

UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI

PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA – ProPEC

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS E SOCIAIS - CEJURPS

PROGRAMA DE MESTRADO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ

CURSO DE MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO

**ELISÃO E EVASÃO FISCAL: PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS
TRIBUTÁRIOS E OS LIMITES PARA DESCONSIDERAÇÃO DOS
ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS**

ALBERTINHO SOUSA DA MOTA

Itajaí (SC), março de 2014.

UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI

PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA – ProPEC

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS E SOCIAIS - CEJURPS

PROGRAMA DE MESTRADO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ

CURSO DE MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO

**ELISÃO E EVASÃO FISCAL: PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS
TRIBUTÁRIOS E OS LIMITES PARA DESCONSIDERAÇÃO DOS
ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS**

ALBERTINHO SOUSA DA MOTA

Dissertação submetida ao Curso de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, como requisito parcial à obtenção do título de mestre em Ciência Jurídica.

Orientador: Professor Doutor Mário César dos Santos.

Co-orientadora: Professora Doutora Denise Schmitt Siqueira Garcia.

Itajaí – SC

2014

AGRADECIMENTOS

A minha família pelo apoio e confiança que foram decisivos nos momentos de dificuldade e horas de estudo para elaboração desta dissertação de mestrado que, além de acalentar os meus sonhos, servirá de exemplo à minha descendência.

A Secretaria da Fazenda do Estado do Maranhão, pelo eficiente programa de capacitação dos servidores.

Aos meus colegas de turma do curso de Mestrado e aos funcionários da UNIVALI pela convivência prazerosa.

A Professora Doutora Denise Schmitt Siqueira Garcia, pela orientação e exemplo de dedicação à vida acadêmica.

E, em especial, ao Professor Doutor Mário César dos Santos, pelo apoio, confiança e sabedoria que tornaram possível a realização deste trabalho.

“O Estado somente pode limitar com legitimidade a liberdade do indivíduo na medida em que isso for necessário à liberdade e segurança de todos”.

Jellinek, jurista alemão.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha família, em especial aos meus filhos Nádia, Karlos, Anselmo, Airton e Alana, estudantes dedicados, nas suas respectivas áreas de atuação e a minha querida Ana Creusa, pelo seu amor incondicional, pela magnitude de sua dedicação e contribuição para realização do sonho de obter o título de mestre.

DECLARAÇÃO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para os devidos fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, a coordenação do Curso de Pós-Graduação *Stricto Senso* em Ciência Jurídica, a Banca Examinadora e o orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

Itajaí, 21 de março de 2014.

Albertinho Sousa da Mota
Mestrando

Esta Dissertação foi julgada APTA para a obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica e aprovada, em sua forma final, pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica – CPCJ/UNIVALI.

Professor Doutor MÁRIO CESAR DOS SANTOS
Orientador

Professor Doutor PAULO MÁRCIO CRUZ
Coordenador Geral/CPCJ

Apresentada perante a Banca Examinadora composta pelos Professores

Professor Doutor MÁRIO CESAR DOS SANTOS

Professora Doutora DENISE SCHMITT SIQUEIRA GARCIA

Professor Doutor RICARDO STANZIOLA VIEIRA

Itajaí (SC), março de 2014

ROL DE ABREVIATURAS

AI – Agravo de Instrumento

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CPP – Código de Processo Penal

CTN – Código Tributário Nacional

GATT - Acordo Geral de Tarifas e Comércio

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

ISSQN – Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza

LGT - Ley General Tributaria da Espanha

MPV – Medida Provisória

OMC – Organização Mundial do Comércio

PGFN – Procuradoria da Fazenda Nacional

PIB – Produto Interno Bruto

PIS/PASEP - Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público

RFFP - Representação Fiscal para Fins Penais

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

RFB – Receita Federal do Brasil

SEFAZ/MA – Secretaria de Fazenda do Estado do Maranhão

SISCOMEX – Sistema Integrado de Comércio Exterior

SUMÁRIO

RESUMO.....	9
ABSTRACT.....	10
INTRODUÇÃO	11
1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	14
1.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	14
1.1.2 Princípio da isonomia ou igualdade.....	20
1.1.3 Princípio da Anterioridade	21
1.1.4 Princípio da Vedação ao Confisco Tributário	23
1.1.5 Princípio da Capacidade Contributiva	25
1.1.6 Princípio da Competência	27
1.1.7 Princípio da Uniformidade Territorial	29
1.1.8 Princípio da Proibição da Analogia.....	30
1.1.9 Princípio da Segurança Jurídica.....	31
1.2 PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO.....	32
1.3 PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	40
2 LIMITES PARA DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS	46
2.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE ELISÃO FISCAL	47
2.1.1 Elisão como planejamento tributário	60
2.1.2 Elisão fiscal abusiva	63
2.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE EVASÃO FISCAL	68
2.2.1 Considerações sobre crimes contra a ordem tributária	73
3 CONSIDERAÇÕES SOBRE NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS.....	84
3.1 BREVES COMENTÁRIOS SOBRE NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS EM OUTROS PAÍSES.....	87
3.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE NORMA GERAL ANTIELISIVA NO BRASIL	94
3.2.1 Tentativa de implantação da norma geral antielisiva pela União.....	101
3.2.2 Premissas para implantação da norma geral antielisiva.....	102
3.2.2.1 Concomitância com o lançamento de ofício	103
3.2.2.2 Apuração da dissimulação antes do lançamento	105
3.2.3 Principais problemas para adoção da norma geral antielisiva.....	106
CONSIDERAÇÕES FINAIS	108
REFERÊNCIAS.....	115

RESUMO

O objeto deste trabalho dissertativo é o estudo dos princípios constitucionais tributários como limitadores para a desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de reduzir a carga tributária, via elisão ou evasão fiscal. O estudo foi direcionado tendo em vista alguns objetivos. O objetivo geral é contribuir para reduzir a insegurança jurídica na administração tributária do Estado, a partir do estudo da elisão e evasão fiscal, enquanto meios de redução da carga tributária. Como objetivos específicos foram delimitados os seguintes: investigar a elisão e a evasão fiscal à luz os princípios constitucionais tributários; demonstrar as consequências jurídicas da redução da carga tributária com o uso da elisão; analisar as consequências jurídicas da prática de evasão fiscal; estabelecer a zona limítrofe entre elisão e evasão fiscal a partir do fato gerador do tributo; estudo da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro e as dificuldades de implantação; com foco nas limitações à desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos pela administração tributária, para fins de cobrança de tributos, para garantir a eficácia da norma geral antielisiva. O método de investigação utilizado na pesquisa foi o indutivo. Quanto às considerações finais, elas se fundam na importância da instituição da norma geral antielisiva no Brasil, como indutor da justiça fiscal, à medida que possibilita a desconconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelos detentores de maior capacidade econômica.

Palavras-Chave: Princípios Constitucionais; Elisão e Evasão Fiscal; Desconconsideração de Atos ou Negócios Jurídicos. Norma Geral Antielisiva.

ABSTRACT

The aim of this disserting work is the study of tributary constitutional principles as a limiting to the disregard of the acts and legal business practiced with the goal of reducing the tributary charge, via circumvention and evasion.

This study was directed with a view some purpose. The general aim is to contribute to reduce the legal uncertainty in the tributary administration of the State after the study of circumvention and evasion as ways of reduction of tributary charge.

It was delimited the following specific objectives: investigate the circumvention and evasion in the light of the tributary constitutional principles; demonstrate the juridical consequences of reduction of tributary taxes using the circumvention ; analyze the juridical consequences in the practice of evasion; establish the boundary zone between circumvention and evasion after the tax generator fact; the study of the anti-circumvention standard in Brazilian legal and difficulty of implementation; the study of the comparative law about the anti-circumvention general law focused on the limitation to disregard legal acts and legal business by the tributary administration.

The research method used in the research was inductive. As for final thoughts, they are based on the importance of implementing the general rule antielisiva in Brazil, as an inducer of taxation, as it enables the disregard of legal acts or business carried out by holders of greater economic capacity.

Keywords: Constitutional Principles; Circumvention and Evasion; Disregard of Acts and Business Law. Anti-Circumventional Standard.

INTRODUÇÃO

O objeto da presente dissertação é a pesquisa doutrinária sobre a desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com o fim de reduzir a carga tributária, por meio da elisão abusiva ou evasão fiscal, utilizando-se como fundamento os princípios constitucionais tributários e administrativos.

O objetivo institucional desta pesquisa é a obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica pelo Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* da Universidade Vale do Itajaí – UNIVALI.

Considerando que o objetivo geral deste estudo é demonstrar a eficácia da norma geral antielisiva na persecução da prática da justiça fiscal, os objetivos específicos são: i) demonstrar o papel dos princípios constitucionais na implantação da norma geral antielisiva, na perspectiva de reduzir as desigualdades entre contribuintes em situação econômica equivalente; ii) analisar os limites para desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos pela administração tributária, considerando-se a prática de elisão abusiva e evasão fiscal, que possibilitam a redução indevida da carga tributária e iii) analisar a possibilidade de implantação da norma geral antielisiva no Brasil, a partir da experiência de alguns países e do sistema tributários nacional.

O tema se justifica pela necessidade de harmonizar a tributação com os direitos e garantias individuais, quanto à norma geral antielisiva, em especial, pela possibilidade de desconconsiderar atos da vida civil das pessoas, com o fim de cobrar tributos.

O impacto da edição da norma geral antielisiva na carga tributária, especialmente em grandes empresas que garantem a sustentabilidade dos seus empreendimentos em estudos avançados de planejamento fiscal, justifica-se pela necessidade de equalizar a tributação.

Utilizando-se os princípios constitucionais, pretende-se demonstrar a viabilidade da norma geral antielisiva, como necessidade da dinâmica empresarial globalizada.

A importância da pesquisa ganhou maior relevância com a edição da Lei Complementar nº 104/2001 que introduziu no sistema tributário nacional a

denominada “norma antielisiva”, até o momento sem regulamentação pelos entes tributantes.

Tendo em vista a discussão acerca da constitucionalidade e natureza jurídica da norma: seria antielisiva ou antievasiva?

Como forma de propor solução à problemática apresenta-se a hipótese de a norma geral antielisiva ser caracterizada pela elisão abusiva e editada em obediência aos princípios constitucionais. Os resultados do trabalho de exame da hipótese estão expostos na presente dissertação, e são aqui sintetizados.

Desse modo, o Capítulo 1 trata da subsunção da norma geral antielisiva ao ordenamento jurídico brasileiro, especialmente quanto à constitucionalidade e adequação. Inicia-se o teste de validade da norma pelo estudo dos princípios constitucionais tributários e administrativos, a que ela deve obediência, num sistema tributário marcado pela legalidade estrita e constitucionalização.

O Capítulo 2 aborda o tema dos limites para descon siderações dos atos ou negócios jurídicos, com enfoque nos conceitos elisão e evasão fiscal, ressaltando a necessidade de obediência aos direitos e garantias individuais e ao direito de defesa dos administrados.

O Capítulo 3 é dedicado ao estudo de normas gerais antielisiv as coletadas de algumas fontes internacionais, com análise dos principais erros, acertos e mudanças, cujo estudo é fundamental na construção de normas eficazes e justas, levando em conta o ordenamento jurídico brasileiro.

O presente Relatório de Pesquisa se encerra com as Considerações Finais, nas quais estão expostos os pontos conclusivos preponderantes, seguidos de estímulo à continuidade dos estudos e reflexões sobre a necessidade e oportunidade de norma geral antielisiva no Brasil.

Quanto à metodologia empregada, registra-se que na Fase de Investigação¹, o Método Indutivo²; na Fase de Tratamento de Dados, o Método

¹ “[...] momento no qual o Pesquisador busca e recolhe os dados, sob a moldura do Referente estabelecido [...]”. PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: teoria e prática. 11 ed. Florianópolis: Conceito Editorial; Millennium, 2008. p. 83.

² “[...] pesquisar e identificar as partes de um fenômeno e coleciona-las de modo a ter uma percepção ou conclusão geral[...]”. PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: teoria e prática. 11 ed. Florianópolis: Conceito Editorial; Millennium, 2008. p. 86.

Cartesiano³; e, no Relatório dos Resultados expresso na presente dissertação é composto de base indutiva e lógica. Nas diversas fases da pesquisa, foram acionadas as Técnicas do Referente⁴, da Categoria⁵, dos Conceitos Operacionais, da Pesquisa Bibliográfica⁶ e do Fichamento⁷.

Ressalta-se que no presente trabalho não será adotado o Rol de Categorias e suas definições prévias, bem como os Conceitos Operacionais serão apresentados ao longo do texto ou em nota de rodapé, e nos momentos que se fizerem necessários e oportunos.

Com respaldo na pesquisa bibliográfica, é fundamental que se esclareça dois pontos: primeiro, a importância do tema, e, segundo, que a produção científica aqui exposta não tem a pretensão de esgotar o tema, é apenas um debate acadêmico relevante e oportuno para discussão acerca dos limites para de implantação da norma geral antielisiva no sistema tributário brasileiro.

³ Sobre as quatro regras do Método Cartesiano (evidência, dividir, ordenar e avaliar). LEITE, Eduardo de Oliveira. **A monografia jurídica**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 22-26.

⁴ “[...] explicação prévia do motivo, objetivo e produto desejado, delimitado o alcance temático e de abordagem para uma atividade intelectual, especialmente para a pesquisa [...]”. PASOLD, Cesar Luiz **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: teoria e prática. 11 ed. Florianópolis: Conceito Editorial; Millennium, 2008. p. 54-55.

⁵ “[...] palavra ou expressão estratégica à elaboração e/ou expressão de uma ideia [...]”. PASOLD, Cesar Luiz **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: teoria e prática. 11 ed. Florianópolis: Conceito Editorial; Millennium, 2008. p. 25.

⁶ “Técnica de investigação em livros, repertórios jurisprudenciais e coletâneas legais”. PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: teoria e prática. 11 ed. Florianópolis: Conceito Editorial; Millennium, 2008. p. 209

⁷ “Técnica que tem como principal utilidade otimizar a leitura na Pesquisa Científica, mediante a reunião de elementos selecionados pelo Pesquisador que registra e/resume reflete e/ou analisa de maneira sucinta, uma Obra, um Ensaio, uma Tese ou Dissertação, um Artigo ou uma aula, segundo Referente previamente estabelecido. PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: teoria e prática. 11 ed. Florianópolis: Conceito Editorial; Millennium, 2008. p. 201 e 202.

CAPÍTULO I

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O estudo dos princípios é fundamental para compreensão do dinamismo das relações sociais, ao conhecimento dos institutos que regem a estrutura das relações jurídicas, capazes de ensejar direitos e obrigações entre os indivíduos. Os princípios determinam as normas elementares do ordenamento jurídico ou de uma disciplina específica.

Robert Alexy esclarece que os princípios não precisam estar expressos no ordenamento jurídico, podem decorrer de uma tradição, de decisões judiciais. São como razões decisivas para inúmeras regras e sua relação à ideia de direito decorre de um modelo de fundamentação que “avança do mais geral para o mais especial”. São, portanto, a origem dos princípios expressos e a razão de ser de determinadas regras jurídicas⁸.

Para Paulo Márcio Cruz:

Os princípios constitucionais são normas jurídicas caracterizadas por seu grau de abstração e de generalidade, inscritas nos textos constitucionais formais, que estabelecem os valores e indicam as ideologias fundamentais de determinadas Sociedades e de seu ordenamento jurídico. A partir dela todas as outras normas devem ser criadas, interpretadas e aplicadas⁹.

Os princípios jurídicos embasam, fundamentam as relações interpessoais sob o manto do Direito, indicando de modo geral e abstrato as diretrizes a serem seguidas e respeitadas. Mesmo que pareça antagônico, os princípios não originam, mas delineiam toda a trajetória jurídica incidente no mundo das normas.

1.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

No âmbito tributário, os princípios se prestam a controlar, relativizar e limitar o poder de tributar. No Direito Tributário, os princípios são identificados na CRFB/88 como limitações ao poder de tributar, mas segundo Andrei Velloso¹⁰ essa terminologia é ambígua e possui dois significados relevantes. Registrando que em

⁸ ALEXY, Robert. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2 ed. São Paulo: 2009. PP. 108-109.

⁹ CRUZ, Paulo Márcio. **Fundamentos do Direito Constitucional**. Curitiba: Juruá, 2006. p. 106.

¹⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 2ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 208-209.

sua acepção mais rigorosa, o “poder de tributar” seria pré-constitucional, ilimitado e incondicionado. Na segunda acepção, corresponde à competência tributária, sujeita a regras delimitadas pela Constituição Federal.

Um conceito tão sucinto, quanto esclarecedor sobre as limitações constitucionais de tributar, extrai-se da obra de Uadi Lammêgo Bulos: “...são o conjunto de normas, de natureza declaratória, que funcionam como contraponto fiscal da declaração de direitos do art. 5º da Carta Maior”¹¹.

O poder exercido sem regras tende a praticar abusos e injustiças, impondo aos demais aquilo que convier aos detentores do poder, não sendo diferente com a tributação. Nesse sentido, o Ministro do STF, Celso de Mello em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 666.405, alinha-se ao pensamento moderno do poder de tributar:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 666.405

Em suma: a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de descuprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este editados¹².

É importante ainda ressaltar que os princípios adiante elencados são corolários do princípio maior que serve de fonte a todo ordenamento jurídico brasileiro, que é o princípio da dignidade da pessoa humana, que reside acima das normas jurídicas, servindo de preceito fundamental para a existência de qualquer regramento social. Acerca deste tema, dispõem-se as palavras do professor Inocêncio Mártires Coelho, parafraseando Miguel Reale:

Em um dos seus mais refinados escritos – *Pessoa, Sociedade e História* – Miguel Reale afirmou que toda pessoa é única e que nela já habita o todo universal, o que faz dela um todo inserido no todo da existência humana; que, por isso, ela deve ser vista antes como centelha que condiciona a chama e a mantém viva, e na chama a todo instante crepita, renovando-se criadoramente, sem reduzir uma à outra¹³.

Dessa forma, os princípios constitucionais tributários – como outros do sistema jurídico – limitam e regram a atividade estatal sobre os contribuintes, para

¹¹ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 1451.

¹² BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica>>. Acesso em 23 out. 2012.

¹³ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 5 edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 214.

que não se tornem por demais injustas e gravosas àqueles que são, por excelência, a razão da existência do Estado.

Dentro do gênero limitações constitucionais ao poder de tributar, os princípios constitucionais tributários asseguram garantias ao contribuinte contra a autoridade política tributante. Por outro lado, esses princípios servem para delinear as condutas dos contribuintes que tendem a reduzir a carga tributária, utilizando-se dos meios postos à sua disposição, que podem ser condutas reprováveis e puníveis, no campo dos ilícitos tributários.

É necessário estabelecer-se o limite - até que ponto - os princípios constitucionais tributários podem proteger o contribuinte que se utiliza de planejamento fiscal para reduzir sua carga tributária e qual o liame entre os princípios constitucionais tributários e os institutos da elisão e evasão fiscal. Para responder a essas indagações, o entendimento dos princípios constitucionais mostra-se relevante. Por isso, neste trabalho são analisados somente princípios expressos na CRFB/88 que têm aplicabilidade ao tema proposto.

Segundo Fernanda Marinela¹⁴, os princípios são os alicerces, os fundamentos da ciência e, como o Direito Tributário é classificado como ramo do direito público, não poderá fugir dos chamados princípios mínimos que, em matéria tributária, poder-se-ia eleger o princípio da legalidade como o princípio maior, aquele que dá suporte, tanto às atividades da administração tributária, como as do contribuinte, o sujeito passivo da relação tributária.

O estudo dos princípios constitucionais é fundamental, especialmente no caso em que se pretende delimitar o alcance do Fisco e até onde o contribuinte poderá economizar tributos, em meio a um emaranhado de normas tributárias que, pela complexidade demanda tempo e recursos financeiros para sua atualização.

Sacha Calmon, ao tratar da função dos princípios constitucionais no estudo da evasão e elisão fiscal, tema proposto nesta dissertação, fornece uma visão cristalina sobre o papel dos princípios constitucionais, como garantidores dos direitos fundamentais dos cidadãos, que todos os ramos do Direito devem obediência:

¹⁴ MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 7 ed. Rio de Janeiro: Impetrus, 2013. p 26.

Para começar, ditos princípios traduzem no imo e em suas expansões, projeções de direitos fundamentais, notadamente capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade, além dos valores republicanos, federalistas e solidaristas. Formam um filtro por onde passam as leis e regulamentos¹⁵.

Com estas considerações, analisam-se os princípios constitucionais, com aplicação direta na tributação, os quais são garantidores dos direitos dos cidadãos em face do poder de tributar dos entes da federação, enquanto detentores de capacidade tributária, todos tratados, explícita ou implicitamente na Constituição Federal.

1.1.1 Princípio da Legalidade

No Direito Tributário, o princípio da legalidade limita o poder de tributar do Estado e destina-se a restringi-lo. Relatado inicialmente na *Magna Carta* inglesa de 1215, o princípio da legalidade revelou-se importante arma contra as imposições do autoritarismo estatal, pois, à época, pregava-se “a necessidade de obtenção de prévia aprovação dos súditos para a cobrança de tributos, do que irradiou a representação *“no taxation without representation”*”¹⁶.

Decorrente da ideia contida na Constituição Brasileira de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”¹⁷, princípio da legalidade é a maior garantia de que a instituição e aumento de tributos terá sempre como fundamento a lei, em sua acepção legislativa, isto é, escrita e previamente conhecida dos cidadãos.

Pressupõe-se, ainda, que a necessidade de uma lei para a instituição tributária se coaduna com a noção da prévia autorização dos indivíduos, pois as normas legislativas são editadas por aqueles escolhidos pelo próprio cidadão-contribuinte.

Cumprе acrescentar que o princípio da legalidade tributária não se aplica apenas na vedação de instituição ou majoração do tributo sem a prévia autorização legislativa. De há muito extrapolou o velho princípio donde se originou – *nullum crimen sine lege* – para passar a reger as mais diferentes situações relacionadas

¹⁵ SACHA, Calmon Navarro Coêlho. **Evasão e Elisão Fiscal**: O parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro. Forense, 2006. p. 28.

¹⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 57.

¹⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 22 out. 2012.

com a tributação, objetivando a formulação de uma ordem jurídico-tributária cada vez mais justa. Hoje, esse princípio preside a política de incentivos fiscais, a concessão e revogação de isenção, de remissão e de anistia. Para isso, o art. 97 do CTN enumera as matérias inseridas no campo de reserva legal.¹⁸

Dessa maneira, tal poder se depreende da edição de leis que regerão a atividade tributária, assevera-se de acordo com Hugo de Brito Machado:

Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser *instituído por lei* significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas¹⁹.

Cumpra ainda esclarecer que a legalidade da qual se discorre neste momento é a legalidade estrita. É necessário, portanto, estabelecer uma visível diferença entre a legalidade em sentido amplo e em sentido estrito, pois a confusão entre as duas modalidades acabaria por tornar ineficaz tal princípio.

A legalidade em sentido amplo, reservada aos indivíduos nas suas relações sociais, lhes obsta, mediante lei, a possibilidade de realizar quaisquer coisas que queiram, para que não atinjam e lesionem direito alheio. No entanto, o que não lhes é vedado, é permitido. Na contramão desta via, ao Estado no exercício da tributação só é permitido o que a lei autoriza e o desvio dos ditames da lei torna a conduta do agente público viciada, passível de nulidade.

Demonstra-se, ainda, que este princípio é a garantia e salvaguarda dos contribuintes perante a possibilidade de abusos de seus representantes eleitos. É um baluarte para aqueles que, na relação tributária com o Estado, se mostram mais fracos e subservientes diante do poder estatal exercido por pessoas suscetíveis ao erro e, às vezes, desprovidas de compromisso ético.

Celso Antônio Bandeira de Mello discorre sobre o sentido moderno do princípio da legalidade, em contraponto à ideia de poder do soberano sobre os súditos:

¹⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 16ed. rev. e amp. São Paulo: Atlas, 2007. p. 382.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 34.

O princípio da legalidade contrapõe-se, portanto, e visceralmente, a quaisquer tendências de exacerbação personalista dos governantes. Opõe-se a todas as formas de poder autoritário, contra o qual se irrompeu, até as manifestações caudilhescas ou messiânicas típicas dos países subdesenvolvidos. O princípio da legalidade é o antídoto natural do poder monocrático ou oligárquico, pois tem como raiz a ideia da soberania popular, de exaltação da *cidadania*. Nesta última se consagra radical subversão do anterior esquema de poder assentado na relação soberano-súdito (submisso)²⁰.

Deste modo, percebe-se que o Estado, no âmbito tributário, deve estar adstrito às normas legais, obedecer aos procedimentos formais de edição das referidas normas, sob pena de a instituição dos tributos serem marcados pelo autoritarismo, inconcebível no ordenamento jurídico brasileiro atual. Sob esse manto, a Carta Magna de 1988 e o Código Tributário Nacional estipularam expressamente o princípio da legalidade em seus textos, como se dispõe:

Constituição da República Federativa do Brasil.
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;
(...)²¹
Código Tributário Nacional.
Art. 9º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – instituir ou majorar tributos sem a lei que o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos arts. 21, 26 e 65²².

Para tanto, o ordenamento jurídico brasileiro foi incisivo, principalmente no tocante a instituição dos tributos, determinando que somente mediante lei possam ser instituídas espécies tributárias novas e, quase sempre, majoradas as preexistentes.

O princípio da legalidade é um importante meio de manutenção da segurança jurídica, juntamente com outros princípios, adiante estudados, os quais garantem ao sujeito passivo das relações tributárias que não seja atingido por cobranças tributárias a esmo, desprovidas de legitimidade e sem suporte legal que as ampare.

²⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 100.

²¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <planalto.gov.br>. Acesso em: 22 out. 2012.

²² BRASIL. **Lei n.º 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. Disponível: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 03 nov. 2012.

Assim, não é sem razão que os doutrinadores do Direito Tributário colocam tal princípio em primeiro lugar, pois a legalidade das normas de tributação antecede qualquer outra regra, tendo em vista que é condição *sine qua non* para a existência e eficácia das demais normas e princípios tributários.

1.1.2 Princípio da isonomia ou igualdade

Este princípio é um primor no mundo jurídico, é o princípio que determina a igualdade de todos perante a lei, previsto na CRFB/88, além do *caput*, em vários incisos do art. 5.^o e no capítulo destinado ao sistema tributário nacional, no inciso II do art. 150.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
II instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos²³

É dirigido ao legislador, quando da elaboração das leis e à administração tributária, nas suas funções de arrecadar e fiscalizar tributos.

O princípio da isonomia foi caracterizado por Rui Barbosa na célebre Oração aos Moços, em que desenvolve com o conceito jurídico de igualdade em que são consideradas as desigualdades entre os indivíduos de determinada sociedade:

A regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguaes, ou a desiguaes com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real²⁴.

No estudo da elisão e evasão tributárias, a aplicação do princípio da igualdade é bem visível: enquanto o cidadão-contribuinte pretende visualizar lacunas e omissões para reduzir sua carga tributária, o legislador visa, pelo menos em tese, o preenchimento dessas lacunas de modo a evitar desigualdades entre contribuintes em situação equivalente.

