

**FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

LUCAS MORAES FIGUEIREDO

**A ONEROSIDADE TRIBUTÁRIA E A CORROSÃO DO
PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA
GERADAS PELO FENÔMENO DA EVASÃO FISCAL**

VITÓRIA

2018

LUCAS MORAES FIGUEIREDO

**A ONEROSIDADE TRIBUTÁRIA E A CORROSÃO DO
PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA
GERADAS PELO FENÔMENO DA SONEGAÇÃO FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
à Faculdade de Direito de Vitória – FDV, como
requisito parcial para a obtenção do título de
bacharel em Direito.

Orientação: Prof^a Doutora Karoline Marchiori de
Assis

VITÓRIA

2018

RESUMO

O Direito Tributário é um ramo do Direito intrinsecamente relacionado com a sociedade, uma vez que, todos aqueles que a compõem se comportam, de uma forma ou outra, como contribuintes, mais especificamente, como sujeitos passivos da relação tributária. O dever de pagar tributos se sustenta, principalmente, em face de uma solidariedade constitucional, prevista logo nos artigos iniciais da Carta Magna. Evidentemente, o pagamento de tributos delimita-se pelos preceitos da igualdade e da capacidade contributiva, este último específico da seara tributária. No entanto, é sabido que a prática da evasão fiscal, extremamente comum na realidade brasileira, compromete as finanças públicas e provoca um desequilíbrio na relação tributária, já que muitas vezes aqueles que incorrem no cometimento desta infração, são contribuintes que detêm uma maior possibilidade financeira de concorrer e cooperar com a arrecadação nacional. Assim, este trabalho de conclusão de curso pretende abordar tal fenômeno da evasão fiscal, mais especificamente em se tratando de grandes empresas e corporações, uma vez que esta atitude descontrói pressupostos tributários medulares, tendo em vista que estes contribuintes possuem condições mais efetivas de colaborarem com a arrecadação nacional. Busca-se aqui também, elencar as razões que levam ao cometimento desta infração, bem como seu conceito, repercussões na esfera penal, além de possíveis soluções que possam impedir ou neutralizar a perpetuação desta conduta, tudo em prol de uma justiça fiscal.

Palavras-chave: Evasão Fiscal. Capacidade Contributiva. Igualdade. Planejamentos Tributários Abusivos. Justiça Fiscal.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Faturamento não declarado das empresas em 2008.....	29
Tabela 2 – Número de empresas pesquisadas.....	29
Tabela 3 – Tributos mais sonegados pelas empresas pesquisadas.....	30
Tabela 4 – Representação Gráfica da Curva de Laffer.....	34

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	3
1 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS	5
1.1 O ALICERCE CONSTITUCIONAL DA SOLIDARIEDADE.....	5
1.2 O PRINCÍPIO-MOR DA IGUALDADE COMO PARÂMETRO PARA A COBRANÇA DOS TRIBUTOS	8
1.3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO REFERENCIAL TRIBUTÁRIO ESPECÍFICO	12
2 A EVASÃO DE GRANDES EMPRESAS	18
<u>2.1 CONSIDERAÇÕES ACERCA DA EVASÃO FISCAL</u>	18
<u>2.2 O (EVENTUAL) FUNDAMENTO ÉTICO</u>	23
2.3 REPERCUSSÕES DA EVASÃO NO ÂMBITO PENAL-TRIBUTÁRIO E JURISPRUDENCIAL	26
2.4 ANÁLISE CASUÍSTICA DA PRÁTICA DO ILÍCITO	28
3 POSSÍVEIS SOLUÇÕES PARA RECHAÇAR A EVASÃO	32
3.1 A CURVA DE LAFFER	32
3.2 COMBATE AOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS ABUSIVOS	35
CONSIDERAÇÕES FINAIS	40
REFERÊNCIAS	42

INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão do curso tem por escopo abordar a relação entre, como a evasão fiscal, prática esta realizada em demasia por grandes empresas e corporações, agrava a situação entre os contribuintes que efetivamente cumprem com o seu dever e compromete a arrecadação do país. Para isso, torna-se necessário abordar o princípio da capacidade contributiva, inerente a questão tributária, e sua relação com todo o cenário econômico e arrecadatório nacional.

