visando uma melhor organização, o trabalho foi dividido em quatro capítulos. No primeiro foram abordados os conceitos de evasão e elisão fiscal. O segundo elucida quanto aos princípios norteadores do direito cabíveis para combater a evasão fiscal. Por sua vez, o terceiro, refere-se ao direito comparado, mencionando resumo de como a elisão é tratada em diversos países, e finalmente, no quarto capítulo trata das leis e ferramentas aptas para o combate a evasão e seus efeitos no ordenamento jurídico, assim como breve análise das inovações, bem como os limites da aplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluso pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

CAPÍTULO 1: EVASÃO E ELISÃO FISCAL

1.1 – Distinção entre Evasão e Elisão

Por serem entidades interdependentes, os seres humanos vislumbraram a necessidade de uma convivência harmoniosa em grupos da sociedade, e com o objetivo de alcançar um bem estar social, fez-se necessário a importância de cobrar tributos. Com o amadurecimento dos seres, ao longo dos anos, o tributo sofreu diversas alterações para melhor se adaptar às circunstâncias.

Ainda assim, existe dificuldade em distinguir os conceitos de evasão e elisão fiscal, por serem palavras aparentemente semelhantes. Evasão, que é sinônimo de escapar ou fugir, é originalmente do latim e deriva dos termos *evasio* e *evasio*. Por sua vez, a palavra elisão é derivada de *elisione* e significa eliminação e supressão.

A elisão fiscal:

corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a se obter legítima economia de tributos. Pela elisão fiscal, impede-se a ocorrência do fato gerador, ou por exclusão do contribuinte do âmbito de abrangência da norma, ou, simplesmente, pela redução do montante tributário a pagar. Refere-se à intitulada economia do imposto ou ao planejamento tributário, como condutas lícitas que se processam, em geral, antes da ocorrência do fato gerador. (SABBAG, 2006, p. 657)

Vislumbra-se que a elisão é uma forma de evitar o pagamento de tributos. A evasão se dá de forma similar. É possível constatar que a ocorrência ou não do fato gerador diferencia os dois:

A evasão fiscal é o uso de meios ilícitos para evitar o pagamento de taxas, impostos e outros tributos. Entre os métodos usados para evadir tributos estão a omissão de informações, as falsas declarações e a produção de documentos que contenham informações falsas ou distorcidas, como a contratação de notas fiscais, faturas, duplicatas etc.

Já a elisão fiscal configura-se num planejamento que utiliza métodos legais para diminuir o peso da carga tributária num determinado orçamento. Respeitando o ordenamento jurídico, o administrador faz escolhas prévias (antes dos eventos que sofrerão agravo fiscal) que permitem minorar o impacto tributário nos gastos do ente administrado.

Diferentemente da evasão fiscal (onde ocorre o fato gerador do

tributo e o contribuinte não paga uma obrigação legal) na elisão fiscal, através do planejamento, evita-se a ocorrência do fato gerador. E por não ocorrer o fato gerador, o tributo não é devido. Dessa forma, o planejamento não caracteriza ilegalidade, apenas usa-se das regras vigentes para evitar o surgimento de uma obrigação fiscal. (WIKIPEDIA, 2013)

Segundo Amaro (2006, p. 233),

O divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão parte realmente da consideração de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios ilícitos para fugir ao pagamento de tributo, e, no segundo caso, trilharia caminhos lícitos. A diferença reside, portanto, na licitude ou ilicitude dos procedimentos ou dos instrumentos adotados pelo indivíduo; por isso é que se fala em evasão legal e evasão ilegal de tributo.

No direito pátrio a elisão é permitida, e por sua vez, a evasão, além de representar infração administrativa, muitas vezes implica delito penal, desde que a lei a defina como tal.

Portanto, a evasão tributária enquadra-se no campo da sonegação, ou seja, falta de recolhimento tributário. Encontram-se o dolo ou a culpa, sendo que, na hipótese de dolo, deve-se averiguar a existência de fraude ou sonegação.

O seguinte precedente jurisprudencial do Tribunal Regional Federal da 1ª Região versa a respeito:

TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE DO INSS. EVASÃO FISCAL. FORNECIMENTO DE IMÓVEL PARA MORADIA DE EMPREGADOS MEDIANTE COBRANÇA DE ALUGUEL EM VALORES ÍNFIMOS. SALÁRIO-UTILIDADE. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

1. (...)

2. Se o indivíduo busca evitar a incidência do tributo sobre determinadas situações jurídicas de forma preventiva, evitando a própria ocorrência do fato gerador, deve ser admitida sua faculdade de agir dentro das diversas condutas lícitas possíveis para que se livre da tributação, desde que as circunstâncias não exijam a observância de forma expressa em lei, garantia que decorre dos princípios gerais da atividade econômica estabelecidos na Constituição Federal (art. 170 e seguintes). É quando ocorre a elisão ou evasão lícita. 3. Se o contribuinte procura furta-se do pagamento de tributo através da prática de atos ilícitos, utilizando-se de fraude, simulação ou outro tipo de impostura tendente a fugir da devida tributação, configura-se a hipótese de evasão fiscal, ilícita.

4. (...)

(AC 0055662-86.1997.4.01.0000 / MG, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, Rel.Conv. JUIZ

FEDERAL MARK YSHIDA BRANDAO (CONV.), OITAVA TURMA, DJ
p.115 de 10/11/2006)

De acordo com o precedente, se, de forma preventiva, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador, o indivíduo evita a incidência do tributo sobre situações jurídicas, trata-se de evasão lícita. Isto por que é lícito buscar alternativas, desde que as circunstâncias não exijam estrita observância da lei. Por sua vez, se o contribuinte, após a ocorrência do fato gerador, furta-se do pagamento do tributo, trata-se de hipótese de evasão ilícita.

CAPÍTULO 2: PRINCÍPIOS NORTEADORES

2.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade está disposto na Constituição Federal de 1988, no art. 5º, inciso II, que reza:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros, e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

(BRASIL, 1988)

Assim, o pré-requisito para que um tributo seja válido, é sua presença em lei. Segundo Difini (2008, p. 73-74),

Sua origem remota é a Magna Carta Inglesa, de 1215, que os bardes impuseram a João Sem-Terra. Lá estava expresso que nenhum tributo poderia ser exigido sem prévia aprovação dos bardes. Da assembléia destes à Câmara dos Lordes e daí à Câmara dos Comuns, foi sendo construído o princípio da legalidade, que desde então vigeu de forma ininterrupta na Inglaterra e de lá se transmudou para a Constituição dos Estados Unidos. É a máxima *no taxation without representation*.

