

DISTINÇÃO ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL – CRITÉRIOS PARA REALIZAÇÃO DE UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO E NÃO ABUSIVO*

Thiago Duca Amoni**

RESUMO

O artigo visa distinguir os institutos da elisão e evasão fiscal, buscando métodos para a realização de um planejamento tributário lícito e não abusivo, de forma a realizar os anseios dos contribuintes de uma menor carga tributária, dentro dos limites legais.

PALAVRAS CHAVE: evasão fiscal; elisão fiscal; planejamento tributário.

ABSTRACT

article aims to distinguish the institutes of tax avoidance and evasion, seeking methods for conducting a lawful and not abusive tax planning in order to carry out the wishes of the taxpayers of a lower tax burden, within legal limits

KEYWORDS: tax war; tax evasion; tax avoidance; tax planning.

SUMÁRIO

1 . INTRODUÇÃO

2. CONSIDERAÇÕES

3. CONCLUSÃO;

4. BIBLIOGRAFIA.

* Artigo recebido em: 13/10/2014.

Artigo aceito em: 23/11/2014.

** Graduado em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos (2013). Pós Graduando em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos, com previsão de conclusão em março/2015. Global Shaper hub Belo Horizonte - Entidade vinculada ao Fórum Econômico mundial. Membro da ABRADT Jovem. Membro do IMDT (Instituto Mineiro de Direito Tributário) Prêmio Sacha Calmon Navarro Coelho 2ª colocação no Concurso de Teses do XVIII Congresso Internacional de Direito Tributário ABRADT com o artigo CAPITALISMO MODERNO, GLOBALIZAÇÃO E A (IN) JUSTIÇA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO DESAFIOS INTERNOS E EXTERNOS PARA A PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL E SOCIAL.

1 INTRODUÇÃO

Empreender no Brasil é atividade árdua e não há espaço para amadorismo. Certas características do nosso mercado, muitas delas herdadas por diversas medidas econômicas esparsas e casuísticas de outrora, causam espanto e afugentam o capital externo.

Juros elevados, falta de infra-estrutura em todos os níveis, legislação trabalhista retrógrada, burocracia exacerbada e encargos fiscais absurdos, fazem com que o risco Brasil seja altíssimo frente ao potencial do país, seja pelo relativo mercado consumidor, seja pela opulência de recursos naturais.

A título de exemplo, o valor de um trabalhador celetista, devidamente regularizado e com seus encargos em dia, custa, grosso modo, o dobro da sua real remuneração para a sociedade empresária empregadora. Sobre o salário incidem FGTS, INSS e diversas contribuições sociais sobre a folha de salário (no caso, entenda-se remuneração).

Como dito alhures, some-se a isto encargos fiscais sobremaneira onerosos, vindo da competência tributária de três entes federados autônomos distintos: União, Estados e Municípios.

Carlos Victor Muzzi Filho, em artigo intitulado “Direito Tributário: Regulação, neutralidade e custos de conformidade”¹ é perfeito ao dissertar sobre os gastos periféricos oriundos da potestade estatal de tributar aos quais estão submetidos os empresários. O Princípio da Praticidade, hodiernamente tão difundido na seara do Direito Tributário, tem sua abrangência restrita, pendendo muitas vezes, para o lado do Fisco, em detrimento ao contribuinte.

¹FILHO, Carlos Victor Muzzi. DIREITO TRIBUTÁRIO: regulação, neutralidade e custos de conformidade. Artigo publicado no livro “Iniciativa Privada e Negócios”.

Tais características só aumentam a informalidade do mercado e tornam a atividade empresária uma aventura.

Algumas medidas governamentais foram tomadas na tentativa desesperada driblar a complexidade do sistema tributário brasileiro, como a legislação do SIMPLES² nacional e mais recentemente a desoneração da folha de pagamento³, mas ainda há necessidade de uma reforma tributária mais larga, efetivando de vez a justiça tributária, desonerando a classe empreendedora e facilitando a apuração dos tributos pelos contribuintes, incentivando novos negócios, investimentos, geração de emprego, renda e, conseqüentemente, o aumento da arrecadação fiscal.