O Estado, para cumprir suas tarefas de promoção dos interesses públicos, necessita naturalmente de recursos, estes, por sua vez, extraídos da cobrança de tributos¹. Sem eles, os serviços mais básicos e essenciais em uma sociedade livre e democrática sequer poderiam ser exercidos. O pagamento dos tributos, acima de tudo, se manifesta como um dever fundamental calcado na solidariedade, uma vez que estes são indispensáveis a uma vida em comum e próspera entre os cidadãos².

Assim, apesar de implícito, o dever fundamental ao pagamento de tributos decorre do objetivo perquirido pelo estado brasileiro de uma “sociedade livre, justa e solidária”. O status de fundamental atribuído ao dever de pagamento de tributos decorre do fato de não se constituir como uma simples função administrativa, mas atividade inerente à própria subsistência do Estado, que tem na tributação sua principal fonte de receita e, com isso, o meio crucial para proporcionar a garantia dos direitos fundamentais de toda a coletividade³.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro. Renovar, 1997.

² CASALTA NABAIS, José. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra, Almedina, 1998.

³ ANDRADE, Fernando Dias de. **Breves apontamentos sobre o dever fundamental de pagar tributos**. Conteudo Juridico, Brasília-DF: 20 dez. 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.51601&seo=1>>. Acesso em: 25 maio 2018.

O ato estatal de tributar está, no entanto, sujeito a determinadas limitações a fim de que se possa estabelecer um tratamento igualitário entre contribuintes. A partir do momento que aqueles que mais recursos financeiros possuem deixam de cumprir com seu dever, constrói-se um cenário extremamente desfavorável para a sociedade e para aqueles desprovidos de menor condição econômica.

Dessa forma, pretende-se demonstrar como a evasão fiscal contribui para acentuar a evidente distribuição injusta da carga tributária brasileira e que, de forma alguma, deve ser legitimada, tendo em vista a ruptura com preceitos éticos e basilares do direito tributário sob o fundamento de um descumprimento estatal no que tange a sua atuação para com seus administrados.

Para isso, torna-se necessário, de início, delimitar um pressuposto constitucional, qual seja, o da isonomia tributária que, por sua vez, adota um referencial específico, chamado de capacidade contributiva, pela qual se mensura a possibilidade de cada indivíduo efetivamente ajudar com a atividade arrecadatória do Estado, calcado em uma perspectiva de solidariedade

Posteriormente, importante adentrar em todo arcabouço jurídico que demarca a prática da evasão fiscal, bem como suas implicações tributárias, penais e jurisprudenciais, além de sua manifestação no caso concreto da realidade brasileira, ponto este a ser abordado no segundo capítulo.

Por fim, o capítulo derradeiro tem a pretensão de apontar eventuais soluções a corrigir e impedir a manifestação e perpetuação deste ilícito tributário de evasão fiscal, a transcorrer pela Curva de Laffer, bem como pelo combate aos planejamentos tributários abusivos.

1 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

1.1 O ALICERCE CONSTITUCIONAL DA SOLIDARIEDADE

A Constituição Federal, ao abordar os objetivos da República Federativa, consagra em seu art. 3º, I:

[...] Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária⁴; [...]

Durante todo o século XX a noção de solidariedade social era sempre reduzida à perspectiva da caridade, do auxílio ao próximo motivado por pura liberalidade, aproximando-se, pois, da filantropia. No entanto, com o decorrer dos anos, houve profunda alteração dessa noção de solidariedade como um sentimento genérico de fraternidade. Neste sentido:

[...] A solidariedade é a expressão mais profunda da sociabilidade que caracteriza a pessoa humana. No contexto atual, a lei maior determina – ou melhor, exige – que nos ajudemos, mutuamente, a conservar nossa humanidade, porque a construção de uma sociedade livre, justa e solidária cabe a todos e a cada um de nós⁵.
[...]

Nas palavras de Nabais, a outra face ou a face oculta dos direitos fundamentais revela-se nos deveres fundamentais ou custos lato sensu dos direitos. Os deveres, assim nada mais são do que a responsabilidade comunitária que os indivíduos assumem ao integrar uma comunidade organizada no estado (moderno). O que faz dos indivíduos, verdadeiras

⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 12. set. 2018.