O sistema jurídico é bem rigoroso em matéria tributária, eis que vige o princípio da estrita legalidade tributária. Assim, é necessária lei em sentido estrito para exigir o tributo. A Constituição Federal prevê as limitações do poder de tributar no art. 150 da seguinte forma:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(BRASIL, 1988)

Dessa forma, o princípio da legalidade trata-se do mais importante limite aos governantes na atividade de tributação.

2.2 Princípio da Isonomia

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 5º reza que “todos são iguais perante a lei sem distinção de qualquer natureza (...)”. No inciso I deste artigo diz: “Homens e Mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição”, e no inciso III do artigo 19, é vedada a discriminação ou a preferência entre brasileiros (BRASIL, 1988).

Difini (2008, p. 80) ensina:

É o princípio da igualdade formal, ou igualdade perante a lei, a significar que a lei deve ser norma geral e abstrata. Ou seja, não individualizará as pessoas com relação as quais deva incidir. Qualquer pessoa que pratica o ato ou se encontra em relação com o fato que é o suporte fático (em matéria tributária, fato imponible) da norma será colhida pela incidência desta e afetada, igualmente, pelas consequências daí advindas, independente de raça, cor, credo, ideologia, classe social a que pertença, ou quaisquer outras condições pessoais.

É a igualdade perante a lei, que consiste em tratar igualmente as pessoas que se encontram em igual situação, prevista na lei. Por óbvio que ontologicamente as pessoas não são todas iguais, mas se apresentam em diferentes situações (por exemplo, com capacidade contributiva ou sem capacidade contributiva), decorrentes da própria diversidade existente na sociedade, que não só pode como deve ser considerada pela lei. O princípio da isonomia não impõe à lei tratar a todos de maneira igual, mas tratar de maneira igual os que se encontram em situação igual. Por isso, os princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva não infirmam, antes complementam ou realizam o princípio da isonomia.

Referente ao Direito Tributário, o princípio está configurado no inciso II do artigo 150:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situações equivalentes, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (BRASIL, 1988)

Fica evidente que tal princípio tributário proíbe o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato, e impede

discriminações tributárias, que privilegiem ou favoreçam determinadas pessoas físicas ou jurídicas.

2.3 Princípio da Capacidade Contributiva

A Constituição Federal em seu artigo 145, parágrafo 1º, estabelece:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988)

De acordo com Difini (2008, p. 84), “o princípio da capacidade contributiva é cada um dever concorrer para com as despesas públicas consoante suas posses e disponibilidades econômicas.”

Este princípio faz com que seja observada a capacidade econômica, representando a real aptidão da pessoa para participar das despesas públicas. Assim, para pagar os tributos, impondo ao Estado arrecadador a necessidade de respeitar as desigualdades individuais, são onerados os contribuintes dentro de suas capacidades de pagamento.

2.4 Princípio da Segurança Jurídica

Segundo Maia (2008),

O princípio da segurança jurídica vem exposto no artigo 5º inciso XXXVI, da constituição federal que prevê que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Nesse sentido, o referido princípio surge no intuito de proteger o indivíduo na construção e elaboração de normas novas, visando um mínimo de confiabilidade do indivíduo para com o estado, principalmente no que tange a impossibilidade de criação de normas retroativas e vedação à flexibilização da coisa julgada.

(...)

Em matéria tributária, o princípio da segurança jurídica funciona

como uma proteção da confiança do cidadão no estado, ou administração pública, ou seja, protege o cidadão no intuito de que os atos praticados pela administração pública não serão alterados de forma repentina.

Em termos práticos, significa dizer que, com base na análise conjunta do princípio da segurança jurídica, e do princípio da proteção a confiança, não pode a administração pública mudar uma interpretação na aplicação de determinado tributo, querendo cobrar, de forma retroativa.

A segurança jurídica é um princípio de direito de grande relevância para o ordenamento jurídico, eis que traduz a idéia de proteção, de garantia, de confiança, e de não surpresa para os contribuintes em relação ao comportamento da administração pública.

2.5 Princípio da Vedação ao Confisco

De acordo com Melo (2002, p. 36-37),

O princípio que veda o confisco no âmbito tributário (art. 150, IV, da Constituição) está atrelado ao princípio da capacidade contributiva, positivando-se sempre que o tributo absorva parcela expressiva da renda, ou da propriedade dos contribuintes, sendo constatado, principalmente, pelo exame da alíquota, da base de cálculo, e mesmo da singularidade dos negócios e atividades realizadas.

(...)

Alíquotas e bases de cálculo excessivas sobre as materialidades tributárias representarão considerável (e condenável) subtração do patrimônio dos contribuintes, que, em muitos casos, poderão prejudicar o direito à habitação, ou à livre atividade empresarial, ainda que os valores tributários sejam trasladados (direta ou indiretamente) a terceiros, dentro de um ciclo negocial.

Todavia, é difícil estipular o volume máximo da carga tributária, ou fixar um limite de intromissão patrimonial, enfim, o montante que pode ser suportado pelo contribuinte. O poder público há de se comportar pelo critério da razoabilidade, a fim de possibilitar a subsistência ou sobrevivência das pessoas físicas, e evitar as quebras das pessoas jurídicas, posto que a tributação não pode cercear o pleno desempenho das atividades privadas e a dignidade humana.

Conclui-se que a Constituição Federal estabelece a vedação a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de utilizar tributo com efeito de confisco. Tal dispositivo pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o

tributo está confiscando os seus bens. Cumpre ressaltar que a vedação do confisco é atinente ao tributo, e não a penalidade pecuniária, qual seja, a multa.

CAPÍTULO 3: ELISÃO E O DIREITO COMPARADO

Outros países também classificam a elisão fiscal. Segundo Marins (2002, p. 40-41):

No direito anglo-saxão a elisão é conhecida por *tax avoidance* em oposição à *tax evasion*, no idioma espanhol utiliza-se a expressão *elusion fiscal*, mas o termo ganha sentido de “fraude à lei”, no idioma italiano utiliza-se *elusione* tributária em sentido semelhante ao nosso, no Direito francês a *evasión* caracteriza a conduta lícita e em Portugal a poupança fiscal abrange a elisão fiscal (considerada economia extra legem) e o planejamento (que é economia tributária intra legem) e a evasão (economia contra legem).

Diante da gama terminológica apresentada, cumpre salientar a maneira com que os diversos países combatem a elisão tributária, e ao final, comparar com a norma antielisão brasileira.