Nesse cenário caótico e pouco atrativo, como dito alhures, graças à complexidade do sistema tributário pátrio, não há alternativas viáveis senão planejamentos tributários dos mais diversos, muitas vezes mal vistos pela Fazenda Pública, pois, claramente visam à diminuição da carga fiscal para o sujeito passivo das obrigações tributárias. Porém cabe à Administração analisar caso a caso as situações em que a legislação é lacunosa, propiciando práticas elisivas, em detrimento de condutas ilícitas próprias da evasão fiscal. O que não se admite é a presunção de má-fé pelo Poder Público de práticas lícitas que visam a redução da carga tributária.

2 CONSIDERAÇÕES

² Lei Complementar 123/06 disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm

³ Lei 12.546 disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm

Primeiramente, antes de qualquer análise sobre o temário, vale a tentativa de conceituar os institutos da evasão e da elisão fiscal, diante da controvérsia que grava os institutos.

Igor Mauler Santiago⁴ sucinto ao assim proceder, leciona que estar-se-á de frente a elisão fiscal quando há “redução ou supressão de tributo por impedimento da incidência da norma tributária. Ato lícito anterior ao fato gerador (tributo ainda não devido)”. E continua sua explanação teorizando por evasão fiscal a “redução, supressão ou postergação de tributo devido pela prática de ato ilícito antes ou depois do fato gerador”.

André Mendes Moreira⁵, mencionando Hugo de Britto Machado, insigne autor do Direito Tributário pátrio, ensina: “[...] termo elisão para designar o comportamento lícito do contribuinte, ao passo que evasão denotaria o emprego de meios ilegítimos para se furtar ao pagamento de tributos”.

Sacha Calmon⁶, com todo brilhantismo que lhe é peculiar, vai adiante, esmiuçando as espécies de evasão fiscal. Para o autor, dentro do gênero “evasão” há duas espécies, quais sejam, a “evasão omissiva”, que pode ser intencional ou não, e “evasão comissiva”, sempre intencional, premeditada. Diante das duas espécies, há ainda subespécies, denotando a complexidade da temática ora abordada. Nos ensinamentos do referido autor, “a evasão

⁴ SANTIAGO, Igor Mauler. *Norma Anti-Elisiva e Planejamento Tributário* - Apresentação no evento “Planejamento Tributário”, ocorrido em, São Paulo – SP. Tema: “Sessão Normativa: Como a Regulamentação da Norma Anti-Elisiva Afetará o Planejamento Tributário”. - <http://sachacalmon.com.br/biblioteca/apresentacoes/norma-anti-elisiva-e-planejamento-tributario/>

⁵ MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, BH, Vol. 21, mar - abr. 2003, pp. 11-17.

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da evasão e da elisão fiscal em matéria tributária. <http://sachacalmon.com.br/biblioteca/artigos/teoria-da-evasao-e-da-elisao-em-materia-tributaria/>

omissiva” ramifica-se nas subespécies “evasão imprópria”, que seria a abstenção intencional de incidência e “evasão em sentido próprio”, que abrange a sonegação e o não pagamento do tributo por desconhecimento da lei. E continua, destrinchando a “evasão comissiva” em “ilícita”, quando da ocorrência de fraude, simulação ou conluio, e “lícita”, sinônimo de elisão, cuja consequência é a economia fiscal.

Meritórias são as tentativas de conceituação dos referidos autores, porém, a nosso sentir, apesar de rascunharem-se características gerais de ambas as espécies em comento, não há um critério uno, objetivo para distinguir a elisão da evasão fiscal. De certo que a linha que separa uma modalidade da outra é assaz tênue, devendo ser analisada caso a caso.

Aqui cabe, mais uma vez, citar o autor André Mendes Moreira que, em breves linhas foi preciso:

Divergências conceituais à parte, existe certo consenso no sentido de que a elisão fiscal corresponde à economia lícita de tributos e, evasão fiscal à sonegação ou simulação (que pode ser absoluta ou relativa, esta última denominada dissimulação).⁷

Interpretando os ensinamentos da professora Misabel Derzi, elisão e evasão fiscal não seriam conceitos determinados, fechados, dotados de características robustas e imutáveis. São verdadeiros tipos, pois a

Tipificação contém ricas notas e características das condutas descritas na hipótese ou prescritas na consequência, é verdade; mas, ao contrário do que se pensa, não conduz ao pensamento conceitual determinado, classificatório e

⁷ MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, BH, Vol. 21, mar - abr. 2003, pp. 11-17.

fechado (como são os Direitos Reais, o catálogo de delitos no Direito Penal ou ainda o rol de tributos no Direito Tributário).⁸

Assim, apesar de características básicas que marcam os institutos, que serão debatidas na seqüência, estes não são conceitos fechados, determinados, imutáveis.