⁵ MORAES, Maria Celina Bodin de. O princípio da solidariedade, In: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabela Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly. (coord.), Os princípios da Constituição de 1988, p. 178. Apud ROSENVALD, Nelson. **Dignidade Humana e Boa-fé no Código Civil**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 173.

peças, ou seja, membros ao mesmo tempo livres e responsáveis da sua comunidade⁶.

Uma ideia que, transitando do plano geral dos deveres fundamentais ou custos lato sensu dos direitos para o plano mais particular dos custos financeiros públicos dos direitos, nos conduz forçosamente à conclusão de que todos os direitos fundamentais têm custos financeiros públicos e, por isso, o desacerto no que diz respeito à visão dicotômica, quando não mesmo maniqueísta, entre direitos negativos ou direitos de liberdade e direitos positivos ou direitos de prestações.

A evasão, de forma inequívoca, vem a acarretar certo repúdio ao poder tributário estatal, o que denota comportamento que subverte o real papel do tributo no Estado Democrático de Direito inaugurado pela Constituição brasileira de 1988: o financiamento do Estado, mormente para a implementação de políticas públicas, que visam o atendimento aos direitos sociais⁷.

Conforme leciona Andreas Joachim Krell, a prática e efetividade das políticas públicas, tendentes à implementação dos direitos fundamentais sociais pelo Estado, instrumentalizadas através dos serviços públicos, dependem de recursos públicos disponíveis. Daí sustentar-se a necessidade de tributar como forma intransponível de financiamento do Estado⁸.

É cediço que o Estado, para implementar políticas públicas adequadas aos cidadãos, necessita de financiamento público, tendo em vista que, de outra forma, não haveria suporte financeiro suficiente para proporcionar aos cidadãos

⁶ NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**, 2006, p. 22. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>.

⁷ BARCAROLLO, Felipe. **O dever fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para a implementação de políticas**. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/4764/4217>>.

⁸ KRELL, Andreas Joachim. **Controle judicial dos serviços públicos básicos na base dos direitos fundamentais sociais**. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **A Constituição concretizada: construindo pontes com o público e o privado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 29.

padrões razoáveis de segurança, saúde, educação, saneamento, dentre outros direitos sociais.

Vislumbra-se, dessa forma, uma perspectiva pela qual os cidadãos desejam serviços públicos que atendam a determinados padrões de qualidade, mas insistem na ideia um tanto obsoleta de reduzir e suprimir tributos, como se combater o modo pelo qual o Estado arrecada receita fosse a solução mais adequada.

A sociedade, formada pelos entes tributados e pelos cidadãos em geral, tem um papel importante a cumprir e, ao que tudo indica, não parece estar consciente dele. Ao que se percebe, a questão passa pela necessidade de uma educação tributária que resgate o conceito de cidadão relativamente à questão da geração e uso dos recursos públicos via tributação. Em outros termos, trata-se de conscientizar cada indivíduo de seus direitos e deveres na geração e destinação dos recursos públicos obtidos via tributação⁹.

Ora, o conceito de “contribuinte” ocasiona um inconveniente no contexto das relações sociais. Ao focar literalmente o ente tributado como alguém que cumpre uma mera função de contribuir para a geração das finanças públicas, ele viabiliza uma visão unidimensional da interação entre sociedade e poder público: ao ente tributado cabe apenas o dever de contribuir, enquanto ao ente tributante cabe apenas o direito de receber. Nessa perspectiva, o poder público tem, no máximo, o dever de fiscalizar, previsto em lei, para garantir o seu direito de receber¹⁰.

Com isso, fica negligenciado o outro lado da relação entre sociedade e Estado, a saber: o direito do indivíduo/ente tributado de receber/exigir do Estado, em retorno, benefícios na forma de serviços públicos prestados com qualidade, e da parte do Estado, é claro, o dever de prestá-los em tais condições, possibilitando uma real melhoria das condições de vida da população.

⁹ SAYEG, Roberto N. **Sonegação Tributária e Complexidade**. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1676-56482003000100010>. Acesso em 10 set.2018.

¹⁰ IDEM

No Brasil, a compreensão redutora que permeia a relação entre sociedade e Estado adquire um caráter cada vez mais dramático quanto às possibilidades de sua transposição. O motivo para tal reside na crescente descrença por parte dos indivíduos relativamente ao Estado como instituição capaz de cumprir o seu papel social. Apesar de todos os seus esforços, e de alguns indicadores a seu favor, a relativa inércia do poder público na área social faz com que fique cada vez mais distante da mente individual a consciência de exigir seus direitos como legítimo destinatário e fonte dos recursos públicos¹¹.