Isto porque, conforme ensina Bogo (2005, p. 54),

A cada dia, multiplicam-se as modalidades de operações financeiras e comerciais realizadas especialmente por grandes conglomerados econômicos, as quais têm escapado à investida fiscal-tributária dos estados. Tais operações, muitas vezes intermediadas por paraísos fiscais, conseguem, com uma facilidade cada vez maior, fugir das políticas intervencionistas dos governos e, dessa forma, deixam de ser normalmente tributadas.

De tal quadro resulta, por conseqüência, uma diminuição da capacidade arrecadatória dos estados, os quais enfrentam dificuldades em estancar a elisão e a evasão tributárias, especialmente em razão da facilidade com que os agentes econômicos transitam entre diversos ordenamentos jurídicos, efetuando transações jurídicas que não são alcançadas pela tributação.

A globalização, embora em vários aspectos um fenômeno positivo, tem por efeito uma complexa rede de intercâmbios a qual impõe barreiras na fiscalização e cobrança de tributos.

3.1 Alemanha

De acordo com Gonçalves (s.d.),

Na Europa, a Alemanha é considerada como a “locomotiva” em relação ao exame da questão acerca da elisão tributária.

O Código tributário alemão, recentemente atualizado em 1977, promoveu substancial alteração preceituada em textos legais anteriores, tal como a eliminação da regra acerca da interpretação segundo a realidade econômica. Entretanto, a jurisprudência alemã, continua empregando a orientação segundo a qual essa forma de interpretação apenas correspondia à aplicação, no direito tributário, de critérios de interpretação comuns a todo o ordenamento jurídico alemão.

Vislumbra-se que neste país prevalece a ênfase sobre a coibição do abuso de forma nos termos do artigo 42 do Código Tributário Alemão, o qual trata-se de “diploma legal que trata sobre o abuso de formas de direito privado e que destaca que a lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas” (GONÇALVES, s.d.).

Ademais,

a elisão fiscal se resolve em uma economia de imposto caracterizada, porém, pela violação indireta de normas, institutos e procedimentos. Pragmaticamente a prática negocial envolvendo pessoas interpostas com fins de obtenção de benefícios fiscais, não havendo negociação simulada, pode subsumir à hipótese de abuso com base no § 42 retrocitado do Código Tributário Alemão (Abgabenordnung-AO 1977). Não há equivalência em termos legais na legislação brasileira inviabilizando tal manobra negocial. (GONÇALVES, s.d.)

Ricardo Lodi Ribeiro (2003, apud BOGO, 2005) reza que na Alemanha, a elisão abusiva é predominantemente combatida mediante abuso de forma, aplicada ao direito tributário com base na figura da fraude à lei do direito civil. Apesar de existir a norma específica, supra citada, no Código Tributário Alemão, ensina o referido autor que, segundo a doutrina alemã, a existência de uma cláusula especificamente tributária seria dispensável, porquanto o reconhecimento da fraude à lei não é exclusividade do direito tributário.

De acordo com Marinho (2011, p. 139),

a doutrina alemã não entende que a aplicação do parágrafo 42 consista em analogia, o que é vedado por aquele ordenamento jurídico. Para a doutrina majoritária, trata-se de uma ficção jurídica. O combate à elisão abusiva através do instituto do abuso de formas jurídicas é criticado pela doutrina nacional, para a qual sua utilização não seria possível no Brasil, por implicar na utilização da analogia. (MARINHO, 2011, p. 139)

Entende-se que a aplicação de institutos por meio de analogias não é o ideal em se tratando de elisão fiscal.

3.2 Espanha

Em se tratando da Espanha, conforme Gonçalves (s.d.), são:

três institutos que tratam de formas lícitas e ilícitas de economia tributária pelo não cumprimento da obrigação tributária, a saber:

- (a) evasión, fraude fiscal ou fraude tributaria;
- (b) elusión ou economia de opción;
- (c) fraude a la ley tributaria ou fraude de ley tributaria.

A economia de *opción* ou *elusion*, na qual reconhece-se que os atos praticados pelo contribuinte são efetivamente lícitos, estando assim autorizados para reduzirem ou evitarem o recolhimento do tributo. Esses atos na realidade estão previstos em legislação que não a tributária, razão pela qual, não poderiam ser tributados pelo Fisco, pois são admitidos na legislação privada.

Ainda segundo o autor,

O instituto da economia de “*opción* ou *elusión*” é definida como a economia tributária lícita e eficaz de tributos. A violação direta do dever tributário e tipificada como crime é relacionada à “*evasión*, fraude fiscal ou fraude tributaria”. Por fim, a violação indireta da norma tributária, através de abuso de formas jurídicas, é conceituado como “*fraude a la ley tributaria* ou *fraude de ley tributaria*”. (GONÇALES, s.d.)

O terceiro regime intermediário de economia fiscal, o denominado *fraude a la ley tributaria* trata-se de uma violação indireta praticada pelo contribuinte para evitar o recolhimento do tributo. Para tal, este se vale de forma que, apesar de serem

lícitas, acabam por atingir um fim ilícito, proibido pela legislação espanhola. Gonçalves (s.d.) explica:

Distingue-se no direito espanhol os institutos “fraude fiscal” de “*fraude de ley tributaria*”. A Lei Geral Tributária espanhola e suas alterações posteriores tratam a fraude à lei tributária prioritariamente. Os arts. 24 e 25 da referenciada lei são os dispositivos legais usualmente empregados para tratar o instituto retrocitado.

No que pertine à elisão, a maioria dos doutrinadores espanhóis abordam-na de forma conceitual restritiva uma vez que é uma forma lícita de violação do dever tributário. Portanto, a prioridade de tratamento doutrinário fica a cargo do instituto da fraude à lei tributária.

Concluiu, ainda,

González Sánches, em análise crítica à Lei Geral Tributária, opina que se empregados os arts. 24 e 28 da dita lei, com fins de proporcionar defesa contra a fraude à lei tributária, são inadequados pois ferirão princípios constitucionais tributários espanhóis. Acredita este ilustre doutrinador que o art. 24 é inconstitucional por permitir a aplicação da analogia, ferindo portanto, o princípio da reserva de lei.

“*Artículo 24*

1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados en el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.”

Quanto ao art.28, conforme mostrado abaixo, considerou ofensivo ao Princípio da Capacidade Contributiva pois permitirá a tributação de atos inválidos ou ineficazes.

“*Artículo 28*

1. El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

2. El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.”

(GONÇALVES, s.d.)