²³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <planalto.gov.br>. Acesso em 3 set. 2012.

²⁴ BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**: Fac-símile das terceiras provas da edição Dionysos, revistas por Rui Barbosa. Coleção Martin Claret. São Paulo: Editora Martin Claret, 2007. p. 17.

Percebe-se que a administração tributária tende a aplicar o princípio da estrita legalidade, sem se preocupar com os demais princípios. Porém, o Fisco deveria aplicar a legislação tributária com equidade e imparcialidade, atento aos princípios constitucionais tributários como parâmetro maior, a fim de garantir que seus agentes não pratiquem excessos. Para tanto, a legislação penal tipifica determinadas condutas como crime, como é o caso de excesso de exação.

A imposição tributária mediante lei não é suficiente para legitimar as atividades estatais no campo tributário, é necessário que haja determinado lapso temporal entre a edição legislativa e a efetiva aplicação da nova norma legal, nesse sentido, versa o princípio a seguir estudado.

1.1.3 Princípio da Anterioridade

Pela cultura, ou por qualquer outro motivo, os cidadãos não têm o hábito de observar os processos legislativos em andamento, ou observam com frequência as publicações do Diário Oficial, por isso, salvo casos excepcionais, entendeu o legislador proteger o polo passivo da relação tributária da surpresa gravosa, instituindo o princípio da anterioridade tributária.

Falando-se em proteção, é importante lembrar que os princípios tributários são mitigadores do poder de tributar do Estado, deste modo, são proteções diretas ao indivíduo. Busca-se, portanto, explicitar que o princípio da anterioridade aplica-se àquelas normas que trazem prejuízo aos contribuintes, não havendo que se falar em princípio da anterioridade na *novatio legis in mellius*. Conforme lembra o professor Sabbag:

Por outro lado, se de algum modo a lei beneficiar o contribuinte, rechaçado estará o princípio da anterioridade, pois tal postulado milita em favor do contribuinte, e nunca em seu detrimento. Vale dizer que, na esteira da doutrina majoritária, caso a lei extinga ou reduza o tributo, mitigue-lhe uma alíquota, conceda uma isenção ou, até mesmo, dilate o prazo para pagamento do gravame, sem provocar qualquer onerosidade (v.g., com a simples atualização monetária do tributo), deverá produzir efeitos imediatos, com pronta incidência²⁵.

Percebe-se, dessa forma que não haveria sentido respeitar o decurso de um prazo para que se aplicassem normas benéficas ao sujeito passivo, com

²⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34

extinção ou redução de tributos. Reitera-se oportunamente que os princípios constitucionais tributários são imposições ao Estado em proteção ao cidadão.

É relevante estabelecer algumas distinções entre o princípio da anterioridade e outros princípios que podem quedar similares perante análises superficiais.

Primeiramente, distingue-se a anterioridade tributária da irretroatividade da lei tributária. A primeira remete-se à vedação da surpresa da exigência de nova modalidade tributária ou majoração, geralmente no mesmo exercício financeiro. A segunda prega ser defeso que a lei tributária instituída *a posteriori* venha a incidir sobre fatos geradores já ocorridos, sob a égide de outra legislação.

Outro ponto interessante é a inexistência de confusão entre o princípio da anterioridade e o da anualidade “segundo o qual a cobrança de tributos depende de autorização anual do Poder Legislativo mediante previsão no orçamento”²⁶. Cumpre ressaltar que nos países que adotam tal princípio ainda é imprescindível a aprovação de tal cobrança pelos representantes do povo. Não é o caso brasileiro. Deste modo, não guarda qualquer identidade com o princípio da anterioridade, já explicitado.

O princípio da anterioridade pode ser percebido sob duas formas distintas, mas não dissociáveis, pois ambas visam proteger o sujeito passivo contra possíveis investidas do Estado. São eles: o princípio da anterioridade do exercício financeiro, também chamado de anterioridade genérica e da anterioridade nonagesimal (ou noventa).

Assim, a anterioridade do exercício financeiro, consagrada no artigo 150, inciso III, alínea “b” da Constituição do Brasil, onde se lê:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III – cobrar tributos:
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou²⁷.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo, 2009. p. 34.

²⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 13 nov. 2012.

As exceções ao princípio decorrem de dedução lógica, vez que determinados tributos seriam ineficazes caso obedecessem ao princípio da anterioridade da lei tributária. Imagine-se o Empréstimo Compulsório em caso de calamidade pública ocorrida em janeiro de 2012 que somente pudesse ser efetivamente cobrado no exercício financeiro de 2013, a calamidade já teria passado e o tributo não teria qualquer utilidade. Por isso, algumas espécies tributárias são excepcionadas, em rol taxativo, da anterioridade da lei que as houver instituído ou aumentadas.

Para maior garantia ao sujeito passivo, foi instituída pela Emenda Constitucional de nº 42 de 19/12/2003 outra modalidade de anterioridade, a nonagesimal, a qual estabelece a vigência da lei após noventa dias de sua publicação:

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

III – cobrar tributos:

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea *b*²⁸.

O nonagintídio foi criado com a precípua função de complementar a anterioridade do exercício financeiro. Sendo necessário, também, a previsão de exceções, dada a ineficiência de determinadas espécies tributárias cobradas com observância desta noventena, também chamada de anterioridade mínima ou mitigada.

1.1.4 Princípio da Vedação ao Confisco Tributário

A vedação ao confisco tributário é outra limitação ao poder estatal de tributar, que visa preservar o direito de propriedade garantido no artigo 5º, inciso XXII da Constituição Federal de 1988.

Observa-se que a invasão do Estado sobre o patrimônio particular não pode ter o desiderato de retirar do sujeito passivo a propriedade do bem do qual decorre a tributação. O IPTU, por exemplo, não pode ter alíquota majorada ao ponto de impedir o uso, o gozo e a disposição da propriedade territorial urbana.

²⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 03 nov. 2012.

Insta lembrar que a função precípua do Estado é suprir as necessidades basilares da sociedade que o constitui, portanto seria inconcebível que a tributação desprovesse o cidadão de seus bens a pretexto de ver satisfeita a arrecadação tributária.

Faz-se mister observar que a vedação ao confisco tributário não é uma determinação absoluta, ou não deve ser vista como tal, haja vista o próprio pagamento se configura transferência de bens em decorrência da obrigação, como por exemplo na dação em pagamento aceita na quitação de tributos.

Nesse ponto, a obrigação tributária não deve ser confundida com a multa punitiva pela evasão tributária, pois a multa é uma sanção imposta pelo não cumprimento de determinada obrigação tributária. Trata-se, portanto, de sanção de ato ilícito e não de imposição legal em decorrência de um ato típico e lícito com consequências obrigacionais.

Por conseguinte, é possível compreender que a vedação ao confisco tributário não guarda correlação com a prestação pecuniária decorrente da falta de pagamento. O montante excessivo do valor da multa é vedado pelo princípio constitucional da proporcionalidade e não pela proibição ao confisco.

Tal princípio encontra-se depositado no artigo 150, inciso IV da Carta Magna, que dispõe que “em prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco”²⁹.

O dispositivo legal deve dirigir o intérprete da referida norma ao que seria “efeito de confisco”, porque o legislador não cuidou de defini-lo, mas essa subjetividade deixada pelo legislador configura-se terreno instável, de difícil definição e alcance do que seria “efeito de confisco”. Assim, utiliza-se a citação de Eduardo Sabbag, parafraseando diversos autores, quando diz:

A aferição da tributação confiscatória é “quase sempre casuística”, diante da miríade de problemas nos quais a temática pode se hospedar. A dificuldade surge quando se invoca o princípio naqueles casos intrincados, “*quando se ingressa na área de vaguidade existente entre o trecho absolutamente claro e o trecho absolutamente escuro*”. Numa análise curiosa, Aires Barreto

²⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 13 nov. 2012.

adverte que os doutrinadores têm fugido do tema “*vedação ao efeito confisco*”, como o diabo da cruz³⁰.

Portanto, o princípio da vedação ao confisco visa proteger o direito à propriedade, impedindo que os tributos retirem o exercício de tal direito. Embora, haja uma relativização deste princípio e obscuridade da expressão “efeito de confisco”, a vedação ao confisco é outro importante limitador ao poder de tributar para delimitar a base de cálculo e alíquotas de tributos.

Seria de grande valia o alcance do princípio do não confisco no estudo da descaracterização de atos ou negócios jurídicos, de que trata o Parágrafo único do art. 116 do CTN, mas somente a prática da norma geral antielisiva, quando editada, poderá fornecer.

1.1.5 Princípio da Capacidade Contributiva

A cobrança de tributos daqueles que não auferem proventos suficientes para a satisfação da obrigação tributária em prejuízo de sua própria subsistência e de sua família, embora, não se coadunar com o objetivo da CRFB de 1988. O sistema tributário nacional estabelece vários tributos indiretos, como o ICMS e IPI que são exigidos indistintamente sem levar em consideração a capacidade contributiva daqueles que suportam o ônus tributário.

A capacidade contributiva pode ser entendida como complementar ao princípio da equidade, que prega o tratamento igual àqueles que se nivelam na mesma situação jurídica e desigual àqueles que se encontre em situação diversa. Como o princípio da igualdade é universal, a instituição de um princípio especificamente tributário que vedasse a cobrança desigual sobre a população hipossuficiente financeiramente, é a principal justificativa para a existência do princípio da capacidade contributiva.

No campo tributário a proporcionalidade entre o *quantum* da obrigação tributária e a capacidade econômica do sujeito passivo deve ser observada. Toma-se como exemplo o Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza que é progressivo de acordo com o valor os rendimentos auferidos em determinado exercício. Essa progressividade é corolário do princípio da capacidade contributiva.

³⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 235.

A estrutura complexa do sistema tributário nacional em que a carga tributária pesa mais sobre os produtos e menos sobre os bens e a renda das pessoas, a prática do aludido princípio não é de difícil aplicação prática. A seletividade dos produtos pelo caráter essencial ou supérfluo não é suficiente para estabelecer a capacidade contributiva.

Acerca de tal princípio, colaciona-se o entendimento de Inocêncio Mártires Coelho, que trata de compensar o desnível econômico dos sujeitos passivos:

De outra parte, essa garantia remete, também, ao princípio da isonomia ou do tratamento tributário isonômico, que aponta para a ideia de igualdade real, isto é, de que, vistos abstratamente, enquanto categoria, os contribuintes devem ser considerados de maneira uniforme, mas encarados do ponto de vista material, o legislador deve dispensar-lhes tratamento diferenciado, de modo a compensar eventual inferioridade econômica com alguma superioridade jurídica³¹.

O exercício do princípio da capacidade contributiva visa assegurar a justiça tributária aplicável aos impostos “sempre que possível”, os quais terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Princípio assentado na CRFB/88 no § 1º do artigo 145:

Art. 145. (...)

§ 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 contribuinte³².

No estudo da elisão fiscal, a doutrina se refere a este princípio como “o mais importante fator de legitimação das cláusulas antielisivas especiais e da cláusula geral antielisiva, em particular”³³.

Segundo Kiyoshi Harada, quando discorre sobre o princípio da capacidade contributiva afirma que o “preceito programático não gera direito

³¹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 5 edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 1528.

³² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 13 nov. 2012.

³³ FURLAN, Anderson. **Elisão Fiscal**: Reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual. Coimbra: Editora Almedina S/A, 2007. pp. 83-84

subjetivo para o contribuinte”³⁴. A Administração Tributária no Brasil, que visa garantir o cumprimento da legislação tributária, poderá e deverá aplicar esse princípio e o faz, não obstante o princípio geral da legalidade estrita no Brasil.

Verifica-se a aplicação nítida desse princípio quando a Administração Tributária do Maranhão decide dispensar de fiscalização pequenos comércios, ou quando a RFB ajusta o programa de malha fiscal a patamares superiores.

No campo das normas antielisivas, devido ao custo da máquina fiscal, o legislador terá que determinar a abertura de procedimento administrativo somente para desconsiderar atos ou negócios jurídicos que envolvam créditos tributários elevados.

Adverte Livia Germano³⁵ que qualquer pretensão de eficácia positiva dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva deve ser analisada com cautela, por serem preceitos constitucionais de proteção ao indivíduo, cuja aplicação não pode olvidar ao princípio da legalidade.

Essa observação é importante, na medida em que os atos dos agentes públicos em geral, nestes incluídos os da Administração Tributária, são vinculados e obrigatórios, sob pena de nulidade e responsabilização dos agentes na esfera administrativa, civil e criminal.

A Administração Tributária ao apregoar justiça fiscal, não está praticando nenhuma atitude altruísta. Antes, porém, avalia o custo-benefício da fiscalização-arrecadação. Prova disso, é que os fiscos de todo o país monitoram seus grandes contribuintes e, por via de consequência tendem a “esquecer” os menores. Partindo-se do pressuposto de que os maiores contribuintes estão em melhores condições econômicas, o princípio da capacidade contributiva estaria indiretamente garantido.

1.1.6 Princípio da Competência

Este princípio decorre da ideia de que somente será instituído determinado tributo pelo ente federativo que a Constituição Federal outorgou

³⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. ver. e ampl. São Paulo: Atlas. 2007. pp. 388-389.

³⁵ GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento Tributário e Limites para Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 55.

poderes para tanto. Sendo vedada a edição de normas tributárias reservadas à União, aos Estados, Distrito Federal ou Municípios e reciprocamente.

Além de impor uma limitação à invasão de matérias de competência exclusiva de determinado ente federativo, impede que sejam estipuladas pelo Poder Público diversas espécies tributárias acerca de um mesmo fato ou hipótese de incidência.

O princípio da competência impede o imbróglio jurídico que seria estabelecido, caso as normas tributárias pudessem ser editadas por mais de um sujeito ativo, sem a observância estrita às disposições constitucionais. Imagine-se que fosse possível que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) pudesse ser exigido pela União e pelos Estados; estaria instalada a balbúrdia político-jurídica, com consequências diretas e danosas aos contribuintes.

Destarte, ressalta-se o posicionamento de Hugo de Brito Machado quando ensina que os limites de cada ente tributante são estabelecidos pela Constituição Federal, para ele:

O princípio da competência obriga a que cada entidade tributante se comporte nos limites da parcela do poder impositivo que lhe foi atribuída. Temos um sistema tributário rígido, no qual as entidades dotadas de competência tributária têm definido pela Constituição, o âmbito de cada tributo, vale dizer, a matéria de fato que pode ser tributada³⁶.

Cumprе ressaltar, ainda, que não obstante a inércia do ente federativo competente para instituir ou majorar determinado tributo, isto não prorroga tal atribuição constitucional a outra esfera governamental. Este instituto encontra-se inserto no Código Tributário Nacional em seu artigo 8º, em que o não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído³⁷.

Insta observar que a competência albergada por este princípio constitucional é legislativa, ou seja, a de instituição do tributo. Não são salvaguardadas por este princípio as funções administrativas de arrecadação,

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo, 2009. p. 40

³⁷ BRASIL. **Lei n.º 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, Distrito Federal e Municípios. Disponível: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 03 nov. 2012.

fiscalização, execução da lei, entre outros atos atinentes à matéria tributária, que podem ser delegadas.

No tocante ao procedimento para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, os entes tributantes deverão aprovar regulamentos para esse fim, de acordo com a competência tributária, conforme predispõe a Constituição Federal e o CTN deverá dispor somente sobre normas gerais.

1.1.7 Princípio da Uniformidade Territorial

A República Federativa do Brasil é um Estado Federal, como a própria nomenclatura proclama, não existe a ideia de diferenciação os entes federativos que a integram, não há hierarquização de estados entre si e o mesmo se reproduz aos municípios.

A divisão do território nacional é somente político-administrativa, descrita no título do Capítulo I do Livro III da Constituição do Brasil, ou seja, não serve de parâmetro diferenciador entre os entes federativos, somente viabiliza a execução de políticas públicas e demais atividades dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Deste modo, o princípio constitucional tributário da uniformidade territorial ou geográfica consolida que ao instituir tributos a União Federal não pode fazer discriminações em relação a qualquer outra pessoa jurídica de direito público.

Apregado pelo artigo 151 da Lei Maior, tal mandamento impõe que haja uniformidade na instituição do tributo e na regulação das alíquotas tributárias, não podendo a União Federal conceder privilégios a alguns e desprestigiar outros.

Ousa-se dizer que tal princípio, apesar de expressamente destinado à União, pode ser claramente estendido aos Estados, vedando a possibilidade de diferenciação tributária entre aos municípios insertos naquele território estadual. Tal assertiva depreende-se da leitura do artigo 19, inciso III, da Carta Magna, que dispõe que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si”³⁸.

³⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acessado em 04 nov. 2012.

Desta forma, é possível a observância do princípio da uniformidade territorial pelos Estados em relação aos municípios. Cumpre esclarecer que tal explanação não engloba o Distrito Federal pela impossibilidade constitucional de sê-lo dividido em Municípios. Nem é conferido aos Municípios pela inexistência de repartição constitucional nesta esfera político-administrativa.

Vislumbra-se, portanto, que o princípio da uniformidade geográfica é corolário do princípio da equidade ou isonomia, constituindo, deste modo, clara reiteração da matéria em sede tributária.

No entanto, a Constituição Federal reservou a possibilidade da concessão de incentivos fiscais em prol do desenvolvimento socioeconômico, objetivo fundamental inscrito no artigo 3º, II. Percebe-se que tal relativização se dá em razão da busca por um patamar igualitário do crescimento das diversas regiões do país.

1.1.8 Princípio da Proibição da Analogia

Em obediência ao art. 150, inciso I da CRFB/88, a regra de integração da analogia, conforme estabelece o art. 108, § 1º do CTN, não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Logo, a analogia não pode ser usada como método aplicativo do direito tributário, porque viola o princípio da legalidade, pois, projeta a lei além do seu conteúdo³⁹.

Para justificar seu posicionamento contrário à norma geral antielisiva, Sacha Calmon deixa claro seu entendimento de que “a penalização e a tributação excetua em nome do interesse social, a liberdade e a propriedade das pessoas, restringindo-as mediante tipos pré-determinados, rigorosamente descritos em lei: nenhum crime, nenhum tributo, sem lei prévia”⁴⁰. Para ele, a norma geral antielisiva seria equivalente à instituição de tributos por meio de analogia, o que é defeso no ordenamento jurídico brasileiro.

Entretanto, a regra geral antielisiva insculpida no CTN não descumpre a regra de proibição da analogia para instituição de tributos, vez que o uso desta “não

³⁹ CASSONE, Vittorio. **Interpretação no Direito Tributário**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2007. p. 389-390.

⁴⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal**: o parágrafo único do Art. 116 do CTN, e o Direito Comprado. Rio de Janeiro. Forense: 2006. p. 53.

poderá resultar em cobrança de tributo não previsto em lei”⁴¹. Os tributos estão previstos na CRFB/88 e são enumerativos – nenhum além daqueles. E a norma geral antielisiva no Brasil não possibilita isso. Apenas permite a descaracterização de meios ardis para dissimular a ocorrência do fato gerador, a hipótese de incidência descrita na lei, inclusive já ocorreu ou ocorrerá no mundo fático, apenas foi mascarado por atos ou negócios jurídicos dissimulados.

Antes, porém, a norma geral antielisiva amplia os poderes de investigação das autoridades administrativas, em sintonia com o disposto no § 1º do art. 144 do CTN⁴² e não estabelece o caos na seara da fiscalização de tributos, com estabelecimento de hipóteses de incidência não previstas em lei, como entende o citado jurista.

1.1.9 Princípio da Segurança Jurídica

Previsto no art. 5º, inciso XXVI da CFRB, ao lado do princípio da legalidade e isonomia, com relação à elisão e evasão fiscal, a análise deste princípio, é fundamental para compreensão dos institutos, nesse sentido, registra o professor Vittorio Cassone que:

A segurança jurídica, como base do Estado de Direito, não se opõe à igualdade, mas a complementa. O sistema constitucional tributário, no Brasil, não tolera a interpretação analógica ou econômica, com que se tem tentado coibir o planejamento tributário. A arbitrariedade, que nessas circunstâncias se instala, é que desigualta injustamente os contribuintes e projeta insegurança, em um campo que a Constituição, sabiamente, cercou de certeza e previsibilidade.

A segurança jurídica, com tantas mudanças na legislação constitucional e infra, sofre constantes abalos. Felizmente, porém, a segurança jurídico-processual tem sido assegurada pela Suprema Corte – apesar da complexidade do sistema tributário a que a mestra se refere⁴³.

O princípio da segurança jurídica ou da estabilidade das relações jurídicas impede a desconstituição injustificada de atos ou situações jurídicas - evitando-se anulações ou revogações - fazendo-se apenas em nome da restauração da

⁴¹ “Art. 108, § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 30 mar. 2013.

⁴² “Art. 144 - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros”. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 mar. 2013.

⁴³ CASSONE, Vittorio. **Interpretação no Direito Tributário**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2007. pp. 85-86

legalidade e satisfação do interesse público. Logo, a segurança jurídica deve ser preservada para que não se gere instabilidade e perturbação da ordem pública.

1.2 PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Justifica-se o estudo dos princípios que regem o processo administrativo pelo fato de o art. 116, Parágrafo único do CTN, que instituiu a “norma geral antielisiva”, prever que para que sejam desconsiderados atos e negócios jurídicos serão observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Preliminarmente será necessário estabelecer a diferença entre processo e procedimento, apesar de que as duas expressões são utilizadas pela legislação como se fossem sinônimas, têm sentido diverso, ou seja, *“etimologicamente, processo significa marcha avante ou caminhada (do latim, procedere = seguir adiante) e o procedimento são os atos processuais, é o rito”, é o modo pelo qual o processo anda*⁴⁴.

Então, o processo deve seguir a um procedimento, previamente definido e que, necessariamente, deverá obedecer aos princípios constitucionais que regem os processos administrativos em geral e, por se tratar de processo tributário, aos princípios específicos atinentes a este.

No processo tem-se o mecanismo de controle, transparência e fundamentação da conduta do administrado⁴⁵, portanto fundamental para que o contribuinte, no caso, tome conhecimento de todos os mecanismos de apuração dos atos e negócios jurídicos a serem descaracterizados, de forma a exercer, o contraditório e ampla defesa.

A julgar a pertinência da “norma antielisiva”, do parágrafo único do art. 116 do CTN, a desconsideração de atos e negócios jurídicos e apuração da prática de evasão fiscal, a administração tributária não pode dispor de princípios constitucionais de observância obrigatória nos processos administrativos em geral, os quais serão analisados a seguir.

⁴⁴ Conceito extraído da obra: CINTRA, Antonio Carlos de Araújo, GRINOVER, Ada Peliegrini § DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 26 ed. ver. e atual. São Paulo :Malheiros, 2009. p. 301.

⁴⁵ MARINELA, **Fernanda**. **Direito Administrativo**. 7 ed. Niteroi: Impetrus: 2013. p. 1092.

É um direito fundamental, previsto no inciso LIV do art. 5º da CRFB/88, o qual dispõe que: “*ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*”. É um princípio constitucional de aplicação imediata, possibilita que as relações com o Estado sejam participativas⁴⁶.

Odete Medauar, com acerto, não considera o devido processo legal como um princípio, mas como uma “*exigência de atuação da administração processualizada, os incisos LIV e LV do art. 5º impõem a realização do processo administrativo*”⁴⁷. Procede a observação, vez que somente após a abertura do processo, de natureza obrigatória, que os princípios a ele inerentes poderão ser observados.

O princípio do contraditório e ampla defesa está centrado na informação necessária para possibilitar a reação do contribuinte, emana do direito de conhecimento de todos os elementos do processo, documentos, provas e dados presentes no processo⁴⁸.

A instrução do processo no Direito Administrativo deve ser contraditória entre as partes, ou seja, é essencial que ao interessado ou acusado seja dada a possibilidade de produzir suas próprias razões e provas e, mais que isso, que lhe seja dada a possibilidade de examinar e contestar argumentos, fundamentos e elementos probantes que lhe sejam favoráveis. O princípio do contraditório determina que a parte seja efetivamente ouvida e que seus argumentos sejam efetivamente considerados no julgamento.

O princípio do contraditório será abordado também no capítulo destinado aos princípios aplicáveis aos processos administrativo-fiscais, decorre do inciso LV do art. 5º da CRFB/88 que assegura aos “litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”⁴⁹.

⁴⁶ MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 7 ed. Niterói: Impetrus: 2013. p. 1095.

⁴⁷ MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 16 ed. ver. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 182.

⁴⁸ MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 16 ed. ver. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 183.

⁴⁹ “Art. 5º, LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 02 fev. 2013.

Este princípio é de observação obrigatória nos processos administrativos, sob pena de nulidade. No caso de processos em que são constituídos créditos tributários, há necessidade da ciência do contribuinte em todas as fases do processo: lavratura do auto de infração, decisões de primeira e segunda instância.

Também é inerente ao direito de ação e representa uma consequência do devido processo legal, com regras específicas, devendo assegurar à parte o direito de se defender.

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio do contraditório e ampla defesa trata-se de cláusula pétrea, disposta no art. 5º, LV da CF/88, que nos diz:

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:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Maria Sylvia Zanella Di Pietro esclarece em breves linhas sobre tais princípios, mostrando que: "O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra parte, fornecendo direito de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação. Exige: 1) notificação dos atos processuais à parte interessada; 2) possibilidade de exame das provas constantes do processo; 3) direito de assistir à inquirição de testemunhas e 4) direito de apresentar defesa escrita"⁵⁰.

Na evasão fiscal, a própria possibilidade de lavratura de auto de infração, em que o agente da Administração Tributária terá que produzir e anexar ao processo as provas que levaram à conclusão de que houve evasão fiscal e, com isso, exigir o tributo com os consecutâneos legais. Veja-se que de todos os atos serão dados ciência ao contribuinte, para que ele possa exercer o princípio do contraditório e ampla defesa.

⁵⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 25 ed. São Paulo. Atlas: 2012. p. 687.

Na descaracterização dos atos e negócios jurídicos a fim de a ação de reconhecimento, ou não da elisão fiscal, o procedimento será, necessariamente, contraditório e com possibilidade de ampla defesa ao contribuinte ou responsável.

O princípio da eficiência está previsto no art. 5º, inciso XXXIII e art. 37 “caput”, da CRFB. Foi introduzido na ordem constitucional pela Emenda Constitucional nº 19/1998⁵¹ e está vinculado à administração gerencial, ele deve nortear a atuação da Administração Pública no sentido de produzir resultado de modo rápido e preciso de maneira que os resultados de suas ações satisfaçam, plenamente, as necessidades da população. Tal princípio refuta a lentidão, o descaso, a negligência e a omissão.

Na apuração da elisão ou evasão, é no processo administrativo que são reunidas as provas da dissimulação ou não, conforme rito do art. 2º, parágrafo único da Lei 9.784/99.