1.2 O PRINCÍPIO-MOR DA IGUALDADE COMO PARÂMETRO PARA A COBRANÇA DOS TRIBUTOS

A ideia de igualdade ou isonomia é abordada por outros ramos do Direito, razão pela qual nos leva à conclusão de que se trata de um referencial principiológico pertinente a diferentes áreas jurídicas. Por esta razão, toma-se como premissa que o Direito Tributário é apenas mais um ramo a estudar o princípio da igualdade, não se constituindo, portanto, como um princípio de exclusivo domínio do Direito Tributário.

Na Constituição Brasileira, o princípio da igualdade está expressamente previsto tanto de forma geral, no artigo 5º, caput, da Constituição Federal:

[...] 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 [...]¹²

A Constituição Federal de 1988 veicula, entretanto, outras regras gerais de igualdade, como aquela contida no artigo 5º, parágrafo, primeiro, relativa à

¹¹ GAMA, H. U.; SOUZA, C. R. J. **Cidadania, Educação e Finanças Públicas**. São Paulo: Folha do Fazendário, jan. 2000.

¹² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 12. set. 2018.

igualdade entre homens e mulheres, e aquela que trata especificamente da igualdade no direito tributário:

[...] 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 direitos¹³ [...].

Nas palavras de Paulo Bonavides:

[...] O centro medular do Estado Social e de todos os direitos de sua ordem jurídica é indubitavelmente o princípio da igualdade, o qual materializa a liberdade da herança clássica e serve como eixo ao redor do qual gira toda a concepção estrutural do Estado Democrático Contemporâneo[...]¹⁴

No campo dos tributos o legislador deve sempre zelar pela implementação do princípio da isonomia, delimitando a atividade fiscal do Estado e pautando-a pelos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva do cidadão, a fim de que seja dado um tratamento tributário em conformidade com a expressão econômica do contribuinte.

O conceito do princípio da isonomia tributária é abordado com maestria por Humberto Ávila para qual, segundo ele, a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade¹⁵.

Humberto Ávila propõe este conceito partindo do pressuposto de que uma situação de igualdade ou desigualdade pode ser melhor compreendida a partir do estudo de casos que tornam possível a ilustração dos vários aspectos que compõem um julgamento de igualdade. Assim, é diante de um julgamento de igualdade que se pode delimitar claramente quem é igual e quem é desigual, o porquê de serem iguais ou desiguais, em que medida são iguais ou desiguais, e as razões de se buscar a distinção entre situações. Aferir este juízo de

¹³ IDEM

¹⁴ BONAVIDES, Paulo. **Direito Constitucional**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p.340-341

¹⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007, p.40.

igualdade pressupõe a análise de três variáveis, quais sejam, a medida de comparação entre situações ou pessoas, o elemento indicativo desta medida e a finalidade desta comparação¹⁶.

Quando o citado conceito afirma que a igualdade se encontra entre dois ou mais sujeitos define que o juízo de igualdade supõe sempre a comparação¹⁷ que, em seara tributária, se dá quase sempre entre os sujeitos passivos das obrigações tributárias, os contribuintes, ora levando-se em conta elementos pessoais, particulares, ora fincando-se em situações objetivas.

No que tange à comparação em razão de um critério, o conceito utilizado coloca, implicitamente, mais dois importantes aspectos: a medida de comparação e o elemento indicativo dessa medida. A medida de comparação é a característica que torna dois sujeitos iguais ou diferentes. Dois contribuintes podem, por exemplo, serem iguais ou diferentes em patrimônio. Essa medida de comparação ainda deve ser pautada pelo elemento indicativo da mesma, que pode ser a constituição patrimônio em bens imóveis ou em aplicações financeiras, por exemplo¹⁸.

Por fim, tanto a medida de comparação quanto o elemento indicativo desta medida de comparação devem guardar relação com a finalidade desta comparação. Geralmente, a finalidade da comparação no direito tributário é auferir quem possui maior capacidade contributiva e, portanto, deveria suportar o ônus tributário em maior intensidade¹⁹.