Por fim o autor concluiu, ao concordar com doutrinadores espanhóis, que para o estado se defender das tentativas de fraude às leis tributárias, deve:

- (a) interpretação econômica das leis tributárias, noção já superada;
- (b) a aplicação da analogia da norma defraudada, que encontra obstáculos nos requisitos para aplicação do art.24, 2 da Lei Geral Tributária, mostrada anteriormente.
- (c) adoção cumulativa de ficções de direito e presunções legais absolutas. (GONÇALVES, s.d.)

Atualmente, na Lei Geral Tributária (Lei n. 58, de 2003) da Espanha, se encontram as principais regras antielisivas:

Quanto à nova figura do “conflito na aplicação da norma tributária”, está previsto no artigo 15 da atual LGT. Esse conflito advém do fato de o contribuinte entender aplicável ao fato concreto determinada norma tributária, menos onerosa, é claro, e de a Administração entender aplicável uma outra, mais onerosa. (...)

Verifica-se da leitura do dispositivo legal que o conflito ocorrerá em relação aos atos ou negócios jurídicos em que se obtenha uma redução ou mesmo o não pagamento de tributos, desde que: a) sejam artificiosos ou impróprios; e, b) cujos efeitos jurídicos ou econômicos não se distanciem dos normalmente alcançados através da utilização de negócios usuais. (...)

A doutrina espanhola,(...), tem majoritariamente interpretado o artigo 15 da nova lei como uma cláusula antielisiva, para evitar o abuso. Colabora com essa conclusão o fato de a versão do anteprojeto se referir a “abuso na aplicação da norma tributária”. (MARINHO, 2011, p. 129)

Vislumbra-se o conflito entre a Administração e o poder judiciário ao aplicar normas mais ou menos onerosas.

3.3 França

Na França, segundo Luciano Bogo, citando a narração de Ricardo Lodi Ribeiro, a legislação francesa adota a repressão ao abuso de direito, prevista no artigo 64 do livro de Procedimentos Fiscais. A expressão dissimulação ali contida é de significação ampla, incluindo não só os casos de evasão tributária, mas também as modalidades de abuso de direito. Similar sistemática é adotada na Bélgica e na Suíça, prestigiando o abuso de direito (BOGO, 2005, p. 229).

De acordo com Gonçalves (s.d.),

Os institutos mais abordados para tratar do não cumprimento da obrigação tributária junto ao Fisco francês são o da “*fraude fiscale*” e da “*évasion fiscale*”. A *fraude fiscale* corresponde ao nosso entendimento como sendo a evasão fiscal e o termo *évasion fiscale*, por sua vez, entende-se como o uso e o abuso da lei, de forma concomitante, com fins de promover a economia de tributos. Conceitualmente o termo *évasion fiscale* subdivide-se em dois outros institutos importantes no direito francês : a *habilité fiscale*, que na sua prática redundava em ilicitude, e a *optimisation fiscale*, que é a forma lícita de praticar economia.

Em seguida conclui o autor,

O sistema francês de combate à *évasion fiscale* consiste na definição dos limites deste instituto e na atribuição dos juizes do Conselho de Estado e do Poder Judiciário, da tarefa de restringir a *habilité fiscale* e conter excessos da Administração. (GONÇALVES, s.d.)

De acordo com Marinho (2011, p. 130-131), o artigo L64 do Código de Processo Fiscal trata das regras antielisão:

Na França, o Código de Processo Fiscal contém clausula geral antielisão, em seu artigo L64, que permite ao Fisco desconsiderar atos e negócios que, nos termos ali mencionados, estejam eivados de abuso de direito. (...)

Para efeitos do artigo L64, consideram-se atos realizados com abuso de direito os que se mostrem fictícios ou aqueles cujo único propósito seja a obtenção da vantagem fiscal pretendida. A consequência será a desconsideração dos atos, havendo, portanto, inoponibilidade deles à Fazenda Pública. Tanto o contribuinte como a própria Administração podem submeter o caso a um comitê de abuso de direito fiscal, que opinará sobre o caso. (...)

Se o parecer da comissão for favorável à Administração, caberá ao contribuinte o ônus de provar a inexistência do abuso; se for desfavorável, o ônus da prova será do Fisco; de toda sorte, haverá contraditório. (MARINHO, 2011, p. 130-131)

No artigo L64 está prevista a possibilidade de desconsiderar atos e negócios eivados de abuso de direito, e os com abuso de poder, isto é, os fictícios ou os com o único objetivo de obtenção de vantagem fiscal, a desconsideração dos atos.

3.4 Estados Unidos

Nos Estados Unidos, país no qual o sistema jurídico é o do *common law*, que se baseia em precedentes jurisprudenciais, tem-se que:

Nos Estados Unidos, utiliza-se a expressão *tax evasion* para expressar a evasão fiscal, no sentido que atribuímos ao termo para efeito desta pesquisa, ou seja, falta de cumprimento do dever tributário por ofensa direta ao ordenamento jurídico tributário; e *tax avoidance* para designar a elisão fiscal, levada a efeito por meios lícitos (MARINHO, 2011, p. 141).

Os tribunais deste país desenvolveram cinco doutrinas judiciais para o tratamento do que lá se denomina de proteções abusivas contra o imposto, isto é, abusive tax shelters - ATS. Estas são: *sham transaction*, *economic substance*, *business purpose*, *substance over form* e *step transactions*. (MARINHO, 2011, p. 141)

A primeira proteção abusiva, *sham transaction*,

essa doutrina é utilizada pelos tribunais para negar benefícios fiscais ou práticas elisivas decorrentes de operações simplesmente inexistentes. Por conseguinte, em toda ocasião em que existir simplesmente uma operação fictícia, os tribunais se utilizarão dessa doutrina em sua decisão para negar os benefícios pretendidos. (...) Na realidade, essa doutrina não seria voltada para a elisão, mas sim para a evasão, pois se os fatos não ocorreram, seria o caso de simulação. Daí não se poder enquadrá-la propriamente como uma forma de combate à elisão. A hipótese é de simulação absoluta, em que ambas as partes fingem determinado negócio ou ato, mas nada é realizado na prática, ou de simulação relativa (*sham in substance*), e, como já se ressaltou, a simulação é espécie do gênero evasão. (MARINHO, 2011, p. 142)

Segue o autor com as quatro seguintes proteções:

negócio jurídico deve ter uma substância econômica, à parte da simples procura de vantagens fiscais. Assim, se a corte retirar o benefício fiscal atingido e nada restar de conteúdo econômico no negócio jurídico, aplicará essa doutrina para negar as consequências fiscais benéficas do negócio. (...)

A doutrina da *business purpose* é normalmente utilizada em conjunto com a *economic substance*. Normalmente, os tribunais rejeitarão a economia de tributos, desde que não se detecte um propósito negocial na transação efetuada, além da pura economia de tributos e, adicionalmente, a transação não apresente substância econômica.