Por elisão fiscal entende-se prática de atos lícitos que sejam anteriores ao fato gerador da obrigação tributária, gerando verdadeira economia de tributos. Já a evasão fiscal está eivada pelo vício da ilicitude, pois realizada com fraude (má-fé), sonegação (ocultação) ou simulação (maquiar a realidade).

Delineadas estas características essenciais aos institutos, a melhor doutrina estabelece dois critérios para que, diante da situação fática, a Administração Fiscal e o Poder Judiciário possam distinguir atos lícitos, decorrentes da elisão, de atos ilícitos, conseqüência da evasão fiscal.

O primeiro critério é o cronológico, momento de atuação do contribuinte, pois, como registrado alhures, a elisão sempre se dá em momento anterior ao fato gerador da obrigação tributária. Subsumida a conduta à hipótese de incidência, ocorrendo o fato no mundo fenomênico, incidindo a exação, qualquer conduta que vise a abstenção de transferir riqueza aos cofres públicos é ilícita e decorre de evasão fiscal.

O outro critério adotado é quanto à licitude dos meios utilizados, já que a conduta praticada pelo contribuinte deve estar de acordo com o ordenamento jurídico vigente. Aqui vale a máxima prevista no artigo 5º, inciso II

⁸DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa fé objetiva e irretoratividade como limitações ao poder judicial de tributar*. 1ª edição, São Paulo: Ed. Noeses, 2009, pp. 155.

da CRFB/88, no qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”⁹

Desta maneira, observados os critérios acima delineados, poderá se distinguir quando o ato praticado é decorrente de planejamento tributário (elisão) ou de conduta ilícita (evasão) por parte do sujeito passivo da obrigação tributária.

Quando os atos do contribuinte estão contaminados por ilegalidades cabe a apuração dos mesmos para que medidas inibitórias sejam tomadas pelo Estado. Para André Mendes Moreira

a prática de ilícitos pelo contribuinte, caracterizando a evasão fiscal, inadmitida e reprimida pelos ordenamentos jurídicos. É dever das autoridades administrativas e judiciárias a investigação, autuação, abertura de inquéritos policiais e processos criminais, quando necessário, para apuração e punição dos que se utilizam de meios ilícitos para lesar a Fazenda Pública. As práticas abusivas (sonegação, fraude, simulação) devem ser duramente reprimidas pela ação estatal, de modo a não prejudicar os demais cidadãos, fazendo valer na prática os princípios da isonomia e capacidade contributiva.¹⁰

Lado outro, a elisão fiscal decorrente de planejamento tributário é composta por atos lícitos que visam a redução da carga tributária a qual se submete o contribuinte, principalmente sociedades empresárias. Há a elisão induzida pela lei, onde o próprio ordenamento jurídico concede benefícios a determinados contribuintes que atendam alguns requisitos, como por exemplo, a adesão ao SIMPLES nacional, como já mencionado. Há ainda, a elisão por lacuna de lei, típica elisão fiscal, da qual se beneficia o contribuinte diante de omissões legislativas, visando a economia tributária. Tal atuação por parte do

⁹ Constituição da República Federativa do Brasil, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.

¹⁰ MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, BH, Vol. 21, mar - abr. 2003, pp. 11-17.

contribuinte é duramente criticada por parte da doutrina e, por óbvio, encontra forte oposição por parte do Fisco.

Dispõe o artigo 116 do Código Tributário Nacional¹¹:

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)

Para muitos, o parágrafo único do referido artigo, incluído pela Lei Complementar 104/2001 traz em sua exegese norma geral antielisiva, concedendo a autoridade administrativa o poder de desconsiderar determinados atos ou negócios jurídicos cometidos pelo contribuinte a fim de limitar a incidência da norma tributária.

Segue decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)¹²:

3202-001.136 Acórdão

Número do Processo: 10814.002071/2009-72

Data de Publicação: 15/08/2014

¹¹ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.html; consulta realizada dia 20/08/2014 às 07h23min.

¹² <http://carf.fazenda.gov.br/>; consulta realizada dia 20/08/2014 às 15h23min.