Diante disso, Hugo de Brito Machado assim pontifica sobre o tema:

[...] a isonomia, ou igualdade de todos na lei e perante a lei, é um princípio universal de justiça. Na verdade, um estudo profundo do assunto nos levará certamente à conclusão de que o isonômico é o justo²⁰. [...]

¹⁶ IDEM

¹⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Atualização. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

¹⁸ IDEM

¹⁹ IDEM

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 276.

Continuando o raciocínio, o referido professor alerta para a insuficiência da igualdade unicamente perante a lei, lembrando que o princípio é melhor aplicado quando atenta também para a igualdade no próprio conteúdo da lei, que vedaria ao legislador a instituição de tratamento diferenciado em situações concretas semelhantes

[...] o que a lei não pode fazer é tratar desigualmente pessoas que estejam nas mesmas condições factuais²¹. [...]

Reflete-se, assim, o dever do Estado de distinguir os cidadãos que não se encontram em situação de semelhança econômica, a fim de alcançar a Justiça Social e uma consequente, distribuição de riquezas. Nas palavras de Carraza, a partir do momento em que a carga tributária é calibrada em função da capacidade contributiva do sujeito passivo, vislumbra-se a materialização do ideal republicano, tendo em vista o próprio cumprimento de um dos objetivos da República, qual seja a ideia de igualdade²².

Por tudo aqui abordado, depreende-se que, na verdade, a capacidade contributiva é o parâmetro em face do qual deve ser feito o juízo de igualdade. O igual para o direito tributário é aquele que tem a mesma capacidade contributiva, de modo que, o diferente, para este mesmo ramo do direito, é aquele que tem a capacidade contributiva diferente. Nas palavras de Klaus Tipke:

[...] O que num caso concreto é igual ou desigual não se pode estabelecer abstratamente ou de um modo geral, mas apenas através de recurso ao sistema e aos princípios de determinado ramo jurídico. No direito tributário a capacidade de contribuição fiscal e econômica desempenha um papel especial. Quem não tem esta capacidade deve ser tratado de modo diverso de como se trata o que a tem²³ [...].

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 277.

²² CARRAZA, Roque Antonio. **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária**. São Paulo: ed. RT, 2017. p. 146.

²³ TIPKE, Klaus. **Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário**. In: MACHADO, Brandão (coord). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 520-521

Logo, o tratamento diferenciado entre contribuintes, instituído por normas jurídicas, apenas é justificável à luz do ordenamento jurídico brasileiro, quando houver pertinência lógica com os fins motivadores da previsão discriminatória.

Diante disso, tem-se que o princípio da igualdade, consagrado pela Constituição, é sempre relativa e, por isso, torna-se necessário extrair um critério mínimo de comparação. Assim, este princípio encontra-se desatendido quando situações iguais são tratadas de modo diferente, pois aí dir-se-á que houve arbítrio²⁴. Pode-se afirmar que os critérios de comparação, como variáveis, que permitirão agrupar os seres em iguais ou desiguais, traçam as linhas mestras da igualdade material e cristalizam a escala de valores constitucionalmente adotada²⁵.

1.3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO REFERENCIAL TRIBUTÁRIO ESPECÍFICO

O princípio da capacidade contributiva, intrinsecamente associado ao princípio da igualdade, conforme supracitado, assume diferentes feições dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

São inúmeras as nações que consagram o princípio da capacidade contributiva em seu texto maior. A Itália, Portugal, México e Argentina são alguns exemplos²⁶. Na realidade brasileira, tem-se que a primeira menção a este princípio se deu na Constituição do Império, em 1824, mais precisamente no seu art. 179, §15:

[...] Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 329.

²⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 858. Cf. ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 171.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Temas de Direito Tributário. **Revista dos Tribunais**, 1993, p. 10

XV. Ninguém será exento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres²⁷. [...]

O princípio da capacidade contributiva ingressou expressamente no ordenamento jurídico brasileiro com a constituição de 1946, mediante a disposição em seu art. 202:

[...] Art. 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte²⁸ [...]

Nas Constituições posteriores, o princípio em questão sequer foi inserido, apenas retornando em âmbito constitucional na Carta Magna vigente, mais precisamente no art. 145, § 1º, com a seguinte redação:

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

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a **capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte²⁹ [...].