Ela é utilizada tanto em situações envolvendo indivíduos como corporações, e não se limita aos casos em que a própria lei obriga a sua existência. Consiste em uma pesquisa objetiva para verificar se o contribuinte procurou atingir alguma outra finalidade, além da economia de tributos. (...)

A doutrina da *substance over form* tem como pressuposto que a economia fiscal decorrente de uma transação, de um negócio, é mais bem compreendida pela sua substância do que por seus aspectos formais. A doutrina implica afirmar que se é atingido um mesmo resultado por dois caminhos diversos, disso não decorre tributação diversa para as duas transações. (...)

A doutrina da *step transactions*, na realidade, é uma variação das doutrinas da *substance over form* e da *business purpose* (...).

A doutrina em questão tratará diferentes etapas, em princípio distintas, como uma única transação. Para sua aplicação, normalmente os tribunais aplicam três testes: a) o teste do resultado final (*end result*) observará se as várias etapas foram seguidas com o objetivo de se chegar ao resultado final efetivamente atingido; b) o teste da interdependência (*mutual interdependence*) verificará se as etapas seguintes não teriam sentido sem a existência da etapa anterior; e, c) o teste do compromisso vinculativo (*binding commitment*) legal verificará se à época da primeira etapa já havia um compromisso vinculativo legal de completar as etapas seguintes. (MARINHO, 2011, p. 142-147)

3.5 Inglaterra

Na Inglaterra, são utilizados mesmos termos que nos Estados Unidos, *tax evasion* e *tax avoidance* (MARINHO, 2011, p. 148). Conforme o autor,

Os casos submetidos ao seu controle judicial são analisados à vista da intenção prevista na legislação específica, e assim são interpretadas as normas tributárias. Não há propriamente uma doutrina judicial geral anti-elisão. (MARINHO, 2011, p. 149)

Um dos esforços do país visando a diminuição da elisão abusiva foi a instituição de regras, denominadas *Tax avoidance disclosure rules*, que obrigam os planejadores tributários, isto é, empresas especializadas em consultoria fiscal, a informar às autoridades fiscais todos os planejamentos tributários oferecidos a seus clientes. (MARINHO, 2011, p. 149)

Além disso,

A Administração tributária também investiu em campanhas educativas, direcionadas sobretudo para as grandes empresas britânicas, alertando-as para os riscos envolvidos nas práticas

elisivas, inclusive no tocante à reputação da sociedade empresarial. (MARINHO, 2011, p. 149)

Vislumbra-se que maneiras alternativas, como campanhas educativas, também são valiosas.

3.6 Portugal

José Casalta Nabais (2003, apud BOGO, 2005, p. 229) ensina quanto à existência, em Portugal, de uma cláusula geral antiabuso, prevista no nº 2 do artigo 38 da Lei Geral Tributária, com redação atual dada pela Lei nº 30-G/200, a qual reza:

São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou deferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de fatos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim econômico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.

De acordo com Marinho (2011, p. 135-136),

Pela norma acima citada, os atos ou negócios que tenham como único ou principal objetivo a redução do pagamento de impostos seriam considerados ineficazes perante a Administração tributária. Esse dispositivo gerou muitas críticas na doutrina portuguesa, pois, no entender de vários autores, ele representaria um excesso, ao dar amplos poderes à Administração.

Em 2000, contudo, o referido dispositivo sofreu alterações para, na visão da doutrina majoritária, qualificar melhor os atos e negócios jurídicos. A lei que alterou a redação do dispositivo Lei n. 30-G/2000, de 29 de dezembro promoveu uma ampla reforma em toda a legislação fiscal portuguesa, com o objetivo de combater a evasão e a fraude fiscais, trazendo, inclusive, reformulações quanto ao sigilo bancário. (...)

Com a nova redação, não basta o objetivo, pois agora os atos e negócios foram qualificados, sendo necessário que tenham sido levados a efeito por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas. Quanto ao objetivo em si, houve um alargamento das situações previstas como ineficazes, pois se o dispositivo original exigia que o objetivo fosse único ou principal, agora basta que seja essencial.

Dessa forma, foram incluídos os meios artificiosos ou fraudulentos, e com abuso de forma jurídica para o conceito de evasão fiscal, para uma mais completa aplicação da norma.

3.7 Itália

De acordo com Marinho (2011, p. 136),

A doutrina italiana utiliza a expressão *evasione* para se referir ao ato do contribuinte que tem como consequência o não pagamento de impostos e que vai de encontro ao ordenamento jurídico tributário, com ofensa direta a alguma de suas normas. Quanto à economia lícita de impostos, ela diferencia a economia de imposto (*risparmio d'imposta*) da elisão (*elusione*). A *elusione* estaria, portanto, a meio caminho entre a economia de impostos (*risparmio d'imposta*), totalmente lícita, e a evasão, totalmente ilícita.

Há grande dificuldade da doutrina italiana em diferenciar a *elusione* do *risparmio d'imposta*, que seria totalmente aceitável, visto estar o contribuinte, aí, atuando dentro da liberdade que lhe garante a própria Constituição italiana, sem ferir, inclusive, o princípio da capacidade contributiva previsto em seu artigo 53. A *elusione*, contudo, não se confunde com a simulação, pois nesta as partes, em comum acordo, escondem, camuflam a operação efetivamente realizada, enquanto tal não ocorre na *elusione*.

Por sua vez, Perin (2003) ensina similarmente:

O problema italiano, semelhante ao brasileiro, foi inserir regras no ordenamento jurídico capazes e eficientes para evitar a perda fiscal através da *elusione*, sem afetar a prática do *risparmio d'imposta* ou planejamento tributário lícito. A dificuldade consistia na precisa diferenciação e identificação da ocorrência de *elusione* ou de *risparmio d'imposta*, já que ambos os comportamentos são lícitos. A *evasione*, por decorrer diretamente de ato ilícito não gerou maiores dificuldades de identificação. Autores italianos trataram também de questões como simulação e negócio indireto em relação a *elusione*.

A necessidade de combate a *elusione* foi objeto de defesa pela doutrina italiana baseando-se na interpretação dos arts. 2º e 53 da Constituição, relativos ao dever de solidariedade e da capacidade contributiva, dado que, face a tais princípios, é dever de todos concorrer para as despesas públicas na medida de seus recursos em atenção ao interesse público.

Vislumbra-se que há a dificuldade de diferenciação e identificação da ocorrência de elusão, eis que inicialmente é lícita.