O princípio da razoabilidade é uma diretriz de senso comum, ou mais exatamente, de bom-senso, aplicada ao Direito. Esse bom-senso jurídico se faz necessário à medida que as exigências formais que decorrem do princípio da legalidade tendem a reforçar mais a literalidade da lei que o seu espírito. Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício de discricionariedade, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitadas das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida, é o chamado princípio da proibição do excesso.

O princípio da publicidade, previsto no *caput* do art. 37⁵² da Constituição Federal, aplica-se ao processo administrativo, cujo acesso é permitido aos interessados ou a quem por eles autorizados.

Registra Maria Sylvia Zanella Di Pietro que:

⁵¹ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte”. Esses princípios, aplicáveis à administração pública em geral, aplicam-se ao processo administrativo. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 dez. 2012.

⁵² “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 02 fev. 2013.

Esse direito de acesso ao processo administrativo é mais amplo do que o de acesso ao processo judicial; neste, em regra, apenas as partes e seus defensores podem exercer o direito; naquele, qualquer pessoal é titular desse direito, desde que tenha algum interesse atingido por ato constante do processo ou que atue na defesa do interesse coletivo ou geral, no exercício do direito à informação, assegurado pelo artigo 5º, inciso XXXIII, da Constituição⁵³.

Por óbvio que esse direito não pode ser utilizado indiscriminadamente, caso o interessado direto não autorize, deverá o postulante comprovar o interesse individual ou coletivo que pretende defender. Nesse sentido, prevê o inciso V do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784/99⁵⁴ a divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição Federal.

O princípio da oficialidade está inserido no art. 5º da Lei nº 9.784/99⁵⁵ prevê que processo administrativo pode iniciar-se de ofício ou a pedido de interessado e uma vez iniciado, de acordo com o princípio da oficialidade, compete à própria Administração impulsionar o processo até a decisão final irrecurável. É neste sentido, que o artigo 2º, inciso XII da mesma lei prevê a "impulsão de ofício do processo administrativo, sem prejuízo da atuação de interessados"⁵⁶.

O referido princípio da oficialidade também é expresso no comando normativo do art. 29 da Lei nº 9.784/99, nos seguintes termos: "As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias"⁵⁷.

⁵³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 25 ed. São Paulo. Atlas: 2012. p. 682.

⁵⁴ BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. "Art. 2º a administração pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência". Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 05 mar. 2013.

⁵⁵ "Art. 5º O processo administrativo pode iniciar-se de ofício ou a pedido de interessado". BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 05 mar. 2013.

⁵⁶ "Art. 2º, XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados". BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 05 mar. 2013.

⁵⁷ "Art. 29. As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias". BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 05 mar. 2013.

No mesmo sentido, dispõe o Decreto 70.235/72, em seu artigo 18 *caput*⁵⁸, quando prescreve que a autoridade pode determinar, de ofício, a realização de diligências ou perícias, quando as entender necessárias.

Significa que a inércia dos sujeitos (particulares, servidores e órgãos públicos interessados) não acarreta paralisação do processo administrativo. Logo, não se aplica a Súmula 240 do STJ⁵⁹ que prevê a extinção do processo quando o autor abandona a causa, não se aplica ao processo administrativo.

Porém, a inércia da administração gera direitos ao administrado, como já decidiu o Pretório Excelsior que o impulso oficial é “norma protetiva, asseguradora dos direitos dos administrados que não podem sujeitar-se indefinidamente à vontade da Administração, uma vez que esta possui prerrogativas, mas também, e, na mesma medida, possui deveres a serem cumpridos, sob pena de violação aos princípios administrativos constitucionalmente consagrados”⁶⁰, quando julgou procedente a progressão funcional de servidor que, devido à inércia da administração não realizou a avaliação de desempenho.

A obediência à forma e aos procedimentos, também chamado formalismo moderado, previsto no parágrafo único, incisos VIII e IX do art. 2º e parágrafos 2º e 3º do art. 22 da Lei Federal n.º 9.784/99⁶¹.

O princípio de obediência à forma e aos procedimentos, comumente chamado princípio do informalismo, não pode ensejar no descumprimento de regras impostas pela Administração, as quais são instituídas em benefício da coletividade. Verifica-se que a Administração Pública vem adotando modelos padronizados para

⁵⁸ “Art. 18. a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine”. BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

⁵⁹ BRASIL. STJ: Súmula 240 prevê: “A extinção do processo por abandono da causa pelo autor, depende de requerimento do réu”. No processo administrativo essa súmula não se aplica, dado o princípio da oficialidade ou impulso oficial. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas>. Acesso em: 04 abril 2013.

⁶⁰ BRASIL. STF. AI 794837 MG. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 18/06/2010. Publicação: DJe-144. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br>. Acessado em 17 set. 2012

⁶¹ BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. “Art. 22. Os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir. § 1º Os atos do processo devem ser produzidos por escrito, em vernáculo, com a data e o local de sua realização e a assinatura da autoridade responsável; § 2º Salvo imposição legal, o reconhecimento de firma somente será exigido quando houver dúvida de autenticidade. § 3º A autenticação de documentos exigidos em cópia poderá ser feita pelo órgão administrativo. § 4º O processo deverá ter suas páginas numeradas seqüencialmente e rubricadas”. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 02 maio 2013.

diversos pleitos, os quais foram bem aceitos pelos usuários e agilizam a análise dos dados necessários e diminui o tempo para a decisão de cada pedido, possibilitando eficiência no atendimento das demandas.

Por isso, Maria Sylvia Zanella Di Pietro diz que "na realidade, o formalismo somente deve existir quando seja necessário para atender ao interesse público e proteger os direitos dos particulares. (...) Trata-se de aplicar o princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade em relação às formas⁶².

A gratuidade é consequência do princípio da informalidade, o qual sugere a supressão de quaisquer barreiras que possam ser impeditivas do livre acesso dos administrados às instâncias administrativas que implica na impossibilidade de cobrança de despesas processuais ou honorários advocatícios na esfera do processo administrativo, "ressalvadas as previstas em lei" (Parágrafo único, inciso XI, art. 2º, Lei n. 9.784/99)⁶³.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no bojo dos Recursos Extraordinários nºs 388.359, 389.383 e 390.513 que culminou com a edição da Súmula 21⁶⁴, a qual declarou inconstitucional a exigência de depósito prévio para fins de admissibilidade de recursos administrativos, sendo, portanto, inconstitucional os §§ 1º e 2º do artigo 126 da Lei nº 8.213/1991, com a redação dada pelo artigo 10 da Lei nº 9.639, de 25 de maio de 1998, que instituiu o depósito prévio de 30% como condição de procedibilidade de recurso ordinário na esfera administrativa, por inviabilizar o direito de defesa do recorrente, independentemente do pagamento de taxas.

As bases do princípio da atipicidade foram extraídas dos ensinamentos da professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro esta considera que "no direito administrativo prevalece a atipicidade; são muito poucas as infrações descritas na lei, como ocorre com o abandono de cargo. A maior parte delas fica sujeita à discricionariedade administrativa diante de cada caso concreto; é a autoridade

⁶² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 25 ed. São Paulo. Atlas: 2012. p. 685.

⁶³ BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999** "Art. 2º, XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei". Disponível em <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 22 abril 2013.

⁶⁴ BRASIL. **STF. Súmula Vinculante nº 21**: "É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo". Disponível em <<http://www.dji.com.br/normas>>. Acesso em 05 maio 2013.

julgadora que vai enquadrar o ilícito como ‘falta grave’, ‘procedimento irregular’, ‘ineficiência no serviço’, ‘incontinência pública’, ou outras infrações previstas de modo indefinido na legislação estatutária. Para esse fim, deve ser levada em consideração a gravidade do ilícito e as consequências para o serviço público”⁶⁵.

No entanto, em que pese os doutos argumentos da ilustre administrativista, há que se reconhecer que tipos vagos de faltas ensejarão a aplicação de sanções com o uso da discricionariedade em casos que, nitidamente, com o fito de atendimento à certeza jurídica, o mais plausível seria a vinculação, a tipicidade, aliás, evitando-se o descumprimento do princípio da impessoalidade.

O Princípio da pluralidade de instâncias equivale o que seria no processo judicial o duplo grau de jurisdição. É a garantia de que todas as decisões estão sujeitas à revisão ou modificação por instâncias administrativas hierarquicamente superiores. Vale tanto para a própria Administração quanto para os administrados, art. 57 da Lei nº 9.784/99.

Admitindo-se a produção de novas provas, novas arguições e alegações, e reexame de matéria de fato. Todas estas circunstâncias são possíveis e se fundamentam na busca, durante todo o processo administrativo, da verdade real dos fatos em contenda, e isto pode acontecer em qualquer fase ou instância.

Este princípio relaciona-se com outros princípios específicos do processo administrativo como a verdade material, flexibilização das formas processuais, oficialidade na instrução probatória e possibilidade de apreciação de todos os fatos e provas durante qualquer fase ou instância processual.

Princípio da economia processual, prevê que na medida em que não haja prejuízo para a defesa ou afete a qualidade das decisões, é saudável que na instrução do processo administrativo não haja rigores formais exagerados, de forma a onerar a Administração, retardar o desfecho do processo e causar desgaste à imagem das instituições públicas, conforme previsto no art. 5º, inciso LXXVIII da CRFB.

A economia processual não significa a supressão de atos previstos em lei que estabelecem o rito processual – o que tornaria o ato nulo -, mas na escolha de

⁶⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 25 ed. São Paulo. Atlas: 2012. p. 688.

formas menos onerosas e o melhor aproveitamento de atos processuais praticados, evitando-se repetições e superposições de provas.

Além da participação do administrado interessado, há previsão legal de participação do cidadão na administração pública, a qual ocorre quando o cidadão, sem interesse individual imediato e tendo como objetivo o interesse comum, busca informações nas vias administrativas ou judiciais.

Garantida pelo princípio da participação popular, a democracia participativa brasileira, prevê variadas formas de atuação do cidadão na condução política e administrativa do Estado, uma delas é o acesso aos processos judiciais e administrativos – art. 31 da Lei nº 9.784/99.

1.3 PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O processo administrativo tributário ou fiscal busca na Constituição Federal (art. 5º, LV) e no Código Tributário Nacional (art. 145) as linhas mestras para sua constituição, cabendo aos entes da federação, obedecidos os ditames da Lei Maior, estipular as demais condições ou ritos procedimentais.

Com a ciência do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN)⁶⁶, fluindo, a partir daí, o prazo para pagamento ou impugnação. Caso oferecida a impugnação tempestiva inicia-se a fase litigiosa, dela cabendo outros recursos, até a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174 do CTN⁶⁷ e durante toda a tramitação do processo administrativo fiscal, ele está sujeito à obediência aos princípios vinculados à administração pública e aos processos administrativos em geral.

A desobediência a esses princípios pode ensejar a nulidade do ato administrativo e conseqüentemente do processo dele decorrente, como é o caso do princípio da legalidade e do direito ao contraditório e ampla defesa que podem fulminar o ato.

⁶⁶ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 31 mar. 2013.

⁶⁷ Conforme previsto no *caput* do “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 31 mar. 2013.

Os princípios já examinados que constam expressa ou implicitamente na Constituição Federal e na Lei nº 9.784/99 são aplicáveis aos processos administrativos em geral, inclusive aos processos administrativos fiscais.

Outros princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal constam no Decreto 70.235/72 e legislação esparsa, como: Princípio da razoável duração do processo, Princípio da verdade material, Princípio da preclusão, Princípio da proibição do *reformatio in pejus*, princípio da definitividade das decisões.

A Emenda Constitucional nº 45/2004 introduziu no ordenamento jurídico brasileiro o princípio da razoável duração do processo como garantia fundamental a razoável duração dos processos, tanto na esfera judicial quanto administrativa, ao estabelecer que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”⁶⁸

No processo administrativo fiscal, em obediência ao princípio da oficialidade, a própria Fazenda Pública tem a obrigação de dar continuidade ao processo, tomando todas as providências necessárias para que o mesmo se conclua, sem depender de nenhum procedimento por parte do contribuinte para o seu andamento.

A existência de muitos processos pendentes de julgamento, trouxe à discussão a prescrição intercorrente no âmbito da administração tributária, tanto na primeira quanto na segunda instância e as constantes reclamações sobre essa demora, há quem considere que se deva arguir a extinção do processo, e por consequência, do crédito tributário, por “prescrição intercorrente”, referente ao disposto no art. 267, II, do Código de Processo Civil, “extingue-se o processo, sem resolução de mérito quando ficar parado durante mais de 1 (um) ano por negligência das partes”⁶⁹.

No entanto, a jurisprudência do STJ aponta no sentido de não se acolher a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

⁶⁸ Nos termos do Art. 5º, inciso LXXVIII. BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 mar. 2013.

⁶⁹ BRASIL. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23 out. 2012.

A jurisprudência majoritária, a exemplo do REsp nº 53467/SP⁷⁰, no qual o relator, o Min. Ari Pargendler, afirma que: "...o tempo que decorre entre a notificação do lançamento fiscal e a decisão final da impugnação ou do recurso administrativo corre contra o contribuinte, que, mantida a exigência fazendária, responderá pelo débito originário acrescido dos juros e da correção monetária; a demora na tramitação do processo-administrativo fiscal não implica a "perempção" do direito de constituir definitivamente o crédito tributário, instituto não previsto no Código Tributário Nacional".

O REsp 1107339/SP de relatoria do Ministro Luiz Fux que em Embargos à Execução o contribuinte alega a ocorrência de prescrição intercorrente, o STJ também não a reconheceu, pois "sobrevindo causa de suspensão de exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, formalizado pelo contribuinte (em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação) ou lançado pelo Fisco, não tendo sido reiniciado o prazo *ex vi* do parágrafo único, do artigo 174, do CTN, o *dies a quo* da regra da prescrição desloca-se para a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade"⁷¹.

Considerando que, segundo o art. 151 do CTN⁷², as reclamações e os recursos são causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, tem-se que não se opera a prescrição intercorrente deste entre a notificação do lançamento e a decisão definitiva que possibilita a exigência do crédito tributário.

Com receio de entendimento em contrário, as procuradorias das fazendas têm proposto execuções fiscais antes da solução do litígio administrativo e, por igual razão os processos são extintos sem resolução de mérito, por ausência de exigibilidade do título executivo, representado pela certidão de dívida ativa.

Desse modo, apesar do princípio da oficialidade, o simples fato de a Fazenda deixar passar um prazo longo sem que chegue à solução do contencioso,

⁷⁰ Disponível em <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=RESP+53467+SP>>. Acesso em 23 out. 2012.

⁷¹ BRASIL. STJ. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14639096>>. Acesso em: 03 nov. 2012.

⁷² "Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança. V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; VI - o parcelamento. Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes". BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 20 dez. 2012.

não é motivo suficiente para a extinção do processo, a não ser que a lei assim o estabeleça. A extinção do crédito tributário, que seria consequência da extinção do processo, tem suas modalidades taxativamente disciplinadas no art. 156⁷³ do CTN.

Por isso, o descumprimento de prazos processuais, apesar de ir contra princípios como legalidade, eficiência, devido processo legal e oficialidade, somente poderá resultar em alguma penalidade, tanto para o Poder Público, quanto para o cidadão, com expressa disposição legal nesse sentido.

A jurisprudência dos tribunais tem reconhecido o direito subjetivo do administrado, no sentido apenas de estabelecer prazos para que a Administração aprecie e decida os recursos administrativos do contribuinte dentro de um "prazo razoável". Nessa direção, tem-se a jurisprudência firmada pelo STJ, tendo sido dada como exemplo a decisão proferida no Mandado de Segurança nº 10092-DF, cujo relator, Min. Franciulli Netto profere: "Concedo parcialmente a segurança, para determinar que a autoridade coatora se pronuncie sobre o requerimento formulado pela Impetrante. Para tanto, fica assinado o prazo improrrogável de 60 (sessenta) dias para a resposta do postulado"⁷⁴.

Verifica-se, ainda, que se da demora na análise do processo houver prejuízo comprovado, aplicar-se-á o disposto no § 6º do art. 37 da Constituição Federal que prevê a responsabilidade objetiva do Estado, bastando comprovar-se o dano e o nexo de causalidade. O referido parágrafo estabelece que: "As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa".

A preclusão administrativa ou princípio da eventualidade é a perda de um poder jurídico processual. Ela atinge tanto os poderes das partes quanto do juiz ou da administração. O princípio da preclusão existe porque o processo não pode ser

⁷³ "Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149". **Código Tributário Nacional**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 20 dez. 2012.

⁷⁴ BRASIL. STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 19 dez. 2012.

eterno, ele tem que acabar. A preclusão serve para dar segurança e acelerar o processo. Por isso não há processo sem preclusão.

No caso do processo administrativo fiscal deve ser dividido numa série de fases ou momentos, entre os quais se divide o exercício dos direitos do contribuinte e da Administração Tributária.

No processo judicial uma vez passada à fase posterior, não se pode mais voltar à anterior. No processo administrativo, embora não seja um retorno de fase, em qualquer fase do processo, o contribuinte poderá apresentar provas, considerando a informalidade ou formalidade moderada e principalmente, a obediência à estrita legalidade da cobrança de tributos. Logo, ou por impulso oficial – que pode ser feita a qualquer momento – ou por provocação do contribuinte o processo poderá voltar a etapas anteriores.

Portanto, embora exista preclusão, pois estão plenamente definidas as etapas de postulação, saneamento, instrução e julgamento. Como se verifica que no processo administrativo fiscal, a fase de postulação é taxativa, mas a administração utilizando-se da possibilidade de revisão de seus próprios atos poderá examinar impugnação de auto de infração apresentada fora do prazo, mediante revisão de ofício prevista no art. 149 do CTN⁷⁵.

Outra observação que se assevera importante é o fato de o contribuinte que discute determinado lançamento na esfera administrativa poder fazê-lo, também, na esfera judicial que pelo princípio da razoabilidade, a administração deixará de analisar o caso, haja vista a supremacia da esfera judicial em relação à administrativa. Vez que poderão vir decisões diferentes, e, por prevalece a decisão judicial, não se justifica a administração tributária despender tempo em análise de caso levado à apreciação do Poder Judiciário.

Outras formas de preclusão em matéria tributária que poderiam ser abordadas são a decadência e a prescrição, porém, dada a especificidade do tema proposto – elisão e evasão -, bem como a abrangência desses institutos, elas não serão tratados na presente dissertação.

⁷⁵ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:” BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 21 nov. 2012. Verifica-se que o contribuinte que realizou a impugnação do lançamento fora de prazo, desde que comprove erro de fato a qualquer momento poderá ser revisto o lançamento, embora que inscrito em dívida ativa.

A norma geral antielisiva foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro, mas, segundo Miguel Reale, não basta que uma regra jurídica se Estruture, é indispensável que ela satisfaça a requisitos de validade para que seja obrigatória⁷⁶, nesse sentido, os princípios constitucionais tributários e administrativos aqui examinados dão supedâneo aos limites para descon sideração dos atos ou negócios jurídicos, objeto do próximo capítulo.

⁷⁶ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 105

CAPÍTULO II

LIMITES PARA DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS

O Brasil possui uma vasta legislação tributária emitida pelos entes tributantes: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no exercício de suas respectivas competências, por isso, é fácil identificar-se lacunas, omissões e até contradições em leis e outros atos normativos, que permitam ao contribuinte aplicar alíquota mais favorável, utilizar base de cálculo mais benéfica ou dilatar o prazo de vencimento de um tributo, sem incorrer em nenhum ilícito tributário.

A utilização das lacunas, omissões ou contradições era considerada lícita. O que existiam eram tentativas de as administrações tributárias em identificar possíveis lacunas na legislação e alterá-las e de outro lado o contribuinte tentando encontrar outras formas de planejamento tributário. Era considerada uma guerra saudável, para aprimoramento da legislação tributária, até o advento da LC nº 104/2001 que introduziu um parágrafo ao art. 116 do CTN⁷⁷.

Entretanto, com a possibilidade de desconconsideração de ato ou negócio jurídico pela autoridade administrativa que tenha por finalidade dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo - regra de aplicabilidade duvidosa -, várias questões têm que ser discutidas à luz do ordenamento jurídico e, principalmente, em face de vários princípios constitucionais tributários e da segurança jurídica, em especial, do devido processo legal, do contraditório e ampla defesa e de outros princípios no campo dos direitos e garantias individuais, como o princípio da igualdade e até da dignidade da pessoa humana.

⁷⁷ “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”. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001). BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 21 nov. 2012.

Discute-se, ainda, a necessidade desse dispositivo (Parágrafo único do art. 116 do CTN), vez que as autoridades fiscais já aplicavam multas agravadas a determinadas condutas, em cujo procedimento fiscal eram desconsiderados atos ou negócios jurídicos utilizados para ocultar ou dissimular a ocorrência do fato gerador.

2.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE ELISÃO FISCAL

A elisão fiscal sempre representou fonte de preocupação para os governos. Para os contribuintes, é um mecanismo essencial de economia, pois, reduzindo a carga tributária, estariam reduzindo custos e maximizando os lucros.

Considerando-se as controvérsias sobre a definição e alcance da elisão fiscal, é possível somente discorrer sobre noções e categorias, mas conclusão definitiva não seria possível, pois sempre depende da análise do caso concreto. Por isso, deve-se tentar caracterizar a elisão fiscal, como forma de distingui-la de outras figuras jurídicas como a evasão ou sonegação.

A elisão corresponde a atos lícitos, praticados anteriores à incidência tributária – ao fato gerador -, de modo que se consiga legítima economia de tributos, seja impedindo-se a realização do fato gerador, seja excluindo-se o sujeito passivo do âmbito de uma norma tributária. Isto é, a elisão se dá antes da ocorrência do fato gerador.

Concomitantemente com o aspecto temporal, caracteriza-se a elisão fiscal pela licitude dos meios utilizados, de acordo com o ordenamento jurídico. É lícita a economia de tributos desde que a conduta não seja vedada pelo legislador. Consoante assevera o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Na elisão fiscal os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador;

Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário, ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa⁷⁸.

Conclui-se que, diante dos princípios da legalidade e tipicidade, informadores do direito tributário brasileiro. Será considerada lícita toda a conduta

⁷⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e Elisão Fiscal em Matéria Tributária**. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998. p. 174

que busque a economia de tributos, desde que não vedada pelo ordenamento jurídico.

A elisão fiscal como forma de planejamento tributário, *stricto sensu*, é uma economia lícita do tributo, posicionamento este adotado pela maioria dos doutrinadores brasileiros e neste trabalho.

Visa a elisão evitar a incidência do tributo, adotando-se medidas que evitem a ocorrência do fato gerador, a redução do montante a ser pago, reduzindo a base de cálculo ou a alíquota a ser aplicada, e ainda o retardamento do pagamento do tributo, sem que isto implique a ocorrência de infração à legislação tributária, com aplicação de multa para o contribuinte⁷⁹.

O planejamento tributário tem por escopo a maximização da lucratividade e competitividade do empreendimento, mediante economia de tributos, após análise da legislação pertinente, de modo a identificar e projetar a tributação incidente e seus efeitos, comparando os resultados prováveis de forma a escolher, sem extrapolar os limites da licitude, a alternativa menos onerosa.

É, em verdade, uma atividade empresarial preventiva, pois decorre da análise da situação antes que ela ocorra. Após a concretização do fato já fica estabelecida a relação jurídico-tributária entre o sujeito passivo (contribuinte) e o sujeito ativo (Estado, *lato sensu*), gerando a obrigação de pagar tributo, devido à ocorrência do fato gerador. Nesta situação, o planejamento tributário é ineficaz.

A alternativa de evitar o pagamento do tributo, utilizando-se de elisão fiscal, via planejamento, somente é possível antes da ocorrência do fato gerador. Trata-se de uma escolha antecipada da atividade empresarial, da sua localização, do regime de pagamento dos tributos e outros fatores que possam acarretar menor carga tributária, sem que venha a acarretar prática ilícita, sujeita à aplicação de penalidade, que, em muitos casos inviabiliza o negócio.

Conforme dados publicados pelo Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (SINDIFISCO): “A arrecadação tributária cresceu 201,34%, em valores correntes, entre os anos de 2000 a 2009, saindo de R\$ 356,7

⁷⁹ AMARAL, Gilberto Luiz do. (Coord.) **Planejamento tributário & A Norma Geral Antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 54

bilhões para R\$ 1,07 trilhão. A variação da arrecadação tributária neste período, representada pela carga tributária, foi superior à variação do PIB nominal (+166,5%) e do nível de preços medido pelo IPCA (+91,41%)”⁸⁰.

Somente poderá ser admitido o planejamento fiscal que não ultrapasse os limites da legalidade, por intermédio de lacunas da legislação tributária, evitar que o fato gerador ocorra e a partir daí escolher entre adquirir ou revender bens e serviços no mercado interno ou externo de acordo com a carga tributária que cada operação representa no custo total. Mas, uma vez escolhida a forma de tributação e ocorra o fato gerador do tributo, nasce a obrigação tributária, nos termos do art.113, § 1º do CTN.

Segundo o art. 161 do Código Tributário Nacional (CTN), o tributo não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia do crédito tributário. Logo, não se pode falar em planejamento tributário após a ocorrência do fato gerador, situação em que o contribuinte já se encontrava em mora.

A alternativa de não pagar o tributo caracteriza-se como prática ilícita, sujeitando a empresa à ação punitiva do Estado, caso este venha a tomar conhecimento de tal prática, especialmente se simulou a ocorrência do fato gerador em que são aplicadas penalidades majoradas, além da prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, em que a Administração Tributária tem o poder-dever de representar junto ao órgão do Ministério Público correspondente à esfera do ente tributante.

Segundo Alfredo Augusto Becker “a regra jurídica de tributação que tiver escolhido para a base de cálculo (dentre os múltiplos fatos que entram na composição da hipótese de incidência) o fato material da introdução de uma coisa, dentro de uma zona geográfica ou política, terá criado tributo com o gênero jurídico do imposto de importação”⁸¹.

⁸⁰ MARIA, Elizabeth de Jesus & LUCHIEZI JR, Álvaro (organizadores). **Tributação no Brasil**. Brasília. SINDIFISCO: 2010. p. 132

⁸¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo. Lejus: 1998. p. 405

Nas importações incide o Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Contribuição sobre o Financiamento Social (COFINS) e Programa de Integração Social (PIS) e taxas como de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX).

O Imposto de Importação previsto na CRFB/88, artigo 153, inciso I, regulamentado pelo Código Tributário Nacional (CTN), artigos 19 a 22 e pelo Decreto-Lei nº 37/1966, de competência da União, incide sobre mercadorias que ingressam no território nacional.

O IPI previsto na CRFB/88, artigo 153, inciso IV, é de competência da União, regulamentado pelos artigos 46 a 51 do CTN e pelas Leis nºs 4.502/64, 7.798/89, 8.383/91, 9.430/96, 9.532/97, 10.865/04, 11.452/07, 11.482/07 e 11.774/08 e Decretos nºs 6.006/06, 6.024/07, 7.212/10 (Regulamento do IPI) e 7.222/10. Incide sobre produtos industrializados nas situações definidas e no desembaraço aduaneiro.