A capacidade contributiva pode ser compreendida em três sentidos distintos: como capacidade pressuposto da tributação³⁰ e como limite da tributação, bem como um referencial de igualdade.³¹

Como pressuposto da tributação, a capacidade contributiva demanda que as normas tributárias façam a descrição, em sua hipótese, de evento que represente uma manifestação de riqueza. Por outro giro, pode-se afirmar que a incidência tributária deve recair sobre situações que indiquem a presença de

²⁷ BRASIL. Constituição do Império de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>.

²⁸ _____ Constituição da República Federativa do Brasil de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em 28 set, 2018.

²⁹ _____ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 28 set, 2018.

³⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: **Livraria do Advogado**: 2010, p. 318 e ss.

³¹ MOSCHETTI, Francesco. Profili generali. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). **La capacità contributiva**. Padova: Cedam, 1993, p. 6-7.

capacidade contributiva. Esse aspecto da capacidade contributiva é tradicionalmente abordado pela doutrina como capacidade contributiva absoluta ou objetiva³².

Diversamente, a capacidade contributiva atua como limite da tributação³³, demarcando a parcela da renda – genericamente considerada – dos indivíduos que pode vir a ser alcançada pela tributação, sem que isso implique violação de direitos fundamentais – sobretudo dos direitos de propriedade, livre-iniciativa e liberdade profissional. A esse respeito são as considerações de Ricardo Lobo Torres:

[...] de fato, a capacidade contributiva abre ao legislador a possibilidade de instituir o tributo, que incide sobre a riqueza de cada qual. Nada mais é que o espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais para a tributação, nomeadamente para a exercida sobre o direito de propriedade e o direito de livre exercício de profissão³⁴ [...].

Diante disso, pode-se afirmar que a capacidade contributiva impõe dois limites à tributação, quais sejam, o respeito ao mínimo existencial e a proibição de tributo com efeito de confisco.

A garantia constitucional de proibição do tributo com efeito de confisco, por sua vez, encontra previsão no art. 150, IV da Constituição Federal³⁵, e proíbe a usurpação – sob a forma de tributação – do patrimônio do contribuinte. O tributo confiscatório é aquele que consome a riqueza tributária dos contribuintes, isto é, ultrapassa a capacidade contributiva das pessoas, impondo a elas um ônus que desproporcional. A tributação não pode suprimir a propriedade privada, a ponto de colocá-la em risco³⁶

³² COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 28.

³³ IDEM

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar: 2005, p. 303.

³⁵ [...] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco; [...]

³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 112-113; TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar: 2005, p. 304.

Além disso, no que tange ao cotejo deste princípio com a própria ideia de preservação do mínimo existencial do contribuinte, ressalta-se que na medida em que a carga tributária deve respeitar o conceito de necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família. Tal faceta nos permite compreender, por exemplo, a razão de ser da tributação diferenciada de produtos considerados supérfluos daqueles de primeira necessidade.

De acordo com o entendimento de Alessandro Antonio Passari, a proteção aos recursos econômicos indispensáveis aos indivíduos pode ser feita por meio da criação de zonas de não incidência, ou de deduções legalmente autorizadas, através de mecanismos como a seletividade e a não cumulatividade, ou por meio de qualquer outro instrumento compatível com os ditames constitucionais³⁷.

O mínimo existencial está, ademais, implícito no princípio da dignidade da pessoa humana, pela qual coloca-se o indivíduo como merecedor de respeito e consideração por parte do Estado, assegurando-lhe uma vida digna e saudável³⁸.

Pode-se enxergar também a capacidade contributiva como uma premissa ética da tributação e que, indubitavelmente, melhor se adequa ao Estado Social, na medida em que enaltece o valor da Justiça Tributária ou Fiscal, entendida esta como a adequação da carga tributária a ser suportada, ao patrimônio daquele que a suportará. Valor este que, como esclarece Ricardo Lobo Torres, resguarda a ideia primordial de Justiça Distributiva³⁹.