CAPÍTULO 4: LEIS ANTIELISIVAS

Vislumbra-se que é um dever do Estado encontrar mecanismos de coibir a evasão fiscal. O poder judiciário deve não apenas efetuar fiscalização em face da lei, mas também a fiscalização efetiva e eficaz da própria lei em face da Constituição dando aos princípios da igualdade, da pessoalidade e da capacidade contributiva a devida importância.

Com o passar do tempo multiplicam-se as modalidades de operações financeiras e comerciais, realizadas especialmente por grandes conglomerados econômicos, as quais por vezes escapam das ações fiscal-tributárias dos Estados. Tais operações, muitas vezes inclusive intermediadas por paraísos fiscais, conseguem, com assustadora facilidade, fugir das políticas intervencionistas dos governos, e dessa forma, deixam de ser normalmente tributadas.

O Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 46 de 1987, o qual trata de uma nova orientação para coibir planejamento tributário, reza, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda:

A realização de operações simuladas, com o objetivo de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens fiscais, não inibe a aplicação de preceitos específicos da legislação de regência, bastando que, pela finalidade do ato ou negócio, sejam obtidos rendimentos ou ganhos de capital submetidos à incidência do imposto de renda, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada. (BRASIL, 1999)

A Lei n. 8.137 de 1990, a qual define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências, tipifica as condutas ilícitas:

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.

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é por lei fornecida á Fazenda Pública.

Pena – detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.
(BRASIL, 1990)

Pode-se concluir quanto à supra citada legislação que há uma diminuição da capacidade arrecadatória dos Estados, os quais enfrentam dificuldades em dar um fim a elisão e a evasão tributárias. Os agentes econômicos encontram razoável facilidade para transitarem entre diversos ordenamentos jurídicos, e efetuam transações jurídicas que não são alcançadas pela tributação. Os avanços tecnológicos conferidas pelo mundo globalizado também propiciaram novas formas de evasão e de elisão tributárias, e as maiores beneficiadas desse processo são as pessoas jurídicas e físicas que podem atuar com maior mobilidade, especialmente no cenário internacional. (BOGO, 2005, p. 54-57)

4.1 Elisão, Simulação, Fraude e Dolo

A doutrina majoritária entende que a administração tributária, diante de ato ou negócio jurídico praticado com dolo, simulação ou fraude de um modo geral, com fundamento no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional, pode desconsiderar o ato ou negócio jurídico simulado, doloso ou fraudulento, o que afasta o vício jurídico praticado pelo contribuinte.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; (BRASIL, 1966)

Quando necessário, é requalificado o ato ou negócio jurídico em categoria jurídica adequada, a qual deveria pertencer ante à não ocorrência do vício, subsumindo-o, dessa forma, à regra matriz de incidência de determinado tributo. Trata-se da evasão tributária quando estão presentes a simulação, fraude e dolo.

Os seguintes precedentes jurisprudenciais exemplificam:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESCONTOS INCONDICIONAIS.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. NÃO CABIMENTO. ERESP 715.255.

(...)

2. A substituição tributária é regime especial que auxilia na garantia de que não ocorrerá evasão fiscal e, sob tal enfoque, não pode estar sujeita a condições potestativas entre as partes substituídas e substitutas, sob pena de se tornar inócuo o próprio sistema arquitetado no art. 150, § 7º, da Constituição Federal.

Agravo regimental provido.

(AgRg no REsp 959.743/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/11/2010, DJe 17/11/2010)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. VENDA DE VEÍCULOS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE. LEGALIDADE.

(...)

4. Outrossim, na comercialização de veículos entre a montadora, a revendedora e o consumidor final, por força da sistemática da substituição tributária para frente, todas as hipóteses de incidência do ICMS são antecipadas para um só momento - a saída da mercadoria da fábrica -, concentrando-se o recolhimento sobre um só sujeito passivo - o fabricante -, a fim de evitar a evasão fiscal e facilitar a

arrecadação do fisco. Referida sistemática está prevista no art. 150, § 7º, da CF/88 e no art. 6º da LC 87/96.

(...)

(REsp 777.730/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/05/2007, DJ 31/05/2007, p. 346)

4.2 Simulação

Conforme Amaro (2006, p. 231),

a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam. As partes querem, por exemplo, realizar uma compra e venda, mas formalizam (simulam) uma doação, ocultando o pagamento do preço. Ou, ao contrário, querem este contrato, e formalizam o de compra e venda, devolvendo-se (de modo oculto) o preço formalmente pago.

A doutrina classifica a simulação em duas espécies, absoluta e relativa. A simulação absoluta ocorre quando a declaração de vontade exprime um negócio que não existe. Há, nesse caso, completa ausência de correspondência. Já na simulação relativa, há intenção de realizar um ato jurídico, mas é de natureza diversa daquele que de fato se pretende efetuar.

O seguinte precedente jurisprudencial versa quanto a um caso específico a ver com o supra mencionado:

TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. AÇÃO ANULATÓRIA. IMPORTAÇÃO IRREGULAR DE MERCADORIAS. SIMULAÇÃO QUANTO À PESSOA DO IMPORTADOR. PENA DE PERDIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE LIBERAÇÃO DOS BENS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

(...)

3. *In casu*, a fiscalização constatou que o importador utilizou-se de uma simulação de compra e venda, visando ocultar o verdadeiro vendedor da mercadoria. Assim, como salientou o Juízo a quo, "não se pode admitir que a importação se faça com base em simulação

(...)

(AC 0032106-59.2005.4.01.3400 / DF, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 p.249 de 24/06/2011)

4.3 Dolo

A palavra dolo origina-se do termo latino dolus que, por sua vez, tem sua correspondência na palavra grega dolos, e significa engano. No direito Penal, o dolo representa a vontade consciente de praticar o resultado criminoso, ao querer o seu resultado ou assumir o risco de produzi-lo. Por sua vez, no direito civil, o dolo possui conteúdo semântico diverso e mais abrangente, o qual engloba toda e qualquer espécie de maquinação que vicia a declaração de vontade do negócio jurídico.