As contribuições para PIS/PASEP e COFINS sobre Importação incidem sobre a importação de bens e serviços do exterior, são de competência da União destinadas ao financiamento da Seguridade Social. Previstos na CRFB/88, artigo 195, inciso IV, regulamentados pela Lei nº 10.865/2004.

O ICMS previsto na CRFB/88, artigo 155, inciso II, regulamentado pela Lei Complementar (LC) nº 87/1996, alterada pelas LC nºs 92/97, 99/99 e 102/2000. É de competência dos Estados e Distrito Federal, também incide sobre bens importados com a finalidade de dar tratamento isonômico aos produtos nacionais.

A SISCOMEX foi instituída pelo Decreto nº 660/1992, alterado pelo Decreto nº 1.408/1995, regulada pela Instrução Normativa SRF nº 680/2006, é devida no ato do registro da Declaração de Importação (DI), “caracterizando-se como um instrumento administrativo que integra as atividades de registro,

acompanhamento e controle das operações de comércio exterior, mediante fluxo único, computadorizado, de informações”⁸²

A efetivação da entrada do produto no território nacional, com o registro aduaneiro, é o momento determinante para ocorrência do fato gerador do Imposto de Importação, IPI, ICMS, PIS e COFINS, sendo irrelevante a data da celebração do negócio no exterior, efetuado pela empresa importadora ou a data do desembarque da mercadoria no território nacional (art. 17 do CTN)⁸³, logo, a empresa deverá estar em dia com suas obrigações na ocasião do desembaraço aduaneiro. Para usufruir de quaisquer benefícios nessa área será necessário o conhecimento das regras de importação, sob pena de o planejamento tributário não oferecer qualquer benefício.

Fator relevante no planejamento tributário é a possibilidade de redução de custos nas importações, tendo em vista os tributos sujeitos ao princípio da não-cumulatividade como o IPI, ICMS, COFINS e PIS/PASEP, cujos impostos são recuperados nas vendas das mercadorias, repassando-se o ônus ao consumidor final.

Muitas vezes, quando há um volume grande de importações, a empresa leva alguns meses sem recolher tributos, embora efetue vendas normalmente, pois ainda está realizando a recuperação dos tributos recolhidos na compra, via importação.

É necessário que a empresa tome a decisão de efetuar as importações ainda no início do exercício fiscal, pois a depender do regime de tributação escolhido, fará ou não jus ao crédito da COFINS e PIS⁸⁴, que somente as empresas optantes pelo lucro real têm direito ao crédito decorrente das compras, quer no mercado interno, quer no externo. O que não ocorre no regime de tributação

⁸² CASTRO JR, Osvaldo Agripino de. PASOLD, Cesar Luiz. **Direito Portuário, Regulação e Desenvolvimento**. 2 ed. Belo Horizonte. Editora Fórum: 2011. p. 81

⁸³“Art. 17 - Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas”. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 22 out. 2012.

⁸⁴ A partir da vigência da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 foram instituídas o PIS/PASEP e a COFINS sobre importação de produtos estrangeiros, conforme: “Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público, incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2o, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no art. 195, § 6º”.

simplificada destinada a pequenas e médias empresas optantes do Simples Nacional⁸⁵ e as optantes do Lucro Presumido.

Porém, o empresário tem que tomar bastante cuidado e avaliar a opção pelo Lucro Real, em que deverá possuir todas as despesas comprovadas na apuração do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), enquanto que na tributação pelo Lucro Presumido a margem de lucro é presumida de acordo com o ramo de atividade da empresa, não há necessidade de comprovação das despesas. Por isso, é necessário avaliar o volume de importações e avaliar o custo-benefício e da possibilidade de recuperação do PIS e da COFINS, que somente é realizado no Lucro Real.

Logo, é necessário no planejamento tributário que se faça um estudo comparativo do lucro a ser auferido pelos dois regimes de tributação, lembrando-se que a opção é realizada no início do ano fiscal e não poderá ser alterada durante aquele exercício. A avaliação equivocada dessa opção poderá comprometer a competitividade da empresa e até a sua sobrevivência do mercado. Isso para as empresas que poderão optar, pois, as grandes empresas somente podem apurar seus resultados pelo Lucro Real, mas, essas empresas, geralmente, não estão sujeitas à sazonalidade de mercados.

No planejamento tributário também é recomendável estudar a localização da empresa, de forma a maximizar os benefícios permitidos por lei. Por exemplo, uma empresa situada na região sul e sudeste – exceto Espírito Santo – cujas regiões têm a alíquota do ICMS nas importações igual à alíquota interna que é de 18%. Caso a empresa tenha suas operações de venda, na sua maioria, para a região norte e nordeste, onde a alíquota interestadual do ICMS é de 7%, tem-se que, embora a tributação na saída seja pelo preço de venda, ainda restará crédito a compensar, pois, a diferença entre as alíquotas é de 11%⁸⁶.

Logo, é fundamental que as empresas estejam prevenidas sobre esses fatores pela influência dos tributos no preço final das mercadorias, por serem

⁸⁵ Instituído pela Lei Complementar nº 123/2006.

⁸⁶ O Senado Federal possui competência para estabelecer as alíquotas aplicáveis a operações e prestações, interestaduais e de exportação. Também possui a faculdade para fixar as alíquotas máximas a serem aplicadas nas operações internas mediante Resolução. As alíquotas aplicadas nas importações são as mesmas das operações internas e o ICMS incidente que será pago no desembaraço aduaneiro constitui crédito do importador.

repassados aos consumidores finais, podem fazer com que a empresa perca competitividade no mercado.

Para um planejamento tributário eficiente é necessário que todos os aspectos tributários sejam considerados: a alíquota nas importações, o regime de apuração dos lucros, os incentivos fiscais, a localização geográfica em relação aos portos e aeroportos e o mercado consumidor, a política de aproveitamento de créditos dos tributos da União e de cada Estado e atenção especial para as constantes alterações da legislação tributária.

Aliás, um dos requisitos de bom planejamento tributário é o conhecimento da legislação tributária e da logística aeroportuária.

O regime aduaneiro de Drawback consiste na suspensão ou eliminação de tributos incidentes sobre insumos importados para utilização em produto exportado, funciona como mecanismo de incentivo às exportações, pois reduz os custos de produção de produtos exportáveis, tornando-os mais competitivos no mercado internacional e é nesse incentivo que as empresas poderão planejar aumentar sua lucratividade e expansão.

Segundo a Receita Federal do Brasil (RFB), “existem três modalidades de drawback: isenção, suspensão e restituição de tributos. A primeira modalidade consiste na isenção dos tributos incidentes na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes, destinada à reposição de outra importada anteriormente, com pagamento de tributos, e utilizada na industrialização de produto exportado. A segunda, na suspensão dos tributos incidentes na importação de mercadoria a ser utilizada na industrialização de produto que deve ser exportado. A terceira trata da restituição de tributos pagos na importação de insumo importado utilizado em produto exportado”⁸⁷.

Diz a RFB que o drawback na modalidade restituição praticamente não existe mais, restando às empresas realizarem seus planejamentos tributários tomando por base as modalidades de isenção e suspensão.

⁸⁷ BRASIL, Receita Federal do. **O regime especial de drawback.** Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/drawback>>. Acesso em 01 set. 2012.

Devido ao grande incentivo do Brasil às exportações, as operações de comércio exterior vinculadas ao regime Drawback permitem ganhos financeiros imediatos, pois concede isenção ou suspensão do Imposto de Importação (II), IPI, ICMS, do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM, além da dispensa do recolhimento de taxas que não correspondam à efetiva contraprestação de serviços, nos termos da legislação em vigor.

A legislação tributária fornece um rol de situações de não-incidência, isenções, suspensão do Imposto de Importação, IPI, ICMS, PIS e COFINS na importação de produtos, via de regra, sob condições predeterminadas.

A isenção de imposto prevista no art. 175, inciso I do CTN⁸⁸, constitui hipótese de exclusão tributária e, como tal, torna inexigíveis os tributos por ela protegidos. Para se tornarem inexigíveis é necessário serem tais tributos passíveis de constituição, portanto quantificáveis mediante a aplicação de alíquota determinada sobre a base de cálculo apurada.

O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que a isenção pressupõe alíquota positiva, produzindo jurisprudência que, fundamentada por Sacha Calmon Navarro Coêlho⁸⁹, define a alíquota zero como mera exoneração quantitativa que, sem traduzir qualquer atipicidade, diferencia-se substancialmente da isenção, inclusive no que respeita à dispensa de lei para torná-la positiva ou significativa.

Nesse sentido, as normas que veiculam benefícios fiscais devem ser interpretadas restritivamente, nos termos do art. 111 do CTN⁹⁰ e de acordo com o art. 1º da Lei nº 8.032 de 12 de abril de 1990⁹¹ são proibidas as isenções e

⁸⁸ “Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção;” BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <<http://www.planato.gov.br>>. Acesso em 22 set. 2013.

⁸⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6 ed. Rio de Janeiro. Forense: 2001. p.174.

⁹⁰ “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <<http://www.planato.gov.br>>. Acesso em 22 set. 2013.

⁹¹ “Art. 1º Ficam revogadas as isenções e reduções do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, de caráter geral ou especial, que beneficiam bens de procedência estrangeira, ressalvadas as hipóteses previstas nos artigos 2º a 6º desta lei”. BRASIL. **Lei nº 8.032, de 12 de abril de 1990**. Dispõe sobre isenção ou redução de impostos de importação e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planato.gov.br>>. Acesso em 22 set. 2013.

reduções, de caráter geral ou especial, do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, ressalvadas as hipóteses taxativamente previstas.

Portanto, ressalvadas as hipóteses de imunidade previstas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e as de caráter eminentemente científico, as hipóteses de isenção previstas em lei são específicas, exigindo estudo cuidadoso para fins de planejamento fiscal.

Para fins de planejamento tributário, o empreendedor deverá estudar a viabilidade de importação de bens descritos na legislação vigente, ou seja, os importados sobre o regime de drawback, gêneros alimentícios de primeira necessidade, fertilizantes e defensivos agrícolas para aplicação na agricultura e pecuária e matérias-primas para sua produção, componentes e peças para manutenção de embarcações e aeronaves, medicamentos específicos e bens importados pelas áreas de livre comércio, observando-se que “as isenções e reduções... serão concedidas com observância do disposto na legislação respectiva”⁹².

No planejamento tributário é interessante que seja realizado estudo de mercado, pois dependendo da variável de logística e localização da empresa, o simples fato da possibilidade de importação com isenção não lhe permite maior lucratividade, é o caso, por exemplo, de produtos que não têm similar nacional, o fato de o produto ser isento de tributos não faz a menor diferença na competitividade, vez que todos se encontram em situação equivalente.

A possibilidade de os Estados brasileiros estabelecerem alíquotas do ICMS sobre a importação dentro de um limite máximo e mínimo e a manutenção de créditos acima dos efetivamente recolhidos possibilitou a guerra dos portos, influenciando diretamente no planejamento tributário.

É sabido que a chamada “guerra dos portos” prejudica a indústria nacional, pois enquanto o produto nacional é tributado por 17% ou 18% de ICMS, o produto importado pode ser tributado por alíquotas reduzidas. Mas, considerando que na atividade empresarial não há espaço para altruísmo, o planejamento fiscal

⁹² BRASIL. **Lei nº 8.032, de 12 de Abril de 1990**. Dispõe sobre a isenção ou redução de impostos de importação, e dá outras providências. Disponível em <<https://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 02 set. 2012.

deve levar em conta a possibilidade de benefício na importação. E a regulação do mercado deve ser realizada pelo Estado.

O Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias do Estado do Espírito Santo (Fundap) já foi muito questionado nos tribunais pátrios, pelos estados que se sentiram prejudicados pela “fuga” de empresas de seus estados em busca dos benefícios do ICMS e ainda tendo que suportar os créditos de ICMS não recolhidos no Estado do Espírito Santo.

Caberia nestes casos às empresas decidirem sobre a viabilidade de poder usufruir o benefício, via adesão ao Fundap. Houve questionamentos judiciais e limitação à utilização de créditos do ICMS decorrentes de compras de empresas importadoras estabelecidas no Estado de Espírito Santo.

Mas, o uso indevido desse benefício gerou também muitos problemas. No julgamento do Recurso em Habeas Corpus nº 19.762/RJ (2206/0140539-5) de relatoria do Ministro Felix Fischer do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao julgar caso envolvendo a utilização indevida do Fundap discorre que:

Não se pode ignorar que o direito consagra uma forma lícita de se buscar uma economia de impostos; chamado de elisão fiscal, esse procedimento funda-se no princípio da estreita legalidade do tributo, que não permite ao Fisco ir buscar tributos onde a lei não lhe autorizou. Nada deve impedir o indivíduo de dentro dos limites da lei, planejar adequadamente seus negócios, ordenando-os de forma a pagar menos impostos. Elisão fiscal é, portanto, a subtração ao tributo de manifestações de capacidade contributiva originalmente sujeitas a ele, mediante a utilização de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei⁹³.

Os principais portos brasileiros que se beneficiavam do regime de reduções tributárias eram Vitória, Itajaí e Paranaguá, com muitos questionamentos dos demais estados brasileiros, pois a guerra dos portos é um dos instrumentos da guerra fiscal travada entre os estados que beneficiam as empresas que buscam economia de tributos e aqueles que se sentem prejudicados.

O Senado Federal aprovou em abril de 2012 a Resolução nº 13⁹⁴ que estabeleceu alíquota unificada de 4% de ICMS incidente nas importações, entrando

⁹³ BRASIL. STJ. **Recurso em Habeas Corpus nº 19.762/RJ (2006/0140539-5)** Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia>>. Acesso em 15 set. 2012.

⁹⁴ BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 13, de 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do

em vigor a partir de 2013, acabando com a guerra dos portos. Mas, outros meios serão criados pelos Estados para continuar distribuindo benefícios fiscais para atrair empresas.

Apenas um mês após o Senado unificar as alíquotas interestaduais do ICMS sobre produtos importados, o Estado de Alagoas publicou um Decreto que permite que empresas estabelecidas em Alagoas possam usar precatórios adquiridos de pessoas físicas e jurídicas para pagar o ICMS sobre as importações.

A existência de acordos internacionais é outro fator relevante no planejamento tributário nas operações comerciais que envolvem importações. O simples fato de existir acordos não significa que importar de países signatários seja positivo, pois o aumento do fluxo comercial significa maior volume de importações e exportações de um ou outro setor e pode haver aumento da concorrência com consequente redução dos preços e da lucratividade.

A Organização Mundial do Comércio (OMC) - existe desde 1995 -, é sucessora do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), atualmente é a organização internacional que mais defende o livre comércio. Promove a abertura das economias e livre comércio, sob a égide de que quanto maior o volume de comércio de um país, maior o seu desenvolvimento.

Os acordos da OMC surgiram no pós Segunda Guerra Mundial para criar condições para a internacionalização da economia e expansão dos negócios. A realização dos acordos visa à redução do imposto de importação, adoção de medidas de defesa comercial (relacionadas aos temas de dumping e subsídios) e acesso aos mercados, de forma a reduzir, ao máximo, as barreiras comerciais.

Porém, a OMC reconheceu que o aumento do volume de comércio pode atrapalhar o crescimento de alguns países, reconhecendo, em decorrência que algumas medidas protetivas devem ser adotadas para viabilizar alguns setores fragilizados. Logo, as barreiras alfandegárias não podem ser descartadas no planejamento tributário, embora o país seja signatário da OMC.

exterior. “Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento)”. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br>>. Acesso em 21 set. 2012.

Outro acordo importante é o Tratado de Assunção (Tratado do Mercosul) que eleva o princípio da cooperação entre países, prevê a livre circulação de bens, de serviços, fatores produtivos e circulação de pessoas dentro de seus Estados-partes.

O Mercosul prevê a implantação de um mercado comum, com tarifas de importações e exportações comuns, dele participam Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai e recentemente a Venezuela.

A legislação que rege o comércio internacional no âmbito do Mercosul impõe alíquotas específicas para vários produtos negociáveis, as quais, por não constituírem benefício fiscal, devem ser aplicadas preferencialmente às alíquotas normalmente praticadas, desde que atendida a condição de origem, independentemente de quaisquer outros fatores envolvidos na tributação desse comércio, dentre os quais se destacam as hipóteses legais de sujeição passiva para as obrigações incidentes nessas operações.

Verifica-se que o planejamento fiscal deve levar em conta, além da espécie de mercadorias, sua origem e a existência de algum benefício, pois, a depender da origem, existem organismos internacionais que garantem privilégios fiscais consideráveis.

O livre comércio significa abertura do mercado para os produtos estrangeiros, reduzindo a taxaço dos produtos importados e, facilitando a entrada de produtos estrangeiros, bem como a conquista de outros mercados. Portanto, falar em livre mercado é falar em maior fluxo do comércio exterior.

A possibilidade de competição com produtos nacionais pode ser uma grande vantagem para empresas importadoras que podem adquirir produtos com preços menores e poder praticar melhores preços, ganhando em lucratividade.

No protecionismo, como a própria terminologia sugere, o país protege seu mercado da concorrência estrangeira, dificultando a entrada de produtos importados, com aumento do custo das importações, via elevação dos tributos e tarifas aduaneiras. Logo, falar em fechar (proteger) ou abrir (liberar) a economia tem relação direta com o fluxo de entrada de mercadorias em determinado país.

Países em desenvolvimento como o Brasil tendem a ter uma política de comércio exterior volátil, devido à pressão pela elevação do superávit da balança comercial, com dificuldade de previsão se a vantagem de importação de um produto estrangeiro hoje poderá sê-lo daqui a seis meses. Por isso, é importante que o planejamento tributário leve em consideração a conjuntura econômica e esteja atento às mudanças e possa facilmente adaptar-se às novas realidades.

Considerando que os impostos sobre o comércio exterior e o IPI são exceções ao princípio da legalidade (art. 153, § 1º da CRFB/88) em que somente cabe à lei ordinária criar ou majorar tributos, a União pode, a qualquer momento, via decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda, majorar-lhes as alíquotas na importação e a empresa desatenta incorrer em prejuízos inesperados, inviabilizando seu negócio.

É muito comum que determinado ramo industrial ameace demissão de trabalhadores, devido à entrada de produtos importados, levando o país a adotar medidas para proteger a indústria nacional, e a empresa importadora tem que se adaptar à nova realidade.

Considerando-se que os consumidores, via de regra, não têm fidelidade ao produto, nem pensam no bem da empresa ou desenvolvimento do país, o aumento de preço provoca a substituição imediata por produto equivalente com preço menor, logo, elevando-se a taxaço dos impostos incidentes no desembaraço aduaneiro, haverá redução das importações.

A abertura dos mercados é uma tendência mundial devido à globalização dos mercados, mas existem alguns produtos que necessitam de algum tipo de proteção devido à dificuldade de competição com o comércio internacional, como os da indústria têxtil brasileira, por exemplo. Sem perder de vista que o produto sofre, além dos impostos incidentes na importação, podem sofrer tributação nos países de origem e chegarem caros no país de destino, inviabilizando a importação.

A Revista Jurídica Consulex, veiculada em 15/09/2012, trás dados interessantes sobre o desenvolvimento do comércio internacional no Brasil, discorre sobre o crescimento das importações, com a seguinte informação: “E as importações estão em ascensão, como consequência direta da constante desvalorização do Real

e desindustrialização brasileira decorrente, principalmente, do nefasto Custo Brasil. O país possui 19.194 empresas exportadoras e 42.327 empresas importadoras⁹⁵. Destaca o Brasil como um dos países que mais ampliaram suas importações, no comparativo entre 2000 e 2012, aumentando em 223%.

A lógica do comércio internacional em relação aos consumidores é a busca pelo que há de melhor no mercado mundial com menores preços, enquanto que os governos tendem à proteção dos produtos nacionais menos competitivos. O grande desafio é encontrar o ponto de equilíbrio que se busca com a celebração de acordos internacionais.

2.1.1 Elisão como planejamento tributário

No presente trabalho comprova-se que o Planejamento Tributário é um meio legal de redução de custos que as empresas se utilizam para minimizar a carga tributária sem que sofram a aplicação de penalidades por parte da Administração Tributária.

Nesse sentido, o planejamento tributário nas importações tem se destacado com uma das principais ferramentas de redução de custos nas organizações, pois, por intermédio da compra de mercadorias ou insumos com custo de produção reduzida em outros países, embora com incidência de tributos na importação, é viável.

Devido ao grande número de pequenas empresas, com pouco nível de informações – fruto da educação deficiente –, à recente abertura do mercado brasileiro, à burocracia, este planejamento tributário ainda está restrito a grandes e médias empresas, especialmente do ramo da indústria e de importação comercial.

As empresas importadoras já descobriram que geralmente os tributos são mais representativos no custo que o frete internacional, somado ao seguro e despesas aeroportuárias o que leva os empreendedores do Brasil a optarem por adquirir mercadorias e insumos no mercado internacional.

Devido a esses fatores, o planejamento tributário é necessário, pois é capaz de fornecer aos empresários subsídios para a tomada decisão como local de

⁹⁵ FERREIRA, Marha E. **Brasil Global**. Revista Jurídica. CONSULEX. Ano XVI nº 376. 15/set/2012. p. 32.

instalação da empresa, poro a ser utilizado, até qual produto deverá ser importado e quando, possibilitando uma importação eficiente, com o máximo de benefícios legais, maior competitividade e maximização dos lucros, através do estudo da tributação incidente sobre as importações.

O planejamento tributário exige acompanhamento rigoroso em que serão realizadas as aferições sobre a efetiva lucratividade do negócio, isto é, avaliação do custo-benefício. Pois, os benefícios fiscais exigem o cumprimento de obrigações acessórias que demandam tempo e conhecimento técnico específico.

O Planejamento Tributário, no entanto, somente enxerga pela ótica do empresário, não avalia as necessidades do país que, na medida em que passa a permitir a entrada facilitada de produtos para os quais existam fabricantes internos, em condições similares de qualidade, isso pode fazer com que os consumidores brasileiros passem a adquirir o produto importado, no caso de ser mais barato, o que pode causar problemas para os fabricantes nacionais, ocasionando desemprego e pobreza.

Conforme tratado neste tópico, não existe altruísmo no mundo empresarial. Para restabelecer o equilíbrio, o Estado tem o poder-dever de interferir no volume das importações, sempre que for necessário, alterando a legislação tributária pertinente, de modo a desestimular a concorrência desleal entre os produtos nacionais e importados, mas o “bom” empresário, por outro lado, estará sempre buscando maior lucratividade sem incorrer em infração tributária, via planejamento tributário.

O uso de meios legais para minimizar o peso da tributação sempre foi permitido pelo sistema tributário brasileiro e é visto como planejamento tributário em que os contribuintes utilizavam-se das lacunas ou omissões legislativas para fugir da tributação, sem que o Estado pudesse proceder à cobrança de tributos, a esta prática, chama-se elisão fiscal.

A elisão fiscal que era vista como planejamento tributário sem maiores consequências aos seus usuários, com a regra erigida no CTN pelo Parágrafo único do art. 116, cognominada de regra “antielisão”, o instituto ganhou outras dimensões.

Dado o princípio da estrita legalidade do Direito Tributário, antes da alteração do CTN pela Lei Complementar nº 104/2001 não poderia a autoridade tributária descaracterizar atos ou negócios sob a égide da prática de elisão fiscal. Sob a ótica desse dispositivo, a dissimulação do fato gerador seria sinônima de elisão fiscal e continuaria permitida mesmo depois da chegada ao ordenamento jurídico tributário da regra chamada “antielisão”?

Para responder a este questionamento será necessário conceituar elisão fiscal, bem como as práticas tendentes a dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, mediante o estudo desses institutos.

O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam reduzir o pagamento de tributos, faz parte de um conjunto de medidas que as empresas têm à disposição para reduzir custos.

Considerando a alta carga tributária no Brasil, o planejamento tributário é bastante atrativo, fazendo com que muitos profissionais se dediquem a identificar as lacunas e omissões da legislação tributária, a fim de reduzir a incidência de tributos.

O planejamento tributário é altamente praticado no Brasil por grandes conglomerados econômicos que avaliam a viabilidade tributária de instalação de suas empresas de acordo com a redução de custos que terão com uma tributação menos onerosa.

A título de exemplo, muitas empresas com sede em um determinado Estado, licenciam seus veículos em outro, com alíquota de IPVA menor ou procedem à instalação de uma filial na fronteira entre dois estados para comercializar mercadorias com alíquota interestadual que é menor, sem nenhum ato fraudulento.

Nesse sentido, embora exista norma prevista em lei complementar para desconsiderar atos ou negócios jurídicos, a delimitação ainda não foi estabelecida, vez que o próprio dispositivo do CTN prevê que os procedimentos para descaracterização serão estabelecidos em lei ordinária.

Geralmente são casos difíceis de identificar a linha divisória entre planejamento tributário e dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo. Em

se tratando do envolvimento de mais de um ente tributante, com interesses conflitantes, ainda é mais difícil à aplicação da regra “antielisão”, tal como previsto do Parágrafo único do art. 116 do CTN.

O processo de consulta à legislação tributária⁹⁶ é prática comum por parte de grandes empresas que enxergam na legislação tributária que, não obstante o caráter de dúvida, busca na própria administração tributária o respaldo para a prática do planejamento tributário.

2.1.2 Elisão fiscal abusiva

Durante algum tempo, a elisão fiscal foi a forma que algumas empresas encontraram para se manterem no mercado competitivo, pois possibilitava uma redução da carga tributária de forma lícita.

O Estado ante as suas necessidades de receita, cada vez mais crescentes para fazer face às despesas, não gostaria de, somente após alguns anos, perdendo receita via elisão fiscal corrigir a legislação, mas tendo certeza de que os contribuintes encontrariam outras formas de elisão fiscal. Para acabar com o planejamento fiscal, via elisão tributária abusiva, foi editada a Lei Complementar nº 104/2001, inserindo o parágrafo único ao art. 116 do CTN - Código Tributário Nacional, com a clara intenção de criar uma regra de “antielisão”.

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 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. (Parágrafo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)⁹⁷.

O Parágrafo único acima transcrito claramente confere poderes à autoridade administrativa para atuar em casos de dissimulação da ocorrência do fato

⁹⁶ O processo de consulta à legislação tributária federal está previsto nos arts. 47 a 58 do Dec. 70.235/1970.

⁹⁷ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 29 dez 2012.

gerador por parte do contribuinte, fazendo incidir a tributação, isto é, não permitir o disfarce e ocultação da verdadeira identidade do fato gerador do tributo.

Sobre a regra geral “antielisiva”, tal como consta no CTN, existem discussões acerca de sua constitucionalidade nos tribunais, bem como a doutrina tem se debruçado sobre o tema. Como a elisão decorre da interpretação da legislação tributária, a regra “antielisão” também deve ser interpretada à luz da legislação tributária dentro do ordenamento jurídico.

O atual estágio da elisão no Brasil é exatamente distinguir o que é lícito, para evitar que ocorra o fato gerador de um determinado tributo, ou se trata de uma dissimulação do fato gerador já ocorrido, o que seria descaracterizado pela autoridade administrativa, é a chamada elisão abusiva, com abuso do direito ou das formas jurídicas, é camuflar, ocultar a ocorrência do fato gerador, sem que se subsuma a uma conduta ilícita.