Importante a contribuição de Douglas Yamashita ao revelar a importância de tal postulado para o Estado de Direito:

³⁷ PASSARI, Alessandro Antonio. **A natureza da capacidade contributiva**. RTrib 93/11

³⁸ TEIXEIRA, Maria Benedetti; OLIVEIRA, Izabel Cristina Panni de. **Justiça Fiscal com a efetividade do princípio constitucional da capacidade contributiva**. Revista de Estudos Tributários 71/94

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

[...] A questão da Justiça coloca-se antes de tudo quando uma maioria de pessoas depende da distribuição de cargas e pretensões, que estão ligadas à vida em comunidade. A Justiça Fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo, da comunidade de contribuintes [...].⁴⁰

Dessa forma, impede-se que o sistema tributário brasileiro adote uma lógica desarrazoada e anti-isonômica revelada pela imposição despótica do Estado, com base no axioma de que “tu deves, logo, tu podes”. Pelo contrário, considera-se que algumas pessoas são mais capazes de contribuir do que outras, levando-se em consideração as riquezas que possuem.⁴¹

Como referencial de igualdade, a capacidade contributiva requer que aquele que tenha mais condições, em termos econômicos, contribua mais. Ou seja, quem tem mais riqueza deve se sujeitar a uma carga tributária maior que aquela à qual se sujeita quem tem menos riqueza⁴². Assim, a discriminação tributária decorrente da aplicação da capacidade contributiva permite a realização do princípio da igualdade⁴³.

Desse modo, sob o ponto de vista ora analisado, a capacidade contributiva nada mais é que o critério fundamental em face do qual deve ser feito o juízo de igualdade no âmbito do Direito tributário brasileiro. Portanto, os iguais – em relação à capacidade contributiva – devem ser tributados de forma igual, e os diferentes – em relação à capacidade contributiva – devem ser tributados de modo distinto.

O princípio da capacidade contributiva, como se pode perceber, desempenha uma função transcendental e de primazia em um sistema tributário, na medida em que ele assume expressão imediata dos direitos fundamentais à segurança e à justiça.

⁴⁰ YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

⁴¹ IDEM

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 97; DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 863.

⁴³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 41.

À luz do ordenamento vigente, com amparo no do art. 3º, I, da CF/88, tendo em vista o objetivo republicano de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a capacidade contributiva opera como um preceito fundamental para alcançar tal ideia que, ao fim e ao cabo, justifica o estabelecimento da própria ordem tributária, enquanto sistema de distribuição de ônus para a construção da Nação. Sem contar o fato de que tal princípio é aquele que melhor se coaduna com o Estado do Bem-Estar Social, delineado em uma gama de dispositivos da atual Constituição.

2 A EVASÃO DE GRANDES EMPRESAS

2.1 CONSIDERAÇÕES ACERCA DA EVASÃO FISCAL

É por meio dos tributos que o Estado tem a capacidade de manter o funcionamento do país, através do recolhimento de fundos que deverão ser usados em benefício da coletividade. Quando determinada empresa se utiliza da evasão como meio de aumentar os seus rendimentos, ela causa danos indiretos a toda sociedade. Questionar a alta carga tributária é um direito de todos, mas a evasão prejudica o desenvolvimento do país e constitui ilícito tributário.

Em outras palavras, ao realizar escolhas, os indivíduos optam pela alternativa a qual eles atribuem mais utilidade. Há um padrão de tendência que os induz a escolher, dentre as opções disponíveis aquela que mais lhe satisfaz. Esta maximização racional do bem-estar é um pressuposto básico que orienta a ciência econômica, fruto da chamada Teoria da Escolha Racional⁴⁴, e que, indubitavelmente, explica a razão de ser da prática da evasão fiscal.

Raciocínio semelhante se aplica ao que Gary Backer elaborou, dentre os seus estudos acerca da criminalidade, a chamada economia do crime, extremamente influenciada pela Teoria da Escolha Racional.

[...] as pessoas que cometem crimes são agentes racionais como quaisquer outras, que buscam maximizar sua utilidade, sopesando custos e benefícios na realização de condutas ilícitas e reagindo a incentivos. Quando os benefícios superam os custos envolvidos, há um forte incentivo à prática do crime, em virtude da possibilidade de maximização de bem-estar proveniente da ação⁴⁵. [...]

⁴⁴ CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria da decisão tributária**. Tese de Livre-docência em Direito Tributário. São Paulo: USP/Faculdade de Direito, 2010, p. 41.

⁴⁵ BECKER, Gary S. **Crime and punishment: an economic approach**. In: Journal of Political Economy 76/169-217, 1968.