Segundo o art. 145 do Código Civil, os negócios jurídicos são anuláveis por dolo quando esse for a sua causa, in verbis: “Art. 145. São os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa” (BRASIL, 2002).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. INSCRIÇÃO DE SÓCIO/DIRETOR EM CADASTROS DE INADIMPLENTES. EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. POSSIBILIDADE. PESSOA JURÍDICA DEVEDORA. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO/DIRETOR NÃO DEMONSTRADA. ALEGAÇÃO DE INSCRIÇÃO DO SÓCIO NA CDA. NÃO COMPROVAÇÃO. 1. Estando devidamente provado que o sócio, imputado como co-responsável, efetivamente exercia, ao tempo da constituição do crédito tributário, cargo de administração da pessoa jurídica executada, mister a comprovação do elemento subjetivo do ato, do dolo, ou seja, da vontade do administrador de prejudicar terceiro, no caso, o Estado, na qualidade de ente tributário, valendo-se, para isso, da pessoa jurídica. 2. "Na hipótese dos autos, ante a ausência de demonstração de que os impetrantes tenham agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, há de ser afastada a responsabilidade pessoal dos sócios/diretores, prevista no art. 135 do CTN e, por conseguinte, deve lhes ser assegurado o direito à obtenção de certidão negativa de débitos, excluindo os seus nomes da dívida descrita no presente feito e do CADIN." (AMS 0010935-50.2008.4.01.3300/BA, Rel. Desembargador Federal Souza Prudente, Oitava Turma, e-DJF1 p.856 de 10/09/2010).

(...)

(AC 0030037-52.2004.4.01.3800 / MG, Rel. JUIZ FEDERAL CARLOS EDUARDO CASTRO MARTINS, 7ª TURMA SUPLEMENTAR, e-DJF1 p.951 de 06/09/2012)

4.4 Fraude

Fraude é categoria genérica que embarca diversas hipóteses em que o ato jurídico se apresenta com vício de vontade ou de forma. Nos termos do art. 72 da

Lei 4.502/64,

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. (BRASIL, 1964)

A fraude é conduta ilícita, e por sua vez, no direito penal, trata-se de crime.

Amaro ensina:

O que, efetivamente, costuma ocorrer no plano da legislação ordinária é que a fraude, o artifício, o ardid, o estratagema voluntariamente urdido para iludir o Fisco configura situação levada em conta para o efeito de agravar as penalidades aplicáveis. (...) Assim sendo, a intenção arditosa de lesar o Fisco, geralmente, leva a um maior rigor da lei contra o infrator. (AMARO, 2006, p. 446)

Observa-se a característica inerente à fraude, qual seja, a de agravante de um ardid diverso, principalmente, mas não só, no direito penal.

4.5 Poder Judiciário x Poder Administrativo

Uma dos pontos discutidos referente à elisão fiscal é quanto a que órgão compete o reconhecimento de vícios de anulabilidade. Conforme o Código Civil, o reconhecimento de vícios de anulabilidade ou invalidade por nulidade do ato ou negócio jurídico deve ser feito pelo Poder Judiciário. A doutrina majoritária entende que o art. 109, inciso VII, do Código Tributário Nacional, estabelece cláusula de exceção a esse procedimento, outorgando à administração o poder de desconsiderar os atos ou negócios fictícios, fraudados ou simulados.

4.6 Evasão Tributária na Atualidade

Na elisão fiscal abusiva o contribuinte não contribui para os gastos coletivos da sociedade, pela criação de atos ou negócios jurídicos com abuso de direito. Assim, a elisão abusiva se apresenta como ruptura da justiça tributária, eis que equivalentes capacidades contributivas contribuem de forma desigual para a

consecução dos objetivos estatais de construção de uma sociedade mais justa. A solidariedade, necessária entre os indivíduos e o Estado, é deixada para segundo plano e, em seu lugar, prevalece o individualismo e o egoísmo dos que praticam a elisão abusiva. (MARINHO, 2011, p. 179-180)

Até o ano de 2001, a legislação brasileira não continha norma especificamente voltada para a delimitação dos limites entre a elisão e a evasão. Assim, a introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 105 de 2001 aprimorou o sistema tributário, eis que introduziu no ordenamento jurídico norma geral antielisão (MARINHO, 2011, p. 180).

In verbis:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (BRASIL, 1966)

Vislumbra-se que tal parágrafo autoriza à administração a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes com a intenção de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

Assim que foi publicada a LC 104/01, surgiu a dúvida por parte da doutrina brasileira acerca de seu verdadeiro intuito, se tratava-se de regra antielisiva ou antievasiva.

A teoria do direito civil considera a dissimulação como forma de simulação relativa. A legislação brasileira, diante de vários modelos estrangeiros, optou pelo modelo francês, o qual reza que não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção.

Dessa forma, quando o art. 116, parágrafo único, do CTN diz que a administração pode desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador tributário, se refere à dissimulação do fato

gerador abstrato e não à simulação do fato gerador concreto. O ato ou negócio praticado com fato gerador concreto não é dissimulado, mas dissimulador da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que é uma das características da elisão. (TORRES, 2007)

Outrossim, na redação do art. 116, parágrafo único, do CTN, não foram mencionados os critérios materiais necessários para a sua aplicação, o que dificulta o enquadramento de hipóteses nas quais esta norma seria aplicável (MARINHO, 2011, p. 162).

Conforme Godoi (s.d.),

o efeito do dispositivo teria sido permitir que o fisco desconsiderasse o ato simulado sem ter que previamente demandar a nulidade do ato em juízo (vide artigo 105 do antigo Código Civil). Contudo, doutrina e jurisprudência anteriores à LC 104 já consideravam sem maiores hesitações que o fisco, para combater a simulação relativa praticada pelo contribuinte, não necessita requerer que o Poder Judiciário decrete a nulidade do ato simulado, estando essa orientação implícita no art. 149, VII do CTN, posterior ao Código Civil de 1916. (GODOI, s.d.)

Ainda conforme Godoi (s.d.), outra parte da doutrina pátria interpretou o dispositivo como possuidor de caráter proibitivo quanto ao planejamento tributário, e então, permitiu que a Administração tributária realize interpretação econômica das normas impositivas e em consequência exigir tributos. A Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446, distribuída pela Confederação Nacional do Comércio em 2001 e até hoje não apreciada pelo STF, assim entende.

Além disso, ensina o autor,

Urge que o STF julgue o mérito da ADI 2.446, pois desse julgamento decorrerão importantíssimas conseqüências práticas. Se a ação for julgada procedente, restará claro que o ordenamento brasileiro continua refletindo o majoritário ultraformalismo da doutrina, e portanto carecerão de sentido os diversos estudos acerca do conteúdo e da disciplina dos atos elusivos, pois somente existirão atos de elisão ou atos de evasão tributária. Mas nem por isso o contribuinte desfrutará de maior segurança jurídica, pois também é uma tendência universal já estudada e demonstrada que a Administração tributária e os juízes de países que não têm uma norma geral antielusão coíbem determinados planejamentos tributários utilizando um conceito alargado ou econômico de simulação. Aliás, é exatamente isso o que vem ocorrendo atualmente

no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, como veremos na última seção deste trabalho.