A partir da edição da Lei Complementar nº 104/2001, com acréscimo do Parágrafo único ao art. 116 do CTN que possibilitou que 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”, que os doutrinadores convencionaram chamar de regra “antielisão”, tornou-se necessário distinguir a elisão fiscal da dissimulação da ocorrência do fato gerador.

No contexto da política tributária que, de um lado está a administração tributária nas suas atribuições de arrecadar e fiscalizar tributos e do outro, o cidadão/empresa que deverá ter seus direitos respeitados, é necessário que se estabeleçam os limites de lícito e do ilícito.

Especialmente em matéria tributária que exige a legalidade, para instituição e majoração de tributos, a obediência aos princípios constitucionais, principalmente no tocante às limitações ao poder de tributar.

É fundamental que se estabeleça até onde os contribuintes podem se utilizar das lacunas e omissões existentes na legislação, sem que posteriormente venha a ser constituído crédito tributário, mediante auto de infração, por ter sido descaracterizado um ato ou negócio jurídico que ele julgava legal.

Nesse compasso, a diferenciação entre elisão lícita e dissimulação da ocorrência do fato gerador, é de suma importância.

A regra apregoada como antielisiva, prevista no Parágrafo único do art. 116 do CTN, na verdade é uma regra antievasiva, pois a autoridade administrativa somente poderá descaracterizar atos ou negócios jurídicos eivados de vício, de simulação, o que tenderia a uma conduta ilícita sob a forma de evasão, punível com aplicação de penalidade pecuniária.

As operações dissimuladas, de modo a ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, são ilícitas e puníveis, nos termos do art. 142 do CTN, podendo ser desconsideradas pela administração tributária.

Ao contrário da elisão que também sempre existiu e continua existindo, não deixou de ser aplicada pelo contribuinte e os negócios jurídicos praticados sob o manto da elisão não poderão ser tributados. Logo, nesse entendimento a regra contida no art. 116 do CTN é antievasiva e não antielisiva.

Na sequência, apresenta-se jurisprudência do Tribunal Regional da 4ª Região, a fim de averiguar o tratamento jurídico dado à elisão fiscal, em que o contribuinte discorda dos procedimentos adotados pela administração tributária.

O Agravo de Instrumento nº 2004.04.01.044424-0 julgado pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF4 trata de um caso em que o Fisco procedeu ao lançamento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ao fundamento de que caracterizada hipótese de negócio simulado, entendendo que, de fato, teria ocorrido a incorporação de uma empresa de menor patrimônio líquido, deficitária por outra de maior patrimônio líquido, superavitária. Em razão dessa incorporação, os prejuízos acumulados pela incorporadora foram utilizados para fins de aferição da base de cálculo da CSLL devida nos períodos subsequentes⁹⁸.

⁹⁸ AI nº 2004.04.01.044424-0/RS – julgado na 2ª turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que concluiu que: “Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. 2. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária. 3. A elisão tributária, todavia, não se confunde com a evasão fiscal, na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador. 4. Admite-se a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios

A 2ª Turma do TRF4 considerou que a hipótese se configura em simulação, pois, por meios indiretos, o contribuinte beneficiou-se de efeitos que a lei não lhe conferia e não de elisão como pretendia o agravante e assim julgou correta a lavratura do auto de infração.

Outro caso interessante é relatado no processo nº 2004.04.01.050264-0 que se originou de execução fiscal em que um frigorífico foi parcialmente cindido, criando-se uma empresa de empreendimentos comerciais que permaneceu com grande parte do patrimônio da primeira, isto é, o frigorífico não encerrou suas atividades⁹⁹.

A Procuradoria da Fazenda Nacional procedeu à inscrição em Dívida Ativa da União de débitos em nome do frigorífico e realizou execução. Em sede de embargos à execução, o frigorífico alegou prescrição dos débitos, vez que a empresa nova não foi citada. Sendo, também constado que houve simulação e não elisão no negócio jurídico de cisão.

O Acórdão proferido nos autos 1.0188.05.043274-2/001 pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais relata um caso em que a Prefeitura do Município de Rio Acima incentiva a transferência de domicílio fiscal de contribuinte para o Município¹⁰⁰.

Em sua defesa o Município alega prática de elisão fiscal por parte dos contribuintes transferidos de “fachada”. Mas, ficou comprovada a cessão gratuita de Box localizado no interior do prédio da Prefeitura Municipal de Rio Acima, ficando a cargo da Prefeitura o envio das correspondências para o endereço de fato das empresas e arcando com as despesas de correios, caracterizando fraude, em que o Fisco pode desconsiderar as operações realizadas a partir do domicílio fiscal fictício.

indiretos para tanto, há simulação. 5. Economicamente inviável a operação de incorporação procedida (da superavitária pela deficitária), é legal a autuação”. Disponível em <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em 23 set. 2012.

⁹⁹ Embargos à Execução. Disponível em <<http://www.trf-4.jusbrasil.com.br>>. Acesso em 29 set. 2012.

¹⁰⁰ No julgamento da Apelação nº 1.0188.05.043274-2/001, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais decidiu que: “O incentivo à transferência fictícia de domicílio fiscal para o Município de Rio Acima, com a cessão gratuita de Box localizado no interior do prédio da Prefeitura Municipal de Rio Acima, combinado com o pagamento de eventuais despesas com o reenvio de correspondências para o verdadeiro endereço dessas empresas a cargo do Poder Público Municipal, caracteriza, sem sombra de dúvida, guerra fiscal, a fim de aumentar a arrecadação do município, mediante a utilização de meios fraudulentos e simulados, através da facilitação da prática de evasão fiscal por parte das empresas lá sediadas ficticiamente”. Disponível em <<http://www.tjmg.jus.br>>. Acesso em 30 set. 2012.

Outro caso comum na jurisprudência é a tentativa de a Fazenda Pública desconsiderar o arrendamento mercantil (leasing) para contrato de compra e venda. A controvérsia trazida a cotejo consubstancia-se na possibilidade de se descaracterizar contratos de leasing para contratos de compra e venda, para fins de cobrança de diferenças de imposto de renda de pessoa jurídica, como o constante do REsp 510.159/MG, relatado pelo Ministro Humberto Martins da 2ª Turma do STJ, julgado em 04/09/2007¹⁰¹.

Porém, a jurisprudência desse Tribunal é assente no sentido de que os contratos de leasing não podem ser descaracterizados pela Fazenda Pública – passando a ser considerados como de compra e venda –, pelo simples fato de as partes ajustarem valores diferenciados para as obrigações mensais, se inexistente dispositivo legal que determine a obrigatoriedade do valor específico para cada prestação. Este é um caso típico de que poderá ser caracterizada a elisão fiscal e, portanto permitida, não ensejando descaracterização do negócio jurídico.

O Supremo Tribunal Federal, mediante Recurso Extraordinário nº 206.069/SP¹⁰², utilizado em vários julgados pelos tribunais em todo o país já tratou da elisão, em que admite que com o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, que deu nova redação ao art. 155, IX, a, da Constituição Federal, incide ICMS sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, independente do negócio jurídico efetivado.

Pois, se tratando de importação de bens feita através de contrato de arrendamento mercantil (leasing), é de mister diferenciar, segundo os Tribunais Superiores, duas situações: uma primeira, quando a mercadoria ou bem importado destina-se a compor o ativo fixo da pessoa jurídica; e a segunda, quando há a importação de bens, permanecendo, ao final do contrato, a arrendadora como

¹⁰¹ No REsp 510.159/MG, julgada pelo STJ, “Não constatada a descaracterização do contrato de arrendamento mercantil em compra e venda, é legal considerar como despesa o que foi gasto com o arrendamento do bem para fins de dedução do imposto de renda”. Disponível em <<http://www.stj.jusbrasil.com.br>>. Acesso em 08 jan. 2013.

¹⁰² BRASIL. STF. Neste Recurso Extraordinário foi afastada “a incidência do ICMS no caso de leasing internacional. Registrou-se que o bem não era destinado a compor o ativo e que, na eventual opção de compra e venda, o impetrante deverá recolher o referido tributo. 3. O Órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal ao examinar violação à alínea a do inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição, com a redação dada pela EC 33/2001, decidiu que o disposto no art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar nº 87/96 aplica-se exclusivamente às operações internas de leasing”. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 30 set. 2012.

proprietária dos bens transferidos de forma temporária à arrendatária. Na primeira hipótese, incide ICMS sobre mercadoria ou bem importado, considerando a circulação econômica havida, por previsão constitucional.

Na segunda hipótese também incide, mas não por ter havido circulação das mercadorias, mas por compor o ativo fixo da importadora, somente após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, que deu nova redação ao art. 155, IX¹⁰³, a, da Constituição Federal, pois nas operações anteriores à Emenda, tratava-se de caso típico de elisão fiscal, em que era permitido o não recolhimento do ICMS.

Logo, os tribunais têm dado interpretação econômica ao direito tributário no tocante à elisão fiscal, ou seja, pela consideração dos atos e negócios jurídicos para fins de tributação, conforme os efeitos econômicos que produzem.

2.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE EVASÃO FISCAL

Na evasão fiscal, o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador, mediante condutas tipificadas como crimes contra a ordem tributária.

Para pagar menos tributos, muitos contribuintes buscam formas legais, por meio de planejamento tributário. Desde o acréscimo do Parágrafo único ao art. 116 do CTN, por meio da Lei Complementar nº 104/2001, o assunto tem gerado grandes discussões, pois, essa norma seria antielisiva que impediria o planejamento fiscal, antes lícito e permitido.

A referida norma estabelece que “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”. Segundo Cesar A. Guimarães Pereira:

¹⁰³ “Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acessado em: 26 jan. 2013.

A função do dispositivo também é meramente explicativa em relação à atribuição de competência para que a Administração pública reconheça a simulação (e, portanto a elisão tributária ineficaz). Como se apontou, o art. 149, VII, CTN, já atribuía esta competência à Administração¹⁰⁴.

Para muitos, o dispositivo é um instrumento para que a autoridade fazendária possa exigir o pagamento do tributo mesmo no caso em que ele foi evitado via planejamento tributário. No entanto, não há consenso, sobre o conceito e alcance da dissimulação. Sendo necessário, portanto, algumas considerações sobre dissimulação do fato gerador.

A simulação pode ser absoluta ou relativa e neste caso, chama-se dissimulação. A professora Misabel Abreu Machado Dezi oferece uma classificação bastante didática para esses institutos:

A simulação absoluta exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício, ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração de vontade falsa. É o caso de um contribuinte que abate despesas inexistentes, relativas a dívidas fictícias. Ela se diz relativa, se atrás do negócio simulado existe outro dissimulado. (...). Para a doutrina tradicional, ocorrem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes; e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros¹⁰⁵.

Nesses casos há a prática de ilícitos pelo contribuinte, no intuito de lesar a Fazenda Pública, que são inadmitidas pela legislação tributária, caracterizando-se como evasão fiscal, em que as autoridades administrativas têm o dever de fiscalizar, proceder à lavratura de auto de infração, com representação fiscal para fins penais ao Ministério Público, enfim, devem ser punidos nos termos da legislação aplicável.

Por essa razão, a dissimulação não poderá ser confundida com a elisão fiscal que não ofende ao ordenamento jurídico, fundamentada em omissões ou lacunas na legislação tributária tão complexa no Brasil. É baseada em estudos para amenizar a pesada carga tributária, de forma lícita, sem o uso de manobras condenáveis pelo ordenamento jurídico.

Casos clássicos de evasão fiscal via dissimulação são aplicadas no gozo de imunidades e isenções concedidas a entidades sem fins lucrativos, em que são

¹⁰⁴ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p.238.

¹⁰⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001**. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001. p 214.

prestados serviços com finalidade de lucro e que são mascaradas para não recolher tributos devidos.

Verdadeiras empresas tentam mascarar suas atividades lucrativas, para fins de eximir-se do pagamento de tributos e a administração tributária tem o dever de descaracterizar essas operações e proceder à cobrança dos tributos. Por diversas vezes o Supremo Tribunal Federal já decidiu que “O foco na obtenção de lucro, a transferência do benefício a particular ilegítimo ou a lesão à livre iniciativa e às regras de concorrência podem, em tese, justificar o afastamento da imunidade” conforme voto proferido no RE 253.472¹⁰⁶.

Considerações sobre dissimulação da ocorrência do fato gerador. Inicialmente tem-se que a evasão fiscal é caracterizada pelas seguintes práticas: a) Sonegação – ocultação da base de cálculo do tributo que leva ao pagamento a menor ou supressão do tributo devido ou; b) Fraude – nesta o contribuinte deixa de pagar o tributo pela prática de atos como adulteração ou falsificação de documentos e c) Simulação – que pode ser absoluta (finge o que não existe) ou relativa (dissimulação – oculta a ocorrência do fato gerador, com a prática de outro ato ou negócio jurídico).

Levando em conta que o parágrafo único do art. 116 do CTN trata de descon sideração de 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, verifica-se que essa figura tributária “dissimulação” está no campo da evasão fiscal e não da elisão.

E, em se tratando de evasão fiscal não há como caracterizar esse novo regramento do CTN como norma “antielisiva” e sim “antievasiva”, a qual não seria necessária, pois o art. 142 do CTN já prevê a possibilidade de constituição do crédito tributário nesses casos.

Ademais, a nova regra não é autoaplicável, carecendo de lei ordinária para definir quais os atos ou negócios jurídicos a administração poderá

¹⁰⁶ No julgamento do Recurso Extraordinário RE 253472 a houve a observação do ministro relator de que: “cabe à autoridade fiscal indicar com precisão se a destinação concreta dada ao imóvel atende ao interesse público primário ou à geração de receita de interesse particular ou privado” é pertinente. Mesma observação cabe aos processos em que a autoridade fiscal pretender descaracterizar atos e negócios jurídicos. BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 14 nov. 2012.

descaracterizar. Ao que tudo indica, a regra pretendia evitar a elisão, mas não o fez ao equiparar a dissimulação com elisão fiscal que continua sendo permitida por não ofender nenhum preceito legal.

Embora, claramente, existam dois momentos para o tratamento dado à elisão fiscal: antes e depois da edição da norma “antielisiva”, na prática, o tratamento dado, tanto pela administração tributária como pela jurisprudência dos tribunais não mudou. Primeiro, porque a lei ordinária a que se refere o Parágrafo único do art. 116 do CTN ainda não foi editada. Segundo, porque existem discussões sobre o alcance do termo dissimulação.

Prática comum verifica-se no caso em que empresas atacadistas domiciliadas em fronteiras entre estados da federação, registrarem filial no Estado vizinho a fim de utilizar alíquota interestadual do ICMS nas vendas de 12% ou 7% em contrapartida à alíquota interna que tem um percentual superior e assim reduzir o pagamento do imposto.

Para operacionalizar a economia de tributos, as vendas realizadas para o Estado vizinho são realizadas a partir da empresa domiciliada no outro Estado e assim estará sempre utilizando alíquota interestadual do ICMS de 12% ou 7%. A auditoria fiscal tende a descaracterizar as operações interestaduais realizadas.

Entretanto, de acordo com os fatos, o auditor fiscal deverá levar em consideração: 1) existem instalações e estoques na filial ou somente foi registrada; 2) a filial realiza operações de vendas internas, ou seja, não foi constituída apenas para simular vendas interestaduais.

Observa-se que não é proibido ao contribuinte efetuar registro de filial em outro Estado vizinho e as operações de vendas interestaduais somente podem ser consideradas dissimulação se comprovada o intuito de fraude. Uma vez reconhecida a dissimulação, a administração tributária tem o poder-dever de fazer prevalecer as consequências do ato simulado, com lavratura de auto de infração, para exigibilidade do crédito tributário, com aplicação de penalidade pecuniária.

Portanto, a administração tributária há que se cercar de cuidados ao descaracterizar a ocorrência do fato gerador de tributos, pois cabe a ela comprovar com elementos de convicção, a existência de dolo, fraude ou simulação que

justifique a descaracterização de um ato ou fato jurídico típico da atividade econômica.

Um caso emblemático na legislação brasileira e que foi oferecida como possibilidade de economia do imposto de renda da pessoa física que permitia abater da renda bruta os prêmios de seguro de vida pagos a companhias nacionais ou autorizadas a funcionar no país, quando forem indicados o nome da companhia e o número da apólice¹⁰⁷.

Com essa possibilidade não demorou surgir contratos de seguros dotais¹⁰⁸, com apólices de curto prazo, cobertura por empréstimos da própria seguradora e em breve espaço de tempo ocorria rescisão do contrato com resgate da apólice, com dedução de despesas e juros, reduzindo, com isso, o imposto de renda a pagar ou obtendo restituições indevidas.

A infração tributária decorre da inobservância da legislação, quando ocorre o pagamento realizado fora do prazo legal ou incorreto. Na infração tributária o objetivo é eximir-se do tributo devido e, na infração penal ocorre apenas com violação à lei penal, como a corrupção passiva prevista no § 1º do art. 317 do Código Penal¹⁰⁹.

Porquanto, há diferentes graus de reprovabilidade social aos ilícitos. No campo tributário, a percepção preliminar é que existe certa tolerância, diferentemente dos crimes contra a vida, a liberdade sexual, o patrimônio particular e a corrupção, em que o nível de aceitação social é mínimo. Esse fato é deveras estranho, vez que os ilícitos tributários afetam diretamente a distribuição da riqueza e a consecução de serviços essenciais por parte do Estado moderno.

¹⁰⁷ “Art. 20. Da renda, bruta, observadas as disposições dos §§ 1º, 3º e 5º do art. 12, será permitido abater: (...). b) os prêmios de seguro de vida pagos a companhias nacionais ou autorizadas a funcionar no país, quando forem indicados o nome da companhia e o número da apólice”. BRASIL. **Decreto n. 24.239, de 22 de dezembro de 1947**. Aprova o Regulamento para a cobrança e fiscalização do imposto de renda. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 22 set. 2012.

¹⁰⁸ FURLAN, Anderson. FURLAN, Anderson. **Elisão Fiscal**: Reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual. Coimbra: Edições Almedina S/A, 2007. p. 39-40

¹⁰⁹ “Art. 317 - Solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem”. BRASIL. **Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 22 set. 2012.

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88), denominada “Constituição Cidadã” destina grande parte dos recursos públicos à saúde, educação, habitação, saneamento básico e, sem uma carga tributária condizente e administração tributária eficiente, capaz de fiscalizar e arrecadar os tributos devidos, não será possível ao Estado cumprir sua finalidade constitucional.

Nos crimes contra a ordem tributária, porém, o cidadão tende a aceitar a conduta do agente criminoso, sem levar em consideração os demais fatores e os meios disponíveis para acompanhamento da aplicação dos recursos públicos, a resposta a esses fenômenos serão abordados no presente trabalho, sem maiores pretensões.

Os aspectos conceituais, o sujeito ativo e passivo e o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária, os efeitos desses ilícitos na distribuição da riqueza e na realização do bem-comum são aspectos que devem ser levados em consideração no estudo da percepção quanto ao sentimento de tolerância ou repúdio da sociedade quanto a esses delitos.

O conteúdo patrimonial é elemento caracterizador do ilícito tributário, culminado com o não pagamento, total ou parcial do tributo. Logo, sem conteúdo patrimonial é o ilícito consistente no inadimplemento de simples obrigação acessória, o que pode ser classificado como ilícito administrativo, que não se confunde com o ilícito penal.

2.2.1 Considerações sobre crimes contra a ordem tributária

A Lei nº 8.137/1990¹¹⁰, além de reunir crimes previstos em legislação esparsa, estabeleceu condutas novas que atenderam às demandas, principalmente da Administração Tributária e Ministério Público.

Também, a Lei 10684/2003¹¹¹ que alterou a legislação sobre o Programa de Recuperação da RFB, ampliando a proteção legal em seu artigo 9º tipificou no

¹¹⁰ Os crimes contra a ordem tributária são tratados na Lei nº 8.137/1990 que tipifica como crimes as condutas omissivas ou comissivas tendentes a reduzir ou suprimir tributo devido.

¹¹¹ Tratou de parcelamento com benefícios fiscais, cujo pagamento se dá pelo faturamento da empresa. O contribuinte que cometesse crime bastava aderir a um parcelamento desses que já teria sua punibilidade pelos crimes contra a ordem tributária suspensa

Código Penal, como apropriação indébita previdenciária art. 168-A e 337-A de sonegação de contribuição previdenciária.

Como em todo sistema penal brasileiro, para que seja caracterizado um crime, tem que haver a descrição das condutas em lei. Segundo os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório 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 legislação¹¹².

A caracterização da maioria dessas condutas depende de apuração mediante procedimento de análise em escrituração fiscal, contábil e em declarações prestados pelos contribuintes ao Fisco, por isso, são apuradas pelo corpo técnico de auditoria fiscal dos entes tributantes. Como o Ministério Público é o titular da ação penal, será necessária a formulação de representação para esse fim.

Após a apuração dos fatos, da qualificação dos possíveis acusados, a Administração Tributária encaminha, via Representação Fiscais para Fins Penais (RFFP), ao Ministério Público correspondente que avaliará quanto à viabilidade do oferecimento da denúncia-crime.

Sobre o assunto, traz-se a lume artigo de Alessandra Gomes Varisco, cujo trecho é oportuno que se transcreva:

A Lei nº 9.430/96, no seu artigo 83, refere-se à representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária, definidos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Diz-se que essa

¹¹² BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 out. 2012.

representação fiscal para fins penais será feita pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional e encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a existência fiscal do débito tributário correspondente.

Não quer dizer que, diante dos papéis requisitados ou do relatório do inquérito policial, tenha o Ministério Público que, obrigatoriamente, oferecer denúncia.

Nos autos da ação de execução fiscal, havendo indícios de ilícito penal de qualquer natureza, especialmente crime de sonegação fiscal ou apropriação indébita de tributo ou contribuição, deverá o Procurador da Fazenda Nacional, na forma do artigo 40 do Código de Processo Penal, requerer ao juiz que envie cópias dos elementos de convicção ao Ministério Público Federal, para a propositura da competente ação penal¹¹³.

Verifica-se que o oferecimento da representação fiscal para fins penais é obrigatório, pois, o texto legal refere-se a “será” e não “poderá”, sendo norma cogente, o Auditor Fiscal terá que, uma vez identificando a prática das condutas descritas na lei, isto é, a prática do crime, em tese, fará a RFFP e providenciará o envio ao Ministério Público.

No âmbito federal, a Portaria da Secretaria da Receita Federal nº 326, de 15/3/2005 estabelece procedimentos a serem observados na comunicação ao Ministério Público Federal de fatos que configurem ilícitos penais contra a ordem tributária, contra a administração Pública Federal ou em detrimento da Fazenda Nacional, relacionados com as atividades da Secretaria da Receita Federal que, a partir de 2007, passou a abranger as contribuições previdenciárias, com a fusão da SRF com a Secretaria da Receita Previdenciária, formando a Receita Federal do Brasil (RFB).

Embora exista a obrigatoriedade da RFFP que será lavrada em autos separados do controle do crédito tributário. Caso a apuração dos fatos decorra da lavratura de auto de infração, ambos caminharão juntos até a constituição definitiva do crédito na esfera administrativa e somente nesta fase a RFFP será encaminhada ao Ministério Público, conforme decidido reiteradamente pelo Supremo Tribunal Federal (STF):

HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DE INQUÉRITO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO RESPECTIVO TRIBUTO AINDA NÃO CONSTITUÍDO EM DEFINITIVO. SÚMULA VINCULANTE 24. ORDEM CONCEDIDA. Nos termos da Súmula Vinculante 24, impõe-se o trancamento de inquérito que apura a prática, em tese, de crime contra a ordem tributária (art. 1º da Lei 8.137/1990), se o respectivo lançamento

¹¹³ VARISCO, Alessandra Gomes. **Dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo**. Disponível em <<http://www.abdir.com.br/doutrina>> Acesso em 29 de set. de 2012.

tributário ainda não foi definitivamente constituído. Ordem concedida, para o trancamento do inquérito, quanto ao crime descrito no art. 1º da Lei 8.137/1990, até que ocorra o respectivo lançamento definitivo do tributo. (96832/PR), Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 10/08/2010, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-168 DIVULG 09-09-2010 Publicação 10-09-2010)¹¹⁴.

Antes da consolidação desse entendimento de que deve haver prévio exaurimento do processo na esfera administrativa, matéria inclusive objeto da Súmula Vinculante nº 24, a RFFP era encaminhada ao Ministério Público assim que os fatos fossem apurados e este poderia, desde logo, oferecer a denúncia.

Nos crimes contra a ordem tributária, a ação penal é pública incondicionada e o Ministério poderá oferecer a denúncia sem qualquer procedimento fiscal, conforme jurisprudência unânime dos tribunais pátrios, objeto da Súmula 609¹¹⁵.

Entretanto, depois de reiteradas decisões judiciais, que culminou com a edição da Súmula Vinculante nº 24¹¹⁶, o crédito tributário deveria estar definitivamente constituído na esfera administrativa para que fosse iniciada a persecução penal.

Essa súmula é um divisor de águas na ritualística processual nos crimes contra a ordem tributária.

Antes, o Ministério Público, além de poder constituir, pelos seus próprios meios, o conjunto probatório, para oferecer a denúncia – o que continua. O Fisco, assim que constatasse indícios de crimes contra a ordem tributária, durante ou após a ação fiscal, já encaminhava a RFFP que fornecia os indícios de materialidade e autoria dos crimes e o Ministério Público estaria apto a oferecer a denúncia-crime.

O Ministério Público, enquanto titular da ação penal, antes da súmula poderia oferecer a denúncia, antes, durante ou depois da constituição definitiva do crédito, bastando reunir os elementos do art. 41 do Código de Processo Penal (CPP):

¹¹⁴ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso: 22 ago. 2012.

¹¹⁵ De acordo com a **Súmula nº 609** do STF “É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”. DJ de 30/10/1984, p. 18202. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 23 nov.2012.

¹¹⁶ Conforme estabelecido na **Súmula Vinculante nº 24**: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. DJe nº 232, p. 1, em 11/12/2009 - DOU de 11/12/2009. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 23 nov.2012

Art. 41. A denúncia ou queixa conterá a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo, a classificação do crime e, quando necessário, o rol das testemunhas¹¹⁷.

Essa medida trouxe alguns problemas práticos, enquanto solucionou outros. Entre os problemas estão: a) o Ministério Público sentiu-se “mero” cobrador de tributos, pois em caso de pagamento, a punibilidade estaria extinta, não se levando em conta a conduta do agente e b) as RFFPs que já haviam sido encaminhadas pelas Fazendas deveriam retornar para aguardar a definitividade do crédito ou a comunicação da definitividade do crédito, via ofício ou outros meios, para que pudesse oferecer a denúncia e c) trancamento do processo criminal de várias ações em curso.

Entre as soluções era o de envio do processo ao Judiciário antes do esaurimento do processo na esfera administrativa, existia possibilidade de condenação no Poder Judiciário e nulidade ou improcedência do procedimento de apuração do tributo na esfera administrativa, com alto custo processual e resultado nulo, pois a punibilidade, também, estaria extinta.