Contribuinte: C WEB REPRESENTACAO, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE PRODUTOS EM GERAL LTDA

Relator(a): LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Importação - II Data do fato gerador: 09/12/2004 OCULTAÇÃO DO REAL RESPONSÁVEL PELA IMPORTAÇÃO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. A ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é considerada dano ao erário. SIMULAÇÃO. USO DE INTERPOSTA PESSOA. INEXISTÊNCIA

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, negar o provimento aos recursos voluntários. Irene Souza da Trindade Torres Oliveira – Presidente Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torr.

Igor Mauler Santiago, em entrevista concedida ao CONJUR¹³, esclarece que uma norma geral antielisiva não causa impacto, pois “É desnecessária, já que 80% das autuações são contra simulação, tipificada no CTN.” E vai além, ao explicitar que

A tributação por analogia ofende a legalidade estrita, a segurança jurídica, a livre iniciativa e mesmo a separação dos Poderes, porque o administrador e o juiz arrogam função que somente o legislador pode exercer: a definição sobre a conveniência e a oportunidade das condutas do particular. Onde não há simulação ou outra ilicitude, o propósito de economizar tributo é lícito.¹⁴

3 CONCLUSÃO

O certo é que, hodiernamente, o planejamento tributário é prática que vem ganhando força, já que vivemos em um modelo capitalista no qual objetiva-se a maximização dos lucros. Com encargos cada vez mais altos,

¹³ Site de conteúdo jurídico, disponível em: <http://www.conjur.com.br/>

¹⁴ Entrevista concedida pelo advogado Igor Mauler Santiago ao site jurídico CONJUR, disponível em: <http://www.conjur.com.br/2011-mar-26/criacao-norma-antielisiva-divide-opinioes-entre-tributaristas>

principalmente trabalhistas e tributários, e o nível de extrema competitividade, para a atividade empreendedora se tornar viável, necessária é a busca de alternativas na tentativa de desonerar a produção, já que nosso sistema tributário é caótico.

Frente à diminuição (promovida licitamente pelos contribuintes) da arrecadação fiscal, seria muito mais efetivo que a Administração Pública (de todos os níveis) abolisse práticas em que os próprios entes políticos, agindo de maneira temerária, promovem verdadeiros leilões fiscais mediante concessão de isenções tributárias e benefícios fiscais unilaterais, ao seu alvedrio. Tais condutas sim prejudicam o Estado Democrático de Direito, pois ferem pacto federativo, a isonomia e a capacidade contributiva.

Claro que cabe à Administração Pública e ao Judiciário (quando provocado) promover a fiscalização das práticas cometidas pelos contribuintes, para que eventos ilícitos não passem despercebidos. Porém o planejamento tributário é caminho sem volta, pois viabiliza o empreendedorismo, sendo, para nós, inválido o denominado teste da finalidade negocial (*business purpose test*).

4. BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Edição, São Paulo: Ed. Malheiros, 2011;

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: www.planalto.gov.br/legislação/códigos> Acesso em: jul. 2014;

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: jul. 2014;

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm > Acesso em: agosto 2014;

BRASIL. Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm> Acesso em: agosto de 2014;

COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª edição, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2012;

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da evasão e da elisão fiscal em matéria tributária**. <http://sachacalmon.com.br/biblioteca/artigos/teoria-da-evasao-e-da-elisao-em-materia-tributaria/>;

CONJUR. <http://www.conjur.com.br/2011-mar-26/criacao-norma-antielisiva-divide-opinioes-entre-tributaristas>;

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa fé objetiva e irretoratividade como limitações ao poder judicial de tributar**. 1ª edição, São Paulo: Ed. Noeses, 2009;

FILHO, Carlos Victor Muzzi. **DIREITO TRIBUTÁRIO: regulação, neutralidade e custos de conformidade**. Artigo publicado no livro *Iniciativa Privada e Negócios*, coordenação FIUZA, César e NEVES, Rúbia Carneiro. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 2012.

MACHADO, H.B. **Curso de Direito Tributário**. 11ª Edição, São Paulo: Ed. Malheiros:, 1996;

MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário*. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, BH, Vol. 21, mar - abr. 2003, pp. 11-17;

SANTIAGO, Igor Mauler. **Norma Anti-Elisiva e Planejamento Tributário** - Apresentação no evento “Planejamento Tributário”, ocorrido em, São Paulo – SP. Tema: “Sessão Normativa: Como a Regulamentação da Norma Anti-Elisiva Afetará o Planejamento Tributário”. - <http://sachacalmon.com.br/biblioteca/apresentacoes/norma-anti-elisiva-e-planejamento-tributario/>.