Por outro lado, se o STF julgar que a ADI é improcedente e que o parágrafo único do art. 116 é realmente uma norma geral antielusão (e não uma repetição supérflua do caráter ilícito da simulação), então certamente o conteúdo do acórdão e seu voto médio constituirão um excelente ponto de partida para a regulamentação legislativa do procedimento de aplicação da norma, e para que a doutrina possa prosseguir seu trabalho de conceituação dos atos elusivos.

Infere-se que as normas atualmente em vigor quanto à elisão tributária não são ideais. Resta aguardar o julgamento do mérito da ADI 2.446, bem como a lei ordinária mencionada na redação do art. 116, parágrafo único, do CTN, para maiores esclarecimentos, diante da eterna evolução do direito.

CONCLUSÃO

O Estado deve zelar pela segurança jurídica e pelos princípios constitucionais, e em consequência, equilibrar a balança do orçamento fiscal, evitar a prática de elisão, e dar um fim à evasão com normas rígidas, penalidades severas, e uma apropriada fiscalização. Qualquer negócio praticado de forma ilícita, com o objetivo de evitar, reduzir ou retardar pagamento de tributo, precisa ser dirimido.

Pode-se concluir que a elisão é um fenômeno de resistência individual, levado a cabo através de atos lícitos, que normalmente ocorrem antes do surgimento do fato gerador da obrigação tributária, concretizados através de atos ou negócios jurídicos, com o objetivo de diminuir a incidência do tributo, ou até evitar sua ocorrência (MARINHO, 2011, p. 182).

Os princípios tributários previstos na Constituição Federal funcionam como verdadeiros mecanismos de defesa do contribuinte frente a voracidade do Estado no campo tributário. Foram apresentados os princípios da Legalidade, da Isonomia, da Capacidade Contributiva, da Segurança Jurídica, e da Vedação ao Confisco, eis que são alguns dos mais relevantes para o presente assunto.

Outrossim, a nova regra do art. 116, parágrafo único, do CTN, na redação da LC 101/01, é verdadeira norma antielisiva, a qual recepcionou o modelo francês. Não é uma norma anti-simulação, que já existia no direito brasileiro (art. 149, VII, do CTN). A recente regra antielisiva permite à autoridade administrativa requalificar os atos ou negócios praticados, que subsistem para efeitos jurídicos não-tributários; atinge a dissimulação do fato gerador abstrato, o que é característica da elisão, na qual o fingimento se refere à hipótese de incidência, e não ao fato concreto, como acontece na simulação relativa ou dissimulação no sentido do direito civil (TORRES, 2007).

Contudo, apesar do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional apresentar-se como norma geral antielisão, é indubitavelmente repleto de imperfeições. As mais relevantes são que sua eficácia é limitada, este não apresenta critério material a permitir a desconsideração dos negócios abusivos, e a lei ordinária mencionada ainda não existe.

Igualmente, o julgamento do mérito da Ação Direta de Inconstitucionalidade

2.446 de 2001, a qual combate a interpretação de que a Administração tributária tem o poder de julgar economicamente as normas impositivas e por analogia exigir tributos, trará um melhor posicionamento ao ordenamento jurídico a respeito de elisão fiscal.

Assim, quando as normas antielisivas futuramente se aperfeiçoarem, será um grande avanço rumo a um sistema tributário mais aperfeiçoado, o que irá aumentar a possibilidade de se chegar a uma verdadeira justiça tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão Tributária, Licitude e abuso do direito**. Curitiba: Juruá, 2005.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. Institui o Código Civil**. Brasília, DF: Congresso Nacional.

_____ **Lei n. 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília, DF: Congresso Nacional.

_____ **Constituição (1988). Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal.

_____ **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda**. Brasília, DF: Congresso Nacional.

_____ **Lei n. 4.502 (1964). Dispõe Sobre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas**. Brasília, DF: Congresso Nacional.

_____ **Lei n. 8.137 (1990). Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências**. Brasília, DF: Congresso Nacional.

_____ Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 959.743/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/11/2010, DJe 17/11/2010.

_____ Superior Tribunal de Justiça. REsp 777.730/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/05/2007, DJ 31/05/2007, p. 346.

_____ Tribunal Regional Federal da 1ª Região. AC 0055662-86.1997.4.01.0000 / MG, Rel. Desembargadora Federal Maria Do Carmo Cardoso, Rel.Conv. Juiz Federal Mark Yshida Brandao (CONV.), Oitava Turma, DJ p.115 de 10/11/2006.

_____ Tribunal Regional Federal da 1ª Região. AC 0032106-59.2005.4.01.3400 / DF, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 p.249 de 24/06/2011.

_____ Tribunal Regional Federal da 1ª Região. AC 0030037-52.2004.4.01.3800 / MG, Rel. JUIZ FEDERAL CARLOS EDUARDO CASTRO MARTINS, 7ª TURMA SUPLEMENTAR, e-DJF1 p.951 de 06/09/2012.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de. **Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro**. Estudo de casos. Disponível em: <<http://d.yimg.com/kq/groups/22127195/329815936/name/Artigo>>. Acesso em: 20 fev. 2013.

GONÇALVES, Fernando Maida. **A Elisão Fiscal à Luz dos Direitos Brasileiro e Comparado**. Disponível em <<http://www.jurisite.com.br/doutrinas/Tributario/douttribut16.html>>. Acesso em 1 fev. 2013.

MAIA, Lucas de Almeida. **Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária**. 2008. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/principio-da-seguranca-juridica-em-materia-tributaria/6221/>>. Acesso em: 30 jan. 2013.

MARINHO, Marcone Ramalho. **Norma geral antielisiva: entre a justiça tributária e a intromissão inconstitucional na autonomia privada**. 2011. 204 p. Dissertação (Mestrado em Direito - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2011. Disponível em <http://bdtd.biblioteca.ufpb.br/tde_arquivos/23/TDE-2011-09-20T084611Z-1181/Publico/arquivototal.pdf>. Acesso em 03 fev. 2013.

MARINS, James. **Elisão Tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2002.

PERIN, Carlos Alexandre. **Análise da constitucionalidade da inserção de norma geral antielisiva na legislação tributária brasileira**. Parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 64, 1 abr. 2003 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3943>>. Acesso em: 4 fev. 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**, 2007. Disponível em <<http://www.rlobotorres.adv.br/htm/antielisivas.htm>>. Acesso em 9 fev. 2013.

WIKIPÉDIA, a enciclopédia livre. **Elisão e evasão fiscal**. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Elis%C3%A3o_e_evas%C3%A3o_fiscal>. Acesso em: 29 jan. 2013.