Como se viu, o processo é encaminhado ao Poder Judiciário via Denúncia Crime formulada pelo Ministério Público e, por não ter rito especial segue a tramitação do CPP como os demais crimes.

Discorrer sobre a tramitação do processo criminal no Judiciário, não é o objetivo deste trabalho. Neste tópico, é importante ressaltar, que o divisor de águas é a Súmula 24 que prescreve: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”¹¹⁸.

Essa Súmula, porém, além de não ser unânime, trouxe vários questionamentos sobre processabilidade e prescrição. Pois, a reconhecer que o processo penal somente poderia ter início a partir do lançamento definitivo, a dúvida quanto ao início da contagem da prescrição persistiria se do fato criminoso ou do lançamento definitivo.

¹¹⁷ BRASIL. **Código de Processo Penal**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 02 set. 2012.

¹¹⁸ Vide nota 120.

No primeiro caso estaria fomentando a impunidade, pois a maioria dos crimes estaria com a pretensão punitiva estatal prescrita, dada a morosidade das decisões administrativas. Felizmente, a maioria dos ministros opinou que a prescrição somente se inicia após o lançamento definitivo. Embora esta discussão não conste do texto restrito da referida Súmula, o entendimento do STF seria aplicado pelos juízos processantes de todo o país.

Nos crimes Contra a Ordem Tributária, o rito será o ordinário previsto no CPP para os crimes apenados com reclusão (art. 1º da Lei nº 8.137/90) e os crimes do art. 2º embora apenados com detenção, o rito é o mesmo.

A crítica quanto a essa distinção de rito entre os demais crimes, para os quais são previstos detenção, é que fere o princípio constitucional da isonomia. Pois aos crimes em que são aplicadas penas de reclusão, a dilação probatória é maior.

É exatamente pela percepção do acusado que se justifica a aplicação do mesmo rito. Soaria estranho ao acusado de “falsificar ou alterar nota fiscal”, previsto no art. 1º e àquele acusado de “fazer declaração falsa ou omitir declaração” do art. 2º que fossem utilizados ritos processuais diferentes, vez que ambos dependem de exame da escrituração fiscal e contábil, isto é, dependem de prova complexa¹¹⁹.

Por outro lado, se comparado aos demais crimes, seria injusto e desigual aplicar-se o rito de reclusão aos crimes com detenção, pois naquele permite a amplitude do contraditório e ampla defesa. E ao cidadão-contribuinte parece que o Estado está privilegiando os detentores de patrimônio e renda que sonegam tributos.

A competência para processar e julgar esses crimes é da Justiça Comum Estadual nos tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios e nos tributos de competência da União, da Justiça Federal.

O parcelamento – modalidade dantes considerada moratória -, com a edição da Lei Complementar nº 101/2000, que acrescentou o inciso VI ao art. 151 do CTN, passou a integrar as modalidades de suspensão do crédito tributário. E o pagamento extingue o crédito tributário (art. 156, II do CTN).

¹¹⁹ O exame de livros e documentos fiscais depende da análise por profissionais habilitados, geralmente agentes do Fisco que detêm a competência conferida pelo art. 142 do CTN.

Ao se dar esse mesmo efeito à punibilidade pelos crimes contra a ordem tributária, isto é, a suspensão ou extinção do crédito tributário com o parcelamento ou pagamento, tem gerado muitas polêmicas no mundo acadêmico, no Ministério Público e no Judiciário.

De acordo com o art. 34 da Lei nº 9.245/95 “Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729 de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”¹²⁰

Por sua vez, o art. 9º da Lei nº 10.684/2003 que instituiu o parcelamento especial, chamado REFIS, parece ter posto fim a esse debate, em tese, ao estabelece que:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada como agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada como agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios¹²¹.

É notório o casuísmo dessa lei, pois, além de conceder parcelamentos a longo prazo, com incentivo de redução ou extinção de multa e juros, com parcelas incidentes sobre o faturamento que nem sempre existente, a pretensão punitiva se prolonga no tempo e, na maioria das vezes, nem se concretiza. Como a competência para legislar sobre matéria penal é exclusiva da União, essa lei teve efeito negativo nas finanças dos Estados e Municípios, distribuiu injustiças e desestimulou o corpo técnico do Fisco e Ministério Público.

O Ministério Público que, a partir da promulgação da Lei nº 8.137/1990 criou promotorias especializadas em crimes contra a ordem tributária, viu-se reduzido a

¹²⁰ Essa regra de suspensão ou extinção da punibilidade não existia na redação original da Lei nº 8.137/90, com essa previsibilidade, o Ministério Público, principalmente, enquanto titular da ação penal manifestou-se contrário à essa possibilidade. Mas, vigora hoje essa prática, o processo-crime somente tem seguimento após o crédito tributário esteja plenamente constituído, nem suspenso ou extinto.

¹²¹ BRASIL. **Lei nº 10.684/2003, de 30 de maio de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 30 dez. 2012.

mero cobrador de tributos. A administração tributária com o encargo de realizar RFFP para serem arquivadas e foi utilizada para estabelecer, em última análise, tratamento desigual aos contribuintes infratores: aquele que pode pagar ou parcelar estará livre e não responderá pela conduta tipificada que tem tratamento desigual aos demais crimes, previstos no Código Penal e demais leis.

Conforme verificado nas considerações sobre o pagamento e parcelamento do crédito tributário objeto de crimes contra a ordem tributária e previdenciária, os efeitos na pretensão punitiva estatal são os mesmos do crédito tributário, ou seja, suspensão e extinção da punibilidade.

Entretanto, o mesmo não ocorre nas hipóteses de exclusão do crédito tributário pela isenção e anistia (art. 175 do CTN) que fulminam o crédito tributário principal, juros e multa e a exclusão da punibilidade fulmina apenas a pretensão punitiva do Estado.

Vem à baila, neste momento, a questão do pagamento em atraso se confira ou não crime, isto é, aquele declarado e não pago, havendo muita confusão entre pagamento em atraso e apropriação indébita, sem levar em conta que, em última análise, toda ausência ou atraso no pagamento de tributos por pessoa jurídica se configuraria apropriação indébita, pois, a carga tributária incidente é repassada ao consumidor final.

O que se configura como apropriação indébita ou crime contra a ordem tributária, de acordo com a legislação dos crimes contra a previdência social, é a contribuição descontada do trabalhar e não repassada ao Erário.

Outra discussão acalorada e interessante é acerca da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN¹²², quando ocorre o pagamento integral do tributo. Alguns Estados, como o do Maranhão que já reconhece a denúncia

¹²² “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração”. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 mar. 2013. A denúncia espontânea somente era reconhecida pela administração tributária quando o pagamento era acompanhado da multa de mora. Mas, de acordo com o Ato **Declaratório nº 4, de 20 de dezembro de 2011**, a PGFN firmou entendimento que, para fins de aplicação da denúncia espontânea (art. 138 CTN), não existe diferença entre multa moratória e punitiva. Ocasão em que dispensa a apresentação de contestação ou apresentação de recursos em ações judiciais. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

espontânea, isto é, sem incidência de multa de mora. O entendimento ainda vigente é que a denúncia acompanhada de parcelamento não se subsume ao art. 138.

Os tribunais têm excluído a multa de mora em casos de denúncia espontânea, por considerá-la punitiva, bastando que haja a incidência de juros. A discussão já não merece mais destaque nacional, à medida em que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil emitiram instruções para que seja reconhecida, de ofício, a denúncia espontânea em julho de 2012, apenas cuidando de caracterizá-la, para que não ocorra o uso indevido do instituto, o que é pouco provável. Logo, a pretensão punitiva do Estado somente poderá ser exercida, se ao crédito tributário for aplicada penalidade administrativa, via auto de infração.

Como início destas considerações, o artigo publicado por Bernardo Marino Carvalho revela, com maestria, a posição do Estado com relação aos ilícitos tributários:

No entanto, ao invés de o Estado se valer dessa norma específica para a aplicação de uma política mais severa de combate à sonegação fiscal, ele passou a criar uma série de dispositivos legais que, contrariamente, passaram a privilegiar essa espécie de crimes.

Esse arcabouço de privilégios demonstra que, em verdade, o ente-tributante está se valendo do direito penal tributário como instrumento de sua política arrecadatória. Assim, não importa o crime cometido para sonegar, desde que o Estado receba o que lhe é devido¹²³.

Conforme demonstrado, os crimes contra a ordem tributária têm maior potencial ofensivo que muitos crimes na ordem da criminologia brasileira, pois permite a continuidade das desigualdades pela concentração de riquezas, empobrecimento do Estado com cada vez menos recursos para fazer face às despesas de custeio dos serviços públicos e investimentos.

O estímulo à sonegação capitaneada pela impunidade é de evidência solar. Mas, não se assiste os meios de comunicação reclamarem sobre esse tipo de impunidade que assola o Brasil, além de ser um dos fatores preponderantes da manutenção da carga tributária altíssima, com serviços públicos incompatíveis, mas tudo isso, tem origem: a confusão entre o público e o privado.

¹²³ CARVALHO, Bernardo Marino. **A Quebra da Isonomia nos Crimes de Sonegação Fiscal**. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos>>. Acesso em 20 mar. 2013.

A política e os meios de comunicação dominados por empresários, além de agentes da corrupção que desviam dinheiro público já arrecadado. Os crimes tributários, por sua vez, impedem a arrecadação têm como vetor a descriminalização das práticas de fraudar, adulterar, omitir rendas e outros delitos (arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990). Em última análise, frutos de roubo qualificado pelo resultado, com uso de armas silenciosas, pois quem suporta o ônus do tributo é o consumidor final.

Contudo, é sabido, que nem toda a carga tributária aparente do Brasil é repassada ao consumidor, pois parte dela se converte em redução de preços, sob pena de inviabilizar qualquer empreendimento, por falta de competitividade no mercado globalizado.

Todavia, a solução não é permitir a prática de delitos com o fito de reduzir a carga tributária e sim reduzi-la por meios legais, com fiscalização adequada e punição, possibilitando a tão alentada justiça fiscal.

Verifica-se que a Administração Tributária está se modernizando, com informatização integrada e instituição de serviços de inteligência, com apoio das Polícias Judiciárias e Ministério Público, no combate aos delitos tributários, mas se não houver punição efetiva, será mais um gasto desperdiçado. Além de não atingir o caráter pedagógico das ações.

Caso o planejamento tributário que vise dilação do prazo de pagamento do tributo, com suporte na legislação fiscal vigente, preservando os objetivos econômicos e empresariais verdadeiros, não há que se falar em evasão fiscal (ilícita), mas sim em elisão fiscal (lícita).

Na caracterização da evasão fiscal, a preocupação com a existência da simulação deve se pautar na validade, e não na desconstituição do ato. A preocupação deve ser com a eficácia, ou seja, com a demonstração da simulação. Não será necessário desconstituir o ato, mas apenas inibir seus efeitos tributários.

Estabelecer a diferenciação entre as duas modalidades de “economia” de tributos, é fundamental para que se defina o tratamento tributário a ser dado em cada caso. Registra Andreson Furlan que as primeiras construções doutrinárias no Brasil foram de Rubens Gomes de Souza:

No âmbito da doutrina nacional, a primeira distinção relevante entre as condutas lícitas e ilícitas tendentes a pagar menos, retardar o pagamento ou simplesmente não pagar tributos, coube a RUBENS GOMES DE SOUZA, em 1952. Esse autor realizava a distinção entre “evasão” e “fraude fiscal”. Ambas seriam acções ou omissões destinadas a evitar ou retardar o tributo devido. Todavia, a fraude implicaria numa infração à lei, sendo, portanto, punível, ao contrário da evasão fiscal¹²⁴.

No cenário nacional, notadamente após a introdução da norma geral antielisiva a diferença entre elisão e evasão, segundo o mesmo autor:

A única forma segura para distinguir a evasão e a economia de imposto seria valer-se do critério da licitude dos meios utilizados. No caso da simulação, por exemplo, onde o facto real é mascarado pela forma, poderia o Fisco reconhecer os efeitos tributários do negócio concretamente realizado, sem atenção à forma simulada. E isso somente à luz das circunstâncias do caso concreto¹²⁵.

Verifica-se que o Parágrafo Único do art. 116 do CTN trata exatamente da desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, mas não trata de nenhum caso concreto, tende a ser utilizado para todos os casos em que são utilizados meios para dissimular a ocorrência do fato gerador.

A fim de responder às proposições desta dissertação, foram pesquisados, no ordenamento jurídico de outros países, os instrumentos adequados de estudo acerca de elisão e evasão fiscal, como ferramenta útil à reforma da legislação e do sistema judicial, demonstrando o que é necessário, permanente ou modificável nas normas jurídicas e instituições judiciais e o que caracteriza as crenças e valores que fundamentam as referidas normas¹²⁶.

A implantação da norma geral antielisiva nacional depende de regulamentação por meio de lei ordinária que atenda aos princípios constitucionais, para tanto, é necessário que se examine, embora que minimamente, a legislação de outros países, o que será objeto do capítulo subsequente.

¹²⁴ FURLAN, Anderson. **Elisão Fiscal**: Reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual. Coimbra: Edições Almedina S/A, 2007. p. 24.

¹²⁵ FURLAN, Anderson. **Elisão Fiscal**: Reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual. Coimbra: Edições Almedina S/A, 2007. p. 82.

¹²⁶ CASTRO JR, Osvaldo Agripino de. **Teoria e Prática do Direito Comparado e Desenvolvimento**: Estados Unidos x Brasil. Florianópolis. Fundação Bouiteux, UNIGRANRIO, IBRADD, 2002. p. 67

CAPÍTULO III

CONSIDERAÇÕES SOBRE NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS

Neste capítulo, pretende-se realizar estudos sobre elisão e evasão fiscal em alguns países e no Brasil, através da metodologia denominada pelo professor Dr. Osvaldo Agripino de “microcomparação”, de modo a “reduzir a sua multiplicidade labiríntica”¹²⁷ de formas.

Para que sejam desconsiderados quaisquer os atos ou negócios jurídicos tratados no capítulo anterior, será necessária a edição de lei ordinária para regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

A razão do estudo deste tópico, também, é fornecida por Castro Júnior, em que, citando autores nacionais e internacionais, fornece justificativa para o uso do método de “microcomparação”:

A justificativa do uso do Direito Comparado decorre de que ele é uma ferramenta útil à reforma da legislação e do sistema judicial, bem como de processos de integração, tais como o Mercosul, uma vez que somente a análise de uma variedade de culturas e sistemas judiciais e jurídicos demonstra o que é fundamental e conceitualmente necessário para um sistema, ou o que é acidental, mais do que necessário; o que é permanente, mais do que modificável nas normas jurídicas e instituições judiciais; e o que caracteriza as crenças e valores que fundamentam¹²⁸.

No exercício do poder-dever de fiscalizar e arrecadar tributos, é comum a descaracterização de atos e negócios jurídicos, tendentes a dissimular a ocorrência do fato gerador ou postergar o pagamento de tributo devido. A urgência no aperfeiçoamento da legislação tributária decorre do estabelecimento da democracia, dos valores sociais do trabalho, da livre iniciativa e da dignidade da pessoa humana.

A sociedade brasileira, no exercício da democracia não tolera mais um Fisco admoestador, que pune com multas elevadas, sem o supedâneo legal adequado e infringência a princípios mezinhos como a possibilidade de ampla defesa.

¹²⁷ CASTRO JR. Osvaldo Agripino de. **Teoria e Prática do Direito Comparado e Desenvolvimento**: Estados Unidos x Brasil. Florianópolis. Fundação Bouiteux, UNIGRANRIO, IBRADD, 2002. p. 83.

¹²⁸ CASTRO JR. Osvaldo Agripino de. **Teoria e Prática do Direito Comparado e Desenvolvimento**: Estados Unidos x Brasil. Florianópolis. Fundação Bouiteux, UNIGRANRIO, IBRADD, 2002. p. 67.

Tem-se na legislação alienígena o fornecimento de alternativas de mudanças e aperfeiçoamento da legislação tributária. A questão da caracterização da elisão e evasão tributária sempre suscitaram dúvidas, tanto aos agentes do Fisco, quanto aos contribuintes, devido à ínfima possibilidade de defesa.

Nesse diapasão, a norma geral antielisiva incorporada ao CTN demonstrou-se, *a priori*, a ferramenta adequada para dar transparência aos mecanismos de fiscalização. Entretanto, essa norma – festejada pela administração tributária e temida pelo contribuinte – não teve eficácia. Quais as razões: falta de regulamentação? Qual a solução: regulamentação ou revogação? A experiência de outros países pode ser utilizada nesse processo.

No Brasil, os tributos são as principais fontes de custeio do Estado, especialmente com o advento da CRFB/88 em que foram assegurados novos direitos e garantias aos cidadãos, exigindo maiores recursos. De sorte que a Administração Tributária, responsável pela arrecadação e fiscalização dos tributos, não pode permitir evasão de tributos, sem prejudicar toda a sociedade.

Por isso, a legislação tributária tende a estabelecer mecanismos preventivos e endurecer a aplicação de penalidades a fim de evitar ou descaracterizar atos ou negócios jurídicos que visem dissimular a ocorrência do fato gerador de tributos.

Nesse contexto, a doutrina brasileira registra modelos de normas gerais antielisivas, avaliando os principais erros, acertos e mudanças, cujo estudo é fundamental na construção de normas eficazes e justas, levando em conta o ordenamento jurídico brasileiro em que se insere.

Inicialmente, traz-se à lume o modelo alemão que, tendo em vista sua duração e vicissitudes é considerado muito importante ao estudo em que se pretende inserir.

Segundo Sacha Calmon¹²⁹ a Constituição brasileira, bem como o CTN – art. 109¹³⁰ - expulsaram do Direito Tributário a interpretação econômica para evitar o

¹²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal**: o parágrafo único do Art. 116 do CTN, e o direito comprado. Rio de Janeiro. Forense: 2006. p. 2.

¹³⁰ “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários”.

uso lícito das formas do direito privado. Para não deixar dúvidas, o art. 110¹³¹ do CTN estabelece limitações ao legislador, na definição ou limitação de competências tributárias. Resumindo o assunto, Paulo de Barros Carvalho discorre sobre os obstáculos do legislador quanto a definição e alcance de institutos e formas de direito privado:

Demais, a liberdade de que desfruta o legislador tributário para disciplinar os efeitos tributários encontra um obstáculo poderoso e definitivo. É-lhe vedada a possibilidade de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados e do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Assim predica o art. 110 da Lei n. 5.172/66¹³²

Registra, ainda, Sacha Calmon, que o entendimento descrito acima não decorre diretamente do art. 110 do CTN¹³³, mas de imposição lógica da hierarquia do sistema jurídico brasileiro que constitucionalizou a competência tributária, dos critérios para o exercício do poder de tributar pelos entes federados e da repartição de receitas tributárias. É nesse sistema rígido que não cabe ao legislador, intérprete e aplicadores do Direito Tributário utilizarem formas de interpretação que confrontem com princípios constitucionais já consagrados.

Nesse diapasão, Sacha Navarro Calmon Coêlho¹³⁴ adverte que qualquer comparação com ordens jurídicas distintas, inclusive com países ocidentais como Itália, Alemanha, Espanha ou França pela ausência de limites constitucionais analíticos, deve levar em conta a particularidade do sistema tributário brasileiro que é constitucionalizado.

Com estas considerações gerais, seguem alguns comentários sobre normas gerais antielisivas que servirão de base para o estudo das referidas normas

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 04 abril 2013. Em comentários ao Código Tributário Nacional que o legislador complementar reservou à lei tributária, com exclusividade, a disciplina das consequências do fato, concluindo que o dispositivo não cria regras de interpretação, mas sim, dirige ao legislador, outorgando-lhe autorização para manipular as formas do direito privado, nos limites impostos pelo artigo 110.

¹³¹ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” BRASIL. **Código Tributário Nacional** Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 04 abril 2013.

¹³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 106.

¹³³ Idem nota 135.

¹³⁴ COÊLHO, Sacha Camon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116 do CTN, e o Direito Comprado**. Rio de Janeiro. Forense, 2006. p. 3.

no âmbito nacional, até o momento sem eficácia plena, por carência de lei ordinária que a regule.

3.1 BREVES COMENTÁRIOS SOBRE NORMA ANTIELISIVA EM OUTROS PAÍSES

Inicia-se este ensaio com a análise da proibição de elisão abusiva no campo tributário, especificamente como princípio geral, jurídico e moral, da vedação do “abuso de direito”¹³⁵, adotado na Alemanha, França e Portugal.

No sistema tributário alemão sempre foi proibido o “abuso de forma jurídica”, ou seja, a vedação de elisão abusiva desde 1919 (Código Tributário do *Reiche*), o qual foi reformulado em 1931, 1934, 1977 e 2008.

O Código Tributário alemão proíbe o abuso da forma jurídica e caso haja esse abuso o imposto será exigido como se tivessem sido adotados os processos econômicos, os fatos geradores e as relações adequadas à forma jurídica - equivale à desconsideração de atos ou negócios jurídicos -, pretendida pelo sistema brasileiro com a introdução do parágrafo único do art. 116 ao CTN.

Essa pretensão de proximidade do sistema brasileiro aos modelos alienígenas, não parece adequado, pois segundo Ricardo Mariz de Oliveira caberia a advertência de que:

Uma primeira e fundamental observação, premissa necessária para todas as demais, consiste em que o sistema jurídico brasileiro admite a possibilidade de a pessoa planejar seus atos e negócios de forma a não pagar tributo ou a incidir na menor carga tributária possível, ou mesmo de forma a postergar o momento em que deva recolher algum tributo, o que é uma maneira indireta de economia fiscal.

Em outras palavras, ninguém é obrigado a praticar atos ou negócios que acarretem incidências de tributos ou de tributos mais onerosos¹³⁶.

Discorrendo sobre norma antielisiva ou combate ao abuso de forma jurídica, tomando como base o Direito Tributário Alemão, Ricardo Lobo Torres traz uma observação digna de registro:

Por outro lado, como vimos, o tributo é o *preço da liberdade* e, por conseguinte, constitui restrição aos direitos fundamentais, designadamente à propriedade privada e aos frutos do trabalho. Sendo restrição aos direitos

¹³⁵ Torres, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro. Elsevier, 2012. p. 19.

¹³⁶ OLIVEIRA, Ricardo Martins de. **Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisiva e Antievasão**, artigo da Obra Curso de Direito Tributário, coordenado por Ives Gandra Martins, in **Curso de Direito Tributário**. 10 ed. ver. atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 420.

da liberdade o tributo fica sujeito à reserva da Constituição e da lei formal, que constituem os limites do poder de tributar. Tais limites, por seu turno, exibem também os seus limites, que os alemães chamam de “limite dos limites” (*Scharnken- Scharnken*). Entre os limites dos limites aparece a proporcionalidade (*Verhältnismässigkeit*), com todos os seus desdobramentos: princípios da determinação do fato gerador (*Tatbestandb estimmtheitsgundsatz*) da igualdade, da proteção dos direitos de terceiros e da tipicidade, com redução teleológica e analogia¹³⁷.

Paulo Bonavides revela a importância que o princípio da proporcionalidade tem para o sistema jurídico alemão, do qual versa em Curso de Direito Constitucional, cujo trecho ora se transcreve:

A Alemanha é o país onde o princípio da proporcionalidade deitou raízes mais profundas, tanto na doutrina como na jurisprudência. Talvez seja que primeiro guardou consciência da importância de sua natureza de princípio constitucional nessa segunda metade do século XX, embora a respectiva introdução no Direito Constitucional haja ocorrido primeiro na Suíça¹³⁸.

Então, para se estabelecer comparação entre o modelo brasileiro e o alemão, no tocante às normas antielisivas ou antievasivas, é fundamental a compreensão do princípio da proporcionalidade em ambos os países.

O princípio da proporcionalidade visa instituir a relação entre fim e meio “confrontando o fim e o fundamento de uma intervenção com os efeitos desta para que se torne possível um controle de excesso”¹³⁹. No Direito Tributário Alemão, as expressões “adequado”, “inadequado” e “excessivo” são comuns.

No Brasil, no campo do Direito Administrativo, o princípio da razoabilidade, sob a feição de proporcionalidade entre meios e fins está explícito (art. 2º, parágrafo único da Lei nº 9.784/99)¹⁴⁰ – mas, registra-se que esses princípios são utilizados pelo administrador para justificar os atos discricionários de outros princípios, como supremacia do interesse público, segurança e respeito aos administrados.

Esta possibilidade estaria descartada no campo do Direito Tributário devido à estrita legalidade, isto é, não admite o uso de poder discricionário para instituir e cobrar tributos não significa que a ordem constitucional brasileira não

¹³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 34.

¹³⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 407.

¹³⁹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 393.

¹⁴⁰ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. 25 ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 81.

preveja - embora implicitamente - o princípio da proporcionalidade, nem que o princípio da legalidade fechada não seja alvo de duras críticas pela doutrina¹⁴¹.

Registra Livia De Carli Germano que, em situações de colisão entre princípios que não tenha sido objeto de ponderação pelo legislador, deve-se utilizar o princípio da razoabilidade ou proporcionalidade e, em nota de rodapé afirma que a “doutrina majoritária brasileira considera a proporcionalidade um princípio”, entre os quais Celso Antônio Bandeira de Mello, Suzana de Toledo Barros, Luís Roberto Barroso, Gilmar Ferreira Mendes¹⁴².

A CRFB/88 não faz menção expressa ao princípio da proporcionalidade ou razoabilidade, mas o STF¹⁴³ tem entendido que o princípio tem origem no princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV) acolhendo, perfeitamente expressões típicas desses princípios, como “adequado”, “inadequado” e “excessivo”.

Portanto, a legislação tributária brasileira poderá criar normas antielisivas ou antievasivas, com base no princípio da proporcionalidade, desde que observe os demais princípios constitucionais como legalidade, igualdade, devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

Vislumbra-se outra questão que é a necessidade, também denominada de exigibilidade, que somente se legitima se indispensável para o caso concreto, se não for possível substituí-la por uma forma menos gravosa. Logo, sob o manto do

¹⁴¹ FURLAN, Anderson. **Elisão Fiscal**: Reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual. Coimbra: Edições Almedina S/A, 2007. p. 92.

¹⁴² GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento Tributário e Limites para Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 157-158.

¹⁴³ O STF introduziu o princípio da proporcionalidade no campo jurisprudencial com julgamento do RE 18331, de relatoria do Ministro Orozimbo Nonato: “O poder estatal de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o torne compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com direito à propriedade, sob pena de caracterizar “detournement de pouvoir”. A partir daí o princípio da proporcionalidade em matéria tributária foi disseminado em vários Tribunais. Atualmente tem sido largamente invocado acerca da aplicação de multas, em que o sujeito passivo da relação tributária alega desproporcionalidade e confisco. Mas, a acepção que se está a tratar aqui, é aquela proporcionalidade dirigida ao legislador positivo. No julgamento do AI – 73892 AgR/SP de relatoria do Ministro Luiz Fuz, publicado no DJe de 13.12.2011, o princípio da proporcionalidade é dirigida ao legislador em que tratava do conceito de lucro previsto na Lei nº 9430/96, cujo trecho ora se transcreve: “Entendimento fixado no Pretório Excelso, a partir do julgamento proferido no RE 201.465-6/MG, no sentido de que não há um conceito ontológico de lucro, constitucionalizado pela lei maior, donde a possibilidade do legislador infraconstitucional dispor a respeito, observadas as balizas do CTN quanto aos impostos e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, passíveis de sindicabilidade jurisdicional. 3. Os princípios da anterioridade e da irretroatividade baseiam-se na necessidade de segurança jurídica, evitando-se surpresas ao contribuinte no que toca a criação ou majoração de tributos”.

princípio da proporcionalidade, é justificável a norma antielisiva prevista no art. 116 do CTN.