Ainda na ótica da economia do crime, de fundamental importância é a análise entre a diferença da sanção institucionalmente prevista e a pena esperada. O agente que comete a evasão leva em conta a (in)eficiência da fiscalização realizada pelo Estado, bem como as nuances do processo penal, o que desconstrói a visão superficial de que os criminosos agem por impulso ou de maneira irrefletida⁴⁶.

Economicamente, portanto, os crimes tributários resultam exatamente do fato de que o Fisco não consegue processar de maneira eficiente as diversas variáveis que constituem as bases de incidência dos tributos. Há uma assimetria de informação entre a administração fiscal e os contribuintes, permitindo que estes fiquem em uma situação de vantagem com relação ao Fisco, que lhes permite omitir ou falsear sua real base tributária⁴⁷.

Cabe destacar aqui um pequeno panorama histórico legislativo uma vez que, inicialmente, o ordenamento jurídico brasileiro era dotado de uma lei, qual seja a lei 4.729/65, que previa o crime de sonegação fiscal, mais precisamente em seu art. 1º:

[...] Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

⁴⁶ COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito & Economia**. 5. Ed. Porto Alegre: Bookman. 2010. p. 480.

⁴⁷ SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. A economia da sonegação: teoria e evidências empíricas. **Revista de Economia Contemporânea** 9/555-581, n.3. Rio de Janeiro, 2005. p.558.

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo. [...]

Na atualidade, o ordenamento jurídico brasileiro possui um diploma legal que tipifica o crime de evasão fiscal, qual seja a lei 8.137/90, que define os crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e contra as relações de consumo. Ocupa-se de descrever as condutas típicas praticadas por particulares no seu art.1º, de natureza material, para cuja consumação se exige efetiva redução ou supressão do tributo.

O art. 2º, por sua vez, de natureza formal, descreve condutas do agente, sem fazer alusão a qualquer resultado físico ou naturalístico. Costuma-se dizer, nesta hipótese, que o crime se consuma com o mero comportamento antijurídico, independentemente de qualquer lesão causada aos cofres públicos.

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

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

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

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

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

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

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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

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

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

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

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

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. [...]

Para Paulo Costa Junior, a Lei nº 8.137/90 regulou inteiramente a matéria da prática da evasão fiscal, o que culminou em uma revogação automática da Lei nº 4.729/65, pois

[...] além de definir tipos penais, dispôs sobre multas e responsabilidades dos agentes, representação criminal, dando-lhes tratamento tão abrangente e exaustivo que só nos permite concluir que a lei anterior encontra-se revogada. Assim sendo, devemos admitir, em primeira aproximação, que crimes em matéria tributária são aqueles descritos na Lei nº 8.137, de 1990, estando revogada a Lei nº 4.729/65⁴⁸. [...]

Reforça o entendimento supracitado o doutrinador Luciano Amaro, ao se posicionar da seguinte forma:

[...] a Lei n. 8.137/90, ao definir os crimes contra a ordem tributária, reescreveu a lista dos crimes antes designados de “sonegação tributária”, pela Lei 4.729/65⁴⁹ [...]

Cabe ressaltar que, em se tratando do delito de evasão fiscal, as condutas descritas no art. 1º, I a IV da lei 8.137/90 só podem ser submetidas à investigação criminal com o lançamento definitivo do tributo, o que se dá com o trânsito em julgado do processo administrativo-fiscal.

Isso, inclusive, é o que estabelece a Súmula 24 do STF, *in verbis*:

[...] não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo⁵⁰. [...]

⁴⁸ COSTA JÚNIOR, Paulo. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

⁴⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 11 ed. São Paulo. Editora Saraiva, 2005, p. 465.

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em 24 out, 2018.

No dizer de Sampaio Dória, a evasão é a ação consciente e voluntária do indivíduo tendente a, por meios ilícitos, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido⁵¹. Percebe-se, aqui, na caracterização da evasão uma corrente cujo enfoque é o conteúdo econômico do ato⁵².

Nessa esteira discorre Andreas Eisele que se trata do planejamento consistente na escolha entre diversas alternativas de atuações lícitas, de modo a evitar a ocorrência do fato imponible. Enfocada sob o aspecto temporal, a evasão consiste em