A luta contra a elisão na Espanha teve como seu carro chefe a cláusula que permite à administração declarar a fraude à lei tributária e exigir o imposto elidido, nos termos do art. 24 da *Ley General Tributaria* (LGT). Ricardo Lobo Torres registra que esse dispositivo não produziu nenhum processo há mais de 15 anos de sua vigência¹⁴⁴.

Tentando solucionar o problema, os espanhóis revogaram o art. 24 da LGT pelo art. 15¹⁴⁵ da nova *Ley General Tributaria* n.º 58/2003. O artigo 15 da referida lei dispõe que existe conflito de aplicação quando o contribuinte tenta evitar a ocorrência total ou parcial do fato gerador ou reduzir os efeitos de sua ocorrência, que considerados em seu conjunto, são notoriamente artificiosos ou impróprios para a consecução dos resultados que lhe são próprios.

A administração tributária ao identificar o conflito deverá comunicar ao interessado, para que apresente defesa escrita, acompanhada de provas, que encaminha à Comissão consultiva para emissão de parecer – no prazo de três meses -, do qual cabe recurso. Nesse prazo as atividades de fiscalização ficam justificadamente suspensas.

Sendo considerado procedente o conflito de aplicação de norma tributária, será exigido o tributo, aplicando-se a norma correspondente aos atos e negócios próprios, eliminando-se as vantagens fiscais obtidas e, se pagas em tempo hábil, não são exigidas a imposição de penalidades.

¹⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. pp 38-39.

¹⁴⁵ Artigo transcrito em: GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento Tributário e Limites para Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 199:

“Artículo 15 Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o improprios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”.

O art. 16¹⁴⁶ da LGT prevê que no caso da simulação de atos ou negócios jurídicos efetivamente ocorridos, que será declarado em documento equivalente ao auto de infração, com exigência de juros de mora e penalidade pertinente.

Conforme discorre a autora, essa regra, por envolver excessivamente conceitos jurídicos indeterminados, parece atentar contra o princípio da segurança jurídica. Afinal, o que vem a ser “conflito na aplicação da norma tributária” – parece denotar que existe conflito de interpretação, isto é, conflito de interesse entre a Administração Tributária e o contribuinte.

Os artigos transcritos não deixam dúvidas de que, caso a Administração Tributária não tenha convicção da existência de simulação – o que é bem comum – deverá formalizar o devido processo legal, com ampla defesa ao contribuinte. Que, ao final caracterizada a procedência do conflito, o tributo será exigido apenas com juros de mora, sem penalidade.

Comprovada a simulação, com as provas que se fundamentar, deverá a autoridade fiscal, lavrar o auto de infração, com aplicação da penalidade pertinente. Não significando que ao contribuinte não seja oportunizado provar o contrário.

O sistema tributário português é regido por três instrumentos normativos: Lei Geral Tributária, de 30 de novembro de 1998, Código de Procedimento Tributário, aprovado por um Decreto de 26 de outubro de 1999 e do Estatuto dos Tribunais Administrativos Fiscais, de 19 de fevereiro de 2002.

A legislação tributária de Portugal permite interpretação econômica em caso de dúvida e o uso de analogia como recurso de integração. Abrange também a noção de simulação, conforme registra Ricardo Lobo Torres, o modelo foi

¹⁴⁶ Artigo transcritos em: GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento Tributário e Limites para Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 199:

Artículo 16 Simulación

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

influenciado pelo princípio da proporcionalidade¹⁴⁷, a norma antielisiva está nitidamente posta no art. 38, nº 2 da Lei Geral Tributária, transcrito abaixo:

2 - São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das forma jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com, as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas¹⁴⁸.

A ineficácia dos atos e negócios jurídicos realizados com abuso das formas jurídicas, por meios fraudulentos ou artificiosos para eliminar ou postergar o pagamento de tributos, serão desconsiderados para fins tributários. Essa lei geral equivale ao CTN.

Quanto ao procedimento para apuração dos atos ou negócios jurídicos simulados, está previsto no art. 63 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), intitulado como “aplicação das normas antiabuso”, prevendo a audição do contribuinte no prazo de trinta dias. Existe um procedimento próprio para apuração do abuso, com prazo decadencial de três anos e sempre com a oitiva do contribuinte, que terá trinta dias para se defender.

O referido prazo pode sofrer suspensão e interrupção, por exemplo no caso de litígio judicial, de cuja decisão dependa a liquidação do tributo, o prazo será devolvido desde o início até o trânsito em julgado.

A prescrição, caso não haja disposição em contrário é de oito anos com previsão de suspensão e interrupção, em casos de impugnação, recurso ou citação.

Portanto, além de o ordenamento jurídico tributário comportar a interpretação econômica; no modelo português as regras-matrizes da antielisão estão bem definidas, com previsão em lei geral – que equivale ao CTN no Brasil – e com procedimento previsto CPPT.

¹⁴⁷ LOBO, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 43.

¹⁴⁸ Disponível em: http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/codigos_tratados_pela_igf/LGT. Acesso em: 15 abril 2013.

Importante ressaltar que o prazo decadencial em Portugal pode ser suspenso ou interrompido, ao contrário do Brasil, onde este prazo não se suspende nem se interrompe. Essa possibilidade é fundamental para o procedimento antielisão, pois: o processo de liquidação (auto de infração) somente seria lavrado após o julgamento definitivo do procedimento de apuração do ato ou fato simulado. No Brasil isso não seria possível sem alteração do CTN.

A Argentina destaca-se na criação de normas que autorizam o Fisco a desconsiderar a personalidade jurídica do contribuinte para atingir as relações econômicas efetivamente realizadas, que se constituem em autênticas normas antielisivas.

Na Itália destaca-se que o combate à elisão fiscal dá-se mediante a criação de cláusulas, tais como o art. 10 da Lei nº 408, de 1990 que estabelece que a administração financeira possa desconhecer a vantagem tributária conseguida em operação de fusão, concentração, transformação, cessão de crédito, valoração de participação social e valores mobiliários “obtida sem razão econômica válida e com a finalidade exclusiva de obter fraudulentamente uma economia de imposto”¹⁴⁹.

A regra geral antielisiva adotada na França é baseada na desqualificação dos negócios jurídicos, praticados com abuso de direito ou de forma. Segundo esse modelo, o negócio com dissimulação, será desconsiderado apenas para fins fiscais, subsistindo para os outros efeitos. O Brasil adotou esse modelo, conforme aponta Ricardo Lobo Torres:

O artigo. 64 do *Livre des Procédures Fiscales* cuida da repressão ao abuso de direito ao prever que não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção.

(...)

O art. 116, parágrafo único, do CTN, na redação dada pela LC nº 104, de 2001, recepcionou o modelo francês de norma antielisiva.¹⁵⁰

Considerando-se que o modelo brasileiro sequer foi implementado e que o artigo 64 da *Livre des Procédures Fiscales* foi alterado pela Lei 2008-1443, de 30 de dezembro de 2008, incorporando a fraude à lei (*fraude à loi*), como critério alternativo para requalificação pela Administração, a comparação fica prejudicada.

¹⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Fiscal Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. São Paulo: 2006. p. 42.

¹⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Fiscal Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. São Paulo: 2006. p 44.

A alteração, de acordo com as lições de Livia Germano que, traduzindo e interpretando trecho do parecer do Senado francês acerca da alteração afirma que:

O parecer do Senado francês a respeito da alteração legal observa que este critério não deve ser confundido com aquele baseado na natureza fictícia dos atos. Assim, a Administração ainda pode restaurar a verdadeira natureza dos atos quando estes são fictícios, ou seja, quando os atos reais são dissimulados por outro ato. Porém, pode também investigar a prática de abuso de direito com base no critério da fraude, nos casos em que a letra da lei é respeitada mas não seu espírito, por ser a intenção do contribuinte apenas evitar ou atenuar o tributo com uma operação que não apresenta ela mesma um benefício substancial.¹⁵¹

Percebe-se que a norma geral antielisiva francesa, adotada pelo Brasil como paradigma, já sofreu alteração, enquanto que a norma do Brasil ainda não foi testada no mundo fenomênico, por pura inércia.

Enquanto isso, a doutrina se encarrega de construções teóricas, a favor e contra. Não obstante a necessidade de norma geral antielisiva para coibir a elisão fiscal abusiva, não permitindo que *sob um disfarce jurídico se oculte a verdadeira identidade do fato gerador do tributo*, apurado no fato concreto¹⁵².

O Reino Unido e Canadá utilizam-se de sistemas *common law* em que as fontes normativas são criados e aperfeiçoados pelos juízes, criando um conjunto de precedentes que vincula as decisões futuras, que são as normas gerais antielisivas, que adotam, assim como os Estados Unidos, Austrália e Suécia a doutrina da substância sobre a forma, ou seja, o “propósito mercantil”.

No Canadá, as normas antielisivas já se transformaram em texto legal, em que os benefícios fiscais são desconsiderados em razão da operação praticada com elisão abusiva.

3.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE NORMA GERAL ANTIELISIVA NO BRASIL

Para iniciar este item, dada a sua importância para o conjunto do trabalho, não se poderia deixar de mencionar a reflexão magnífica de Alfredo Augusto Becker, perfeitamente cabível para justificar a necessidade de introdução de norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro, pois:

¹⁵¹ GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e Limites para Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 207.

¹⁵² FURLAN, Anderson. **Elisão Fiscal**: Reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual. Coimbra: Edições Almedina S/A, 2007. pp 94-95.

A vida social é complexíssima. O ideal seria adaptar o direito positivo a esta matéria diversa, de um tal modo que cada caso de cada espécie poderia encontrar sua solução específica previamente preparada e perfeitamente adequada aos caracteres próprios e únicos do caso individual. Mas não existe autoridade pública, nem mesmo inteligência humana, capaz de prever e de resolver o número infinito de casos gerados pela fecundidade da vida social¹⁵³.

Como antevê o saudoso mestre, não poderia o legislador prever todas as condutas tendentes a dissimular¹⁵⁴ a ocorrência do fato gerador de tributos. O ideal seria que a legislação tributária previsse - desde a concepção - os atos ou negócios jurídicos sujeitos a elisão fiscal abusiva e, portanto suscetíveis de desconsideração pela Administração Tributária.

No Brasil, existem poucas normas consideradas antielisivas legisladas especificamente a determinado caso, a exemplo do art. 43 do CTN¹⁵⁵, na redação acrescida pela mesma Lei Complementar nº 104/2001¹⁵⁶.

Já que as práticas de elisão fiscal abusiva¹⁵⁷ ou elusão¹⁵⁸ - enquanto meios artificiosos e dolosos para mascarar a ocorrência do fato gerador de tributos -, somente encontram limites na criatividade humana; a instituição de normas gerais antielisivas é uma necessidade, em uma sociedade que se pretende justa e fraterna.

O que não significa que a Administração Tributária é detentora de salvo-conduto para praticar arbitrariedades na desconsideração de atos e negócios jurídicos, com o fim específico de cobrar tributo indevido. Primeiro, porque a administração tributária não é algo dissociado do Estado Democrático de Direito. Segundo, a própria norma geral prevê a existência de um procedimento, portanto, sujeito a todos os princípios constitucionais do devido processo legal.

¹⁵³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 2003. pp 77-78.

¹⁵⁴ O termo dissimulação utilizada no Parágrafo único do art. 116 não é sinônimo de simulação contida no inciso VII do art. 149 do CTN. A dissimulação é entendida como elisão abusiva ou elusão, enquanto que a simulação é classificada como evasão fiscal.

¹⁵⁵ “Art. 43 (...) § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 24 maio 2013.

¹⁵⁶ Trata-se da mesma lei complementar que instituiu a norma geral antielisiva.

¹⁵⁷ Utilizando-se a terminologia de Ricardo Lobo Torres, *in* Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal, em que diferencia o “planejamento fiscal” ou elisão fiscal simples da elisão abusiva, para dissimular a ocorrência do fato gerador.

¹⁵⁸ GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento Tributário e Limites para Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 67. Cita a contribuição de Heleno Tórres, para fornecer o conceito de elusão tributária como: “o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei”.

Enganam-se, também, os que pensam que a norma geral antielisiva enseja criar tipo aberto de tributo, não previsto em lei, pois descaracterizar atos ou negócios jurídicos dissimuladores de fatos geradores, obedecendo ao devido processo legal é, antes uma forma de praticar a isonomia tributária.

A norma geral antielisiva¹⁵⁹, utilizando-se dos ensinamentos sempre atuais do saudoso mestre, Alfredo Augusto Becker, pois visa aplicar a referida norma a casos não previstos em lei, por isso, há necessidade de abertura de procedimento administrativo, o qual será determinado por lei ordinária de cada ente tributante, atendendo ao modelo adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Importante ressaltar que a autoridade administrativa somente 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, mediante procedimento estabelecido em lei.

Esse procedimento, no entanto, terá que obedecer aos princípios constitucionais e àqueles específicos dos processos administrativos em geral e do processo administrativo fiscal, os quais foram tratados no Capítulo 1.

Conforme observa Ricardo Lobo Torres, a elisão fiscal abusiva somente pode ser combatida eficazmente pela legislação, por meio do fechamento dos conceitos jurídicos¹⁶⁰, ou pela Administração Tributária, mediante a requalificação dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte¹⁶¹, o Judiciário não tem competência para desconsiderar os atos ou negócios, a ele cabendo somente a tarefa de anulá-los, caso seja provocado.

A desconsideração citada no Parágrafo único do art. 116 do CTN significa requalificação, ou seja, uma qualificação jurídica diferente daquela praticada pelo contribuinte na elisão abusiva. A requalificação visa apenas reaproximar a

¹⁵⁹ Norma geral antielisiva é a terminologia adotada nesta Dissertação, a respeito da norma estabelecida no Parágrafo único do art. 116 do CTN, adotada pela maioria dos autores como Ricardo Logo Torres e Anderson Furlan. Porém, alguns acreditam tratar-se de norma antievasiva (Sacha Calmon) ou Antielusiva (Livia De Carli Germano), incluindo-se os atos praticados com simulação ou dissimulação.

¹⁶⁰ A elisão fiscal abusiva combatida pela legislação com fechamento dos conceitos jurídicos somente poderá ser realizada especificamente a determinado tributo.

¹⁶¹ A norma geral antielisão abusiva, porém, não deve tentar fechar conceitos, mas possibilitar à administração tributária que, mediante mecanismos procedimentais, possa desconsiderar a atos ou negócios jurídicos.

qualificação do verdadeiro conteúdo material do ato decorrente do desenho da hipótese de incidência.

Anderson Furlan¹⁶² adverte que o Fisco não poderá objetar a liberdade negocial quando exercida em função de finalidades que a justifiquem. Destaca que *a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária* e não qualquer ato ou negócio jurídico. Logo, está a salvo o planejamento fiscal, considerado elisão fiscal lícita.

Ao falar sobre a experiência estrangeira, a autora Livia Germano orienta que os métodos de antielisão têm aplicação restrita aos ordenamentos jurídicos em que se desenvolveram, não sendo possível sua transposição para outros contextos¹⁶³.

A referida autora traz observações acerca da aplicabilidade da experiência estrangeira a ordenamentos jurídicos distintos. De forma que até o propósito fiscal que se revela contrário ao espírito da lei ou “anormal” variam em relação a cada ordenamento jurídico, logo, não podem ter a mesma repercussão que teria em outro país:

Comum aos ordenamentos é a noção de que elusão fiscal está presente quando se verifica uma “montagem” (ou seja, uma operação real, porém “anormal”, inadequada) com o propósito fiscal que se revela contrária ao espírito da lei. Embora as condições sob as quais se conclui pela existência de um acordo ou uma operação “anormal” variem – até mesmo em respeito à estrutura de cada ordenamento jurídico -, percebe-se que as formas de colaboração administrativa no âmbito União Europeia vêm sendo acompanhadas da correspondente uniformização (na medida do possível) das legislações tributárias relativas à elusão fiscal, cumprindo-se o desafio apontado pela doutrina italiana há pouco mais de uma década¹⁶⁴.

Portanto, nenhum modelo está a salvo de críticas, pois não há norma sem interpretação, isto é, a *norma pelo simples fato de ser posta é passível de interpretação*¹⁶⁵ e consequentemente a exame de validade e eficácia. Logo, a norma

¹⁶² FURLAN, Anderson. **Elisão Fiscal**: Reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual. Coimbra: Almedina, 2007. p. 106-107.

¹⁶³ GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento Tributário e Limites para Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 178.

¹⁶⁴ GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento Tributário e Limites para Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 179-180.

¹⁶⁵ FERRAZ JR. Tercio Sampaio. **A Ciência do Direito**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1980. pp. 68-69.

antielisiva deve ser inserida no ordenamento jurídico de cada nação e não ser vista de maneira isolada. Devendo obedecer aos princípios constitucionais.

No Direito Tributário Brasileiro, a chamada “liberdade fiscal”¹⁶⁶ está adstrita ao princípio da legalidade e tipicidade: somente a lei poderá definir os tipos tributários¹⁶⁷, o que estiver fora dessa delimitação, está fora do campo de incidência tributária, então, poderia o indivíduo gozar dessa liberdade fiscal apenas nessa lacuna.

Ainda, a chamada “interpretação econômica”¹⁶⁸ não tem amparo no ordenamento jurídico-tributário do Brasil, chamando-se atenção para o artigos 4º; 114; 116 e 118¹⁶⁹ do CTN que não estabelecem “premissas” para definição legal do fato gerador¹⁷⁰ que é interpretada abstraindo-se da validade dos atos jurídicos e dos seus efeitos¹⁷¹.

No Brasil, a norma antielisiva¹⁷² positivada, ou não, para ter eficácia deverá subsumir-se às regras de validade já contempladas no ordenamento jurídico brasileiro e aos princípios constitucionais, de observância obrigatória.

¹⁶⁶ FURLAN, Anderson. **Elisão Fiscal**: Reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual. Coimbra: Editora Almedina S/A, 2007. p 60-61.

¹⁶⁷ Decorre do princípio da legalidade estrita, prevista na CRFB/88, art. 150, I e CTN art. 97. Nesse contexto: “A adoção do princípio da legalidade tributária revolucionou a dimensão jurídica da atividade impositiva, através da efetiva sujeição do Fisco a normas jurídicas preestabelecidas”. “O alcance desse princípio é amplíssimo, permeando todas as relações jurídicas estabelecidas entre o Poder Público e os particulares. Alcança, portanto, as relações jurídicas estabelecidas entre o Fisco e os cidadãos-contribuintes, impedindo que a Administração Tributária os obrigue a pagar tributos ou cumprir deveres acessórios sem base em lei”. VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 2 ed. ver. ampl. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. pp. 220-221.

¹⁶⁸ Nas palavras de Alfredo Augusto Becker: “O fato gerador do tributo se conceitua objetivamente, de acordo com critérios estabelecidos na lei. Para sua configuração a vontade do contribuinte pode ser mero pressuposto, mas nunca elemento criador ou integrante”. O autor faz duras críticas aos autores que sustentavam que o Direito Tributário pudesse ser interpretado “segundo a realidade econômica do fenômeno da vida”, o que seria o maior equívoco, destruição da certeza e praticabilidade do Direito Tributário, como resultado: eles matavam o “direito” e ficavam apenas com o “tributário”. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998. pp. 128-131.

¹⁶⁹ LEGISLAÇÃO BRASILEIRA. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva. **Código Tributário Nacional e Constituição Federal**. 41 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pp 1, 29, 29 e 30.

¹⁷⁰ Melhor seria designar de hipótese de incidência.

¹⁷¹ “Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 30 dez. 2012.

¹⁷² Considerando-se norma antielisiva, pois a evasão fiscal já teria tratamento jurídico no Direito Tributário Brasileiro, pois se trata de conduta dolosa, com utilização de artifícios, com fim específico de eximir-se ou reduzir o tributo devido”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

Devido à estrita legalidade, para determinação do campo de incidência tributária e, conseqüentemente do fato gerador, é necessário que, na dúvida - e apenas nesta -, em que atos ou negócios jurídicos tenham sido dissimulados pelo contribuinte, de forma a mascarar a ocorrência do fato gerador, deve a Administração Tributária ter ao seu alcance procedimentos, em que é dado ao contribuinte oportunidade de defesa, antes da imputação de penalidade.

Por isso, o estabelecimento de normas gerais antielisivas não atentaria contra direitos e garantias dos cidadãos-contribuintes, desde que lhes oportunizasse ampla defesa no processo de apuração para caracterização de atos ou negócios jurídicos dissimulados e, as consequências tributárias somente fossem imputadas após essa apuração.

Ao contrário do que afirmam vários autores, a norma geral antielisiva poderá ser aplicada no Brasil e não estaria atentando contra nenhum princípio constitucional, desde que a lei que aprove os procedimentos, também o faça.

Nesse contexto, as normas gerais antielisivas no Brasil, além de cabíveis no ordenamento jurídico nacional, decorrem de uma necessidade da democracia, inclusive da proporcionalidade e razoabilidade, que traz em seu bojo a necessidade da globalização dos mercados, em que as operações comerciais são cada vez mais sofisticadas.

Ao contrário do que ocorre atualmente, em que primeiro é exigido o crédito tributário, com incidência de multa punitiva e juros de mora. A regulamentação das normas antielisivas iria possibilitar a abertura do devido processo legal e seus consecutâneos legais¹⁷³.

Embora podendo ser utilizada, a norma geral antielisiva, prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, em vigor desde 2001, padece de pecado original, ao não dispor sobre decadência e prescrição do crédito tributário envolvido, durante o processo para descaracterização de atos ou negócios jurídicos dissimulados.

¹⁷³ Neste modelo o processo administrativo de apuração do ato ou negócio jurídico a ser desconsiderado pela autoridade fiscal, do qual o contribuinte teria acesso.

Sendo a prescrição e a decadência modalidades de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, V) que, nos termos do art. 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;¹⁷⁴.

Então, como ficaria o crédito tributário envolvido na dissimulação. Com exigibilidade suspensa ou interrompida, pelas regras da prescrição, ou não seria computado o prazo decadencial?

Não poderia o art. 116 silenciar sobre o tema, vez que as normas gerais em matéria tributária são estabelecidas no CTN¹⁷⁵. Mas, os procedimentos para apuração da elisão serão dispostos em lei ordinária que, pelos motivos acima, não poderá dispor sobre decadência e prescrição, sem incorrer em inconstitucionalidade.

No modelo espanhol a LGT, em seu art. 159, “3” prevê que o tempo transcorrido desde a comunicação ao interessado da procedência da informação de conflito na aplicação da norma tributária, o prazo fica justificadamente interrompido.

No Brasil, como o prazo decadencial não se interrompe nem se suspende. Caso fosse aplicado o modelo espanhol, o prazo prescricional estaria interrompido, isto é, devolveria todo o prazo, tendo eficácia superior às reclamações e aos recursos que apenas suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

Logo, o modelo brasileiro, previsto no art. 116 do CTN é inexecutável, infelizmente. Para que pudesse ser aplicado nos moldes do Parágrafo único (procedimento definido por lei ordinária), haveria necessidade de previsão de

¹⁷⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso: 23 mar. 2013.

¹⁷⁵ Lei erigida à condição de lei complementar e recepcionada pela CRFB/88, como tal.

decadência ou prescrição do crédito tributário, não contemplado nos artigos 150, 173 e 174 do CTN¹⁷⁶.

Dependendo do procedimento de apuração para comprovar a dissimulação, haverá necessidade de proteção do crédito tributário envolvido, para que não seja fulminado pela decadência ou pela prescrição. Por isso, apresenta-se a seguir a simulação dos dois modelos.

3.2.1 Tentativa de implantação da norma geral antielisiva pela União

A União pretendeu, por meio da MPV nº 66/2002, de 29 de agosto de 2002, artigos 13 a 19, estabelecer os “procedimentos relativos à norma geral anti-elisão”¹⁷⁷. Mas, estes artigos foram suprimidos na conversão da MPV na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro do mesmo ano¹⁷⁸, apesar dos destaques dados na Exposição de Motivos encaminhada ao Congresso Nacional.

Outra particularidade, dessa MPV que foi objeto de muitas discussões, chamada de “Mini Reforma Tributária” e tratava de vários tributos ao mesmo tempo. Não foi dada a devida atenção ao tema da regra geral antielisiva.

O art. 13 praticamente repete o texto do Parágrafo único do art. 116 do CTN, bem como pretendeu definir o alcance do verbo “dissimular”, deixando claro que não se referia a atos simulados, dispondo o art. 14 sobre os atos ou negócios jurídicos passíveis de desconconsideração, ou seja, que visem reduzir o valor de tributo devido, evitar ou postergar o seu pagamento, ou ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

O artigo 16 previa que ao final do procedimento de fiscalização, o servidor competente para efetuar o lançamento do tributo encaminharia à autoridade responsável pela fiscalização¹⁷⁹ uma representação solicitando a desconconsideração

¹⁷⁶ O art. 150, § 4º do CTN trata do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Os artigos 173 e 174 tratam de prazo prescricional. Ambos, via de regra, são de cinco anos, variando apenas quanto ao início da contagem do prazo.

¹⁷⁷ A MPV traz essa denominação, deixando claro de que não se trata de norma antievasão.

¹⁷⁸ Publicada em 31/12/2002 – último dia do governo do ex-presidente da República, Fernando Henrique Cardoso.

¹⁷⁹ A autoridade responsável pela desconconsideração seria o Delegado da Receita Federal que, por não dispor na estrutura das delegacias regionais de setor específico de julgamento, na prática, seria o próprio auditor que faria esse relatório circunstanciado. Com a criação das delegacias de julgamento, seria mais correto que essa avaliação (julgamento) fosse realizada pelas DRJs. Mas, não se assegurando a duplo grau, estaria defeituoso o processo.

dos referidos atos, em relatório circunstanciado e o contribuinte teria direito de defesa, em única instância.

Julgado procedente a desconconsideração, o contribuinte seria cientificado a pagar o tributo apurado, no prazo de trinta dias apenas com juros e multa de mora. Caso não o fizesse seria lavrado auto de infração com incidência da multa de ofício. Após esse procedimento o contribuinte poderia manifestar inconformidade com o procedimento de desconconsideração e impugnação ao auto de infração e ambos seguiriam o rito do PAF.

Conforme se verá, a União pretendeu adotar o modelo misto em relação aos modelos propostos, em que: a) na primeira fase com abertura de procedimento para fins de descaracterização do ato ou negócio dissimulado, com possibilidade de defesa em apenas uma instância e b) na segunda fase, caso não recolhesse o tributo que era considerado devido, seria lavrado o auto de infração que seguiria o rito do PAF, juntamente com o referido procedimento.

Esse modelo, como se viu, não foi aplicado, pois a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 não previu esse procedimento trazido pela MPV nº 66/2002.

3.2.2 Premissas para implantação da norma geral antielisiva

Encarregar-se-á este tópico a oferecer premissas para regulamentação da norma geral antielisiva que poderá ser adotada no Brasil, sem agredir aos princípios constitucionais tributários e administrativos, os quais foram objeto de estudo no Capítulo 1.

É fundamental, para a implantação de um novo instituto que, primeiro se verifique a intenção do legislador¹⁸⁰, para depois verificar sua subsunção aos princípios constitucionais e, ao final, verificar a sua aplicabilidade prática, isto é, análise do custo-benefício à sociedade.

Sabe-se, conforme já discutido neste trabalho que alguns doutrinadores consideram a norma geral antielisiva inconstitucional, por ferir o princípio da

¹⁸⁰ Por que o legislador brasileiro instituiu “norma geral antielisiva”, vez que já existe previsão para o tratamento da simulação no art. 149 do CTN. Em que seria diferente a simulação da dissimulação prevista no art. 116. Respondendo-se estas questões, passa-se ao teste de validade da norma – a subsunção desta ao ordenamento jurídico em que se insere.

legalidade, por proibição do uso de analogia em matéria tributária ou atentar contra a segurança jurídica, pela generalidade da norma.

Serão também analisados motivos e consequências da não implantação da norma geral antielisiva no âmbito da fiscalização dos tributos federais¹⁸¹. Como se sabe, as legislações, embora independentes, Estados e Municípios tendem a imitar a legislação proposta pela União.

O procedimento de desconconsideração de atos ou negócios jurídicos poderá ser verificado antes ou concomitante com o lançamento.

3.2.2.1 Concomitância com o lançamento de ofício

O procedimento para apuração da dissimulação¹⁸² seria instalado paralelamente à lavratura ao Auto de Infração, do qual o sujeito passivo seria cientificado, seguindo-se, a partir daí o rito do Processo Administrativo Fiscal.

Por ilação lógica, os atos ou negócios jurídicos seriam antecipadamente desconconsiderados e exigidos os tributos com a multa punitiva, nesta hipótese, a norma antielisiva seria desnecessária.

Caso a autoridade fiscal tivesse dúvidas sobre a existência ou não da dissimulação e fosse apurá-la, teria sérias dificuldades, pois não existe no CTN nenhuma causa suspensiva (art. 151) ou interruptiva (art. 174) da exigibilidade do crédito tributário que contemple esta situação e nem seria possível, vez que antes da lavratura do auto de infração o prazo é decadencial, o qual não se interrompe, nem se suspende.

Com o crédito tributário constituído no bojo do procedimento para comprovar a dissimulação, a manifestação contrária do contribuinte suspenderia a exigibilidade até o julgamento do procedimento de apuração da dissimulação e consequentemente do auto de infração – o que parece não ter sido a vontade do legislador.

¹⁸¹ A MP 66/2002 que implantou os procedimentos para desconconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulados não foi convertida em lei e, a partir daí a União não houve outra tentativa.

¹⁸² Refere-se ao procedimento previsto no Parágrafo único do art. 116 do CTN, que será determinado em lei ordinária.

E ao final do julgamento, seria extinto o crédito tributário, ou exigido com as penalidades cabíveis – esse procedimento já existe, não haveria necessidade de criar outro para comprovar atos ou negócios dissimulados, além dos já existentes.

Por outro lado, se fosse lavrado o auto de infração sem a multa punitiva, deixando-a para aplicar ao final do julgamento do procedimento de apuração da dissimulação, o crédito tributário correspondente à multa não poderia mais ser lançado porque haveria decadência do direito do Estado de efetivar o lançamento, ou seria necessária instituição de regra de suspensão ou interrupção da decadência, que não existe no sistema tributário brasileiro.

Também, não poderia ser efetuado o lançamento, para fins de prevenção de decadência¹⁸³ sem multa punitiva, por não existir essa modalidade de suspensão no rol do art. 151 do CTN.

Constata-se, ainda, que o procedimento para apuração da dissimulação, além de ser medida preparatória ao lançamento, em que o prazo é decadencial, sendo este “um direito potestativo”¹⁸⁴. O ato de lançar é um poder-dever da Administração Tributária, que se não exercido em tempo hábil não poderá mais ser exercido, pois não se interrompe e nem se suspende, inviabilizando a adoção deste modelo.

Com a lavratura de auto de infração concomitante ao procedimento de apuração da dissimulação, razão assiste àqueles que defendem que a norma geral antielisão é, em verdade, antievasão e que já existe tratamento tributário, portanto a nova regra seria inócua.

Parafraseando Ricardo Lobo Torres, citado por Anderson Furlan¹⁸⁵: não tem sentido que o Congresso Nacional se reúna para votar lei inócua que repetiria a proibição de simulação, já prevista nos artigos 149, VII e 150, § 4º do CTN, por engano ou ignorância, quando a Mensagem que encaminhou o projeto para votação

¹⁸³ O Auto de Infração será lavrado sem a multa punitiva, devido o crédito tributário estar suspenso por uma das causas do art. 151, inciso IV e V do CTN, para fins de prevenção de decadência.

¹⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro**. in MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. (coordenado). 10 ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.p. 204.

¹⁸⁵ FURLAN, Anderson. **Elisão Fiscal**: Reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual. Coimbra: Editora Almedina S/A, 2007. p 60-62.

se referia à necessidade de introdução de regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro.

3.2.2.2 Apuração da dissimulação antes do lançamento

De início, diga-se, este é o modelo ideal, em que, constatados indícios de atos ou negócios jurídicos, tendentes à dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo, o Fisco abriria procedimento, para fins de desconsideração, nos termos da lei ordinária prevista no art. 116 do CTN, com observância dos princípios constitucionais, tributários e administrativos.

Como nesta hipótese, ainda não foi constituído o crédito tributário¹⁸⁶, o prazo para a Administração Tributária realizar o lançamento é decadencial¹⁸⁷.

Entretanto, para que este modelo seja adotado, seria necessária a edição de outra Lei Complementar, para estabelecer essa modalidade de decadência, alterando-se o próprio artigo 116, ou o art. 173 do CTN.

Nesta hipótese, ao sujeito passivo seria assegurado o contraditório e a ampla defesa antes do lançamento. Conforme observou Livia Germano, *a nova regra disciplinará somente a fiscalização e o lançamento tributários*¹⁸⁸.

Para estabelecimento do procedimento, bastaria alteração nas regras que regulam o Processo Administrativo Fiscal (PAF) de cada ente tributante, a fim de determinar o rito (procedimento) de apuração da dissimulação.

Ressalta-se que, mesmo sem alteração no CTN, não há impedimento que os entes tributantes estabeleçam o procedimento no PAF, mas, devido ao contraditório, ampla defesa e duplo grau, até o julgamento final, dificilmente o crédito tributário não estaria decaído.

¹⁸⁶ Modelo hipotético, pois, no Brasil ainda não foi regulamentado o procedimento de que trata o Parágrafo único do art. 116 do CTN, que será estabelecido por lei ordinária.

¹⁸⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 6 ed. ver. atual. São Paulo: Método, 2012. p. 437.

¹⁸⁸ GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento Tributário e Limites para Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 231.

3.2.3 Principais problemas para adoção da norma geral antielisiva

O Brasil, ao importar procedimento adotado em outros países¹⁸⁹, o fez sem as devidas adaptações no ordenamento jurídico receptor, por isso a norma geral antielisiva permanece inócua. Quando já poderia ter sido testada, adaptada, julgada pelo Poder Judiciário e aperfeiçoada e não apenas criticada ou elogiada pela doutrina.

Verificou-se que os procedimentos para desconconsideração de atos ou negócios jurídicos dissimulados que a União pretendia adotar não foram aplicados em nenhum caso concreto e foram suprimidos na conversão da MPV nº 66/2002 em lei.

O modelo adotado pela União, em que o julgamento no início do procedimento se daria pela autoridade que determinou o lançamento, além de não prever o exercício da ampla defesa e do contraditório¹⁹⁰, deixaria de ser um julgamento, por isso, seria inconstitucional, por desobediência ao princípio do devido processo legal¹⁹¹.

Sem alteração no CTN sobre as regras de decadência ou de prescrição não seria possível estabelecer nenhum procedimento sem o lançamento antecipado, via auto de infração com multa de ofício.

Conforme visto, quando do julgamento final do procedimento de desconconsideração, o crédito tributário estaria decaído¹⁹². Por isso, a União propôs esse arremedo de procedimento que, para fins de garantir o crédito tributário da decadência, sem o auto de infração lavrado no primeiro “julgamento” e da prescrição no julgamento da impugnação do auto de infração em conjunto com a contestação ao despacho de desconconsideração. Resumindo, o modelo proposto pela União era desnecessário.

¹⁸⁹ O Brasil adotou o modelo francês, segundo Ricardo Lobo Torres, in **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. São Paulo: Elsevier, 2012. p. 44.

¹⁹⁰ Na prática, nos moldes da MPV nº 66/2002, além de o contribuinte não poder exercer o direito de defesa, seria a própria autoridade lançadora que faria o julgamento.

¹⁹¹ A MPV nº 66/2002, por desrespeitar o princípio ao contraditório e ampla defesa, seria inconstitucional. O contribuinte não poderia comprovar a licitude na prática de atos e fatos jurídicos antes da lavratura do auto de infração, via procedimento administrativo que, o Parágrafo único do art. 116 do CTN está a exigir.

¹⁹² Com lançamento para fins de prevenção de decadência, sem multa moratória. Teria que estar previsto no CTN uma causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário que não encontra prevista no art. 151.

Adotando-se qualquer um dos modelos, também não estão livres de problemas na implantação – além dos já apontados – como ausência de dispositivo legal que preveja outra modalidade de decadência ou de prescrição, conforme o caso; o modelo importado da França, que já está incrustado no CTN, trás em sua origem outros descompassos com o ordenamento jurídico brasileiro.

No Brasil o julgamento administrativo não faz coisa julgada como no sistema do contencioso administrativo francês, “o qual preconiza a vedação à justiça comum, ou melhor, ao Poder Judiciário, do conhecimento e julgamento dos atos da Administração, o que deve ser feito pelos próprios órgãos administrativos”¹⁹³. No Brasil, em qualquer fase do processo administrativo, o sujeito passivo poderá discutir a matéria no âmbito do Poder Judiciário.

Em consequência, a morosidade na resolução dos casos conduziria a extinção do crédito tributário discutido no procedimento administrativo.

¹⁹³ MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 7 ed. Rio de Janeiro. Impetrus: 2013. p. 13.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa aqui concluída envolveu estudo sucinto dos princípios constitucionais tributários e administrativos, considerações sobre elisão e evasão fiscal no Brasil e sobre norma geral antielisiva adotada em alguns países, que possibilita a desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos. Ao final discutiu-se sobre as premissas para implantação de procedimento administrativo que poderá ser implantada no país, em consonância com o ordenamento jurídico estabelecido.

No Brasil, os tributos são as principais fontes de custeio do Estado, a Administração Tributária não pode permitir a prática de evasão fiscal. Especialmente com o advento da CRFB/88, em que foram assegurados novos direitos e garantias aos cidadãos, exigindo mais recursos e, em consequência, maior eficiência do Fisco nas atribuições de arrecadar e fiscalizar tributos.

Nesse contexto, as legislações tributárias estabelecem mecanismos preventivos, por meio de normas antielisivias específicas, a fim de desconconsiderar atos ou negócios jurídicos, tendentes a dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, sem, contudo, desrespeitar direitos e garantias individuais dos contribuintes, sendo esse o principal dilema travado na doutrina e jurisprudência brasileiras acerca da eficácia do Parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela LC n.º 104/2001, que previu a norma geral antielisiva.

A intervenção do Estado no domínio econômico é necessária, sendo a tributação um dos meios mais eficazes, desde que assegurados os princípios constitucionais, que, em última análise, são direcionados à proteção dos direitos e garantias dos cidadãos, bem como propiciar uma carga tributária justa e igualitária.

Conquanto, a identificação da zona limítrofe entre elisão e evasão fiscal é fundamental na atuação do Estado moderno que visa, entre outros princípios, estabelecer a isonomia na tributação. Não devendo admitir que grandes corporações inviabilizem a sobrevivência de pequenas e médias empresas, por meio da redução da carga tributária, mediante planejamento fiscal abusivo, acessível somente aos contribuintes com elevado poder econômico.

O planejamento fiscal deve obedecer, além dos ditames constitucionais e legais, certos parâmetros que, dentro da especificidade do ato ou negócio jurídico

praticado pelo contribuinte. Caso contrário, eles podem ser desconsiderados pela autoridade fiscal, caracterizando-o como elisão abusiva, mediante aplicação de norma antielisiva.

Para esse fim, a norma geral antielisiva - implantada em vários países -, introduzida no ordenamento jurídico brasileiro em 2001 pela Lei Complementar n.º 104/2001, cuja eficácia depende da edição de lei ordinária, ainda não promulgada por nenhum dos entes tributantes. Discute-se, ainda, se essa lei deve ter âmbito nacional, ou editado por cada ente tributante.

Em 2002, a União tentou a implantação da norma geral antielisiva por medida provisória no âmbito federal. A qual, além de não ter sido aplicada em nenhum caso concreto, não foi convertida em lei. Ficando, daí em diante, apenas as discussões acadêmicas acerca do tema.

Verificou-se, ainda, que a norma geral antielisiva brasileira – carente de eficácia plena – tem origem em legislação alienígena (França), importada sem as devidas adaptações no ordenamento jurídico pátrio.

Nesse diapasão, discute-se a constitucionalidade da referida norma. Esta foi a principal dificuldade enfrentada no decorrer da pesquisa e evolução do tema proposto, pois, para delimitação do tema, foi necessário o estudo da elisão e evasão fiscal, suas características e diferenciações.

Expuseram-se, por isso, as principais correntes doutrinárias sobre a necessidade e oportunidade da implantação de norma geral antielisiva no Brasil, sem que fossem agredidos os princípios constitucionais consagrados no ordenamento jurídico brasileiro.

Considerando-se que o poder exercido sem regras tende abrir espaço à prática de abusos e injustiças. Em que os detentores do poder impõem aos demais aquilo que lhes convier. Tal fato ocorre com maior visibilidade na tributação. Mas, os princípios constitucionais tributários atuam como contraponto ao poder de tributar, na medida em que se destinam à proteção do contribuinte contra eventuais abusos dos entes tributantes, no exercício da competência tributária.

Em prestígio ao princípio da dignidade da pessoa humana, foram estabelecidos vários princípios que servem de norte ao legislador e aplicadores do Direito Tributário. No que se refere à desconsideração dos negócios jurídicos para fins tributários, tais princípios devem ser rigorosamente observados, sem qualquer desvio, o que enseja a nulidade do ato administrativo praticado.

Por estas razões, o princípio da legalidade da tributação antecede a qualquer outra regra, tendo em vista que é condição indispensável para a existência e eficácia de todas as demais normas de natureza tributária.

Por outro lado, o princípio da isonomia que determina a igualdade de todos perante a lei, é dirigido ao legislador na elaboração das normas e à administração tributária nas suas funções de arrecadar e fiscalizar tributos.

Nesse sentido, as diretrizes norteadoras dos princípios da segurança jurídica, anterioridade, capacidade contributiva e competência tributária são fundamentais para estabelecer o limite normativo e de atuação dos agentes públicos, para fins de descaracterização de atos e negócios jurídicos, praticados pelos contribuintes em suas respectivas atividades.

Conforme ficou demonstrado no presente trabalho dissertativo, para aplicação da norma geral antielisiva, com a consequente descaracterização de atos e negócios jurídicos, é necessária a abertura de procedimento administrativo, cujo processo deve obediência aos princípios constitucionais aplicáveis ao processo administrativo e ao processo administrativo fiscal, em especial.

O processo deverá permitir ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa, característica primordial do devido processo legal, para que não seja fulminado pela nulidade. O que ensejaria custo desnecessário e não atingiria o fim colimado, que é a desconsideração de atos e negócios jurídicos, possibilitando tributação equânime e justiça fiscal, tão almejada pela sociedade brasileira.

Em resumo, todos os princípios constitucionais tributários estudados neste trabalho devem ser observados na elaboração das normas e procedimentos administrativos em matéria tributária, especialmente no tocante às limitações da livre iniciativa, como pode ser caracterizada a desconsideração de atos ou negócios

jurídicos, praticados com o fito de dissimular a ocorrência do fato gerador de tributos, pela prática de elisão fiscal abusiva.

Com esse estudo, descartou-se a inconstitucionalidade da norma geral antielisiva, insculpida no Parágrafo único do art. 116 do CTN. Desde que observado o procedimento administrativo que deverá ser previsto em lei ordinária. Logo, o devido processo legal é condição indispensável para efetivação da norma geral antielisiva.

Ainda, para que haja desconsideração de atos ou negócios jurídicos, praticados pelos contribuintes, no exercício de suas atividades econômicas, é necessário que haja um motivo determinante, esse motivo pode ser pela prática de elisão abusiva ou de evasão fiscal. Por isso, estabelecer a diferença entre esses institutos foi essencial, para desenvolvimento do trabalho.

Tem-se que a elisão fiscal simples, com o fito de economizar tributos, exercida de forma lícita, considerada planejamento tributário, é tolerada pelo Fisco e não será objeto de desconsideração para fins tributários. Enquanto que a elisão abusiva e a evasão fiscal, não obstante terem tratamentos distintos pela administração tributária. São práticas ensejadoras de procedimento tendente à descaracterização de atos ou negócios jurídicos.

No que tange à evasão fiscal, já existe procedimento próprio para cobrança dos tributos pela prática de dolo fraude ou simulação (CTN, art. 149). Quanto à elisão abusiva - terminologia adotada neste trabalho -, ainda não foi previsto o procedimento adequado na legislação tributária.

Normas antielisivas específicas são raras na legislação tributária brasileira, pois é difícil prevê todos os casos, devido ao dinamismo da economia globalizada. Por isso, o Brasil, a exemplo de outros países, editou norma geral antielisiva, aplicável, portanto, a todos os casos em que fossem constados indícios de prática de elisão fiscal abusiva.

Após expostos os sistemas adotados em vários países, passou-se a analisar os modelos propostos pelos doutrinadores. Há aqueles¹⁹⁴ que afirmam já

¹⁹⁴ GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento Tributário e Limites para Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 157-158

existir no ordenamento jurídico pátrio o procedimento que permite a aplicação da norma geral antielisiva.

Para estes, a elisão abusiva e evasão fiscal são espécies do gênero elusão fiscal. Portanto, desnecessário estabelecer procedimento diverso daquele já empregado para descaracterização de ato ou negócio jurídico mediante a prática de evasão fiscal.

Ficou demonstrado que a norma geral antielisiva não pode ser vista como simples evasão fiscal, especialmente após a edição da LC nº 104/2001, a qual prevê, textualmente, a necessidade de procedimento próprio a ser estabelecido em lei ordinária. Portanto, não se pode olvidar a unicidade do ordenamento jurídico e afirmar-se que a norma geral antielisiva e o procedimento para sua apuração já existia.

Verificou-se que a norma geral antielisiva, prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, padece de pecado original, ao não dispor sobre decadência e prescrição do crédito tributário envolvido, durante o processo para descaracterização de atos ou negócios jurídicos dissimulados, para fins de proteção do crédito tributário envolvido.

Logo, o modelo brasileiro, previsto no art. 116 do CTN é inexecutável, infelizmente. Para que pudesse ser aplicado nos moldes do Parágrafo único (procedimento definido por lei ordinária), haveria necessidade de previsão de decadência, suspensão ou interrupção da prescrição do crédito tributário, não contemplado nos artigos 150, 151, 173 e 174 do CTN.

Portanto, comprovou-se, ainda, que a simples edição de lei ordinária para estabelecer o procedimento de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos, tendentes a dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, tal como previsto no Parágrafo único do art. 116 do CTN, defendido pela maioria da doutrina estudada, também não é suficiente para garantir sua eficácia, sem definição de novas regras de decadência e prescrição.

Considerando-se que no Brasil as decisões administrativas não fazem coisa julgada, como o importado modelo francês, as alterações legislativas serão efetivadas na própria lei complementar.

Os dois modelos discutidos nesta dissertação têm como marco o lançamento do tributo, a ser realizado antes ou concomitante ao procedimento de apuração da dissimulação do fato gerador.

Ressalta-se que, mesmo sem alteração no CTN, não há impedimento de que os entes tributantes estabeleçam o procedimento no PAF, porém após o demorado julgamento do processo de desconconsideração, o crédito tributário estaria decaído, e o lançamento não poderia mais ser efetivado.

O primeiro modelo com constituição do crédito tributário no bojo do procedimento para comprovar a dissimulação, a manifestação contrária do contribuinte suspenderia a exigibilidade, até o julgamento do procedimento de apuração da dissimulação e conseqüentemente do auto de infração – o que parece não ter sido essa a vontade do legislador.

E ao final do julgamento, seria extinto o crédito tributário, ou exigido com as penalidades cabíveis – esse procedimento já existe, não haveria necessidade de criar outro para comprovar atos ou fatos dissimulados, além dos já existentes.

Por outro lado, se fosse lavrado o auto de infração sem a multa punitiva, deixando-a para aplicar ao final do julgamento do procedimento de apuração da dissimulação, o crédito tributário correspondente à multa não poderia mais ser lançado porque haveria decadência do direito de o Estado efetivar o lançamento. Ou seria necessária instituição de regra de suspensão ou interrupção da decadência, que não existe no sistema tributário brasileiro.

Constata-se, ainda, que o procedimento para apuração da dissimulação, além de ser medida preparatória ao lançamento, em que o prazo é decadencial. O ato de lançar é um poder-dever da Administração Tributária, que se não exercido em tempo hábil não poderá mais ser exercido, pois não se interrompe e nem se suspende, inviabilizando a adoção deste modelo.

Com a lavratura de auto de infração concomitante ao procedimento de apuração da dissimulação, razão assiste àqueles que defendem que a norma geral antielisão é, em verdade, antievasão e que já existe tratamento tributário, portanto a nova regra seria inócua. O que evidentemente, não é verdade.

Para estabelecimento da norma geral antielisiva bastaria introdução de regras no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF) de cada ente tributante, a fim de determinar o rito (procedimento) de apuração da dissimulação.

Somente a prática da geral antielisiva, mediante processo específico, para fins de descaracterização dos atos e negócios jurídicos que obedeceriam ao rito do Processo Administrativo Fiscal de cada ente tributante poderá superar os entraves para sua plena eficácia.

Logo, a proposta desta pesquisa foi apresentar subsídios que possam contribuir para o fortalecimento e equilíbrio das relações entre Estado e contribuinte na consolidação das instituições democráticas, sendo relevante também para propiciar o crescimento do País, com preservação dos valores sociais do trabalho, da livre iniciativa e justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 6 ed. ver. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

AMARAL, Gilberto Luiz do. (Coord.). **Planejamento tributário & A Norma Geral Antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**: Fac-símile das terceiras provas da edição Dionysos, revistas por Rui Barbosa. Coleção Martin Claret. São Paulo: Editora Martin Claret, 2007.

BALEEIRO, Aliomar, **Direito Tributário Brasileiro**, atualização Misabel Abreu 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARTINE, Caio. **Prática Tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 2003.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

_____. **Lei n.º 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. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

_____. **Lei n.º 6.830 de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível: <<http://www.planalto.gov.br>>.

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao.htm>>.

_____. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.** Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br>>.

_____. **Decreto n. 24.239, de 22 de dezembro de 1947.** Aprova o Regulamento para a cobrança e fiscalização do impôsto de renda. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

_____. **Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940.** Código Penal.. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br>>.

CARVALHO, Bernardo Marino. **A Quebra da Isonomia nos Crimes de Sonegação Fiscal.** Disponível em: <<http://www/jus.com.br/artigos>>.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo.** 21 ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 19 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTRO JR. Osvaldo Agripino de. **Teoria e Prática do Direito Comparado e Desenvolvimento: Estados Unidos x Brasil.** Florianópolis. Fundação Bouiteux, UNIGRANRIO, IBRADD, 2002.

CASSONE, Vitorio. **Direito tributário.** 15 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Interpretação no Direito Tributário: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e Elisão Fiscal em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática.** São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Evasão e Elisão Fiscal: o parágrafo único do Art. 116 do CTN, e o Direito Comprado.** Rio de Janeiro. Forense: 2006.

CRUZ, Paulo Márcio. **Fundamentos do Direito Constitucional.** Curitiba: Juruá, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de**

Janeiro de 2001. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 25 ed. São Paulo. Atlas: 2012.

EDITORA SARAIVA. **Vade Mecum Saraiva.** Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 14 ed. ampl. São Paulo: Saraiva, 2012.

FURLAN, Anderson. **Elisão Fiscal: Reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual.** Coimbra: Edições Almedina S/A, 2007.

GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento Tributário e Limites para Desconsideração dos Negócios Jurídicos.** São Paulo: Saraiva, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** 2 ed. São Paulo: Dialética, 2008.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **A monografia jurídica.** 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo Judicial Tributário: Execução fiscal e ações tributárias.** 8 ed. Niterói: Impetrus, 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 16 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **A Norma Antielisiva e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104.** São Paulo: Dialética: 2001.

MARANHÃO. **Legislação tributária.** Disponível: <<http://www.sefaz.ma.gov.br>>.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104.** Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo, 2002.

MARIA, Elizabeth de Jesus & LUCHIEZI JR, Álvaro (organizadores). **Tributação no Brasil.** Brasília. SINDIFISCO: 2010.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 7 ed. Rio de Janeiro. Impetrus: 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Curso de Direito Tributário**. 10 ed. ver. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, Osvaldo Ferreira de. **Temas Atuais de Política do Direito**. Porto Alegre. Sergio Antonio Fabris Editor: 1998.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 5 ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

MESSA, Ana Flávia. **Direito Tributário: divisão material**. São Paulo. Rideel: 2009.

OLIVEIRA, Ricardo Martins de. **Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisiva e Antievasão, artigo da Obra Curso de Direito Tributário**. coordenado por Ives Gandra Martins, in Curso de Direito Tributário. 10 ed. ver. atual. São Paulo: Saraiva, 2008

PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica: teoria e prática**. 11 ed. Florianópolis: Conceito Editorial; Millennium.

_____. **Metodologia da Pesquisa Jurídica: Teoria e Prática**. 12. ed. rev. São Paulo: Conceito Editorial, 2011.

PATU, Gustavo. **A Escalada da Carga Tributária**. São Paulo: Publifolha, 2008.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e Função Administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro. Editora Forense: 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

_____, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____, Ricardo Lobo. **A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”: a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos: Planejamento tributário, limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex Editora S/A, 2005.

ZAUAIN, Renato Sorroce (Coordenador). **Temas Relevantes de Direito Tributário e de Contabilidade**. São Paulo: Ônixjur, 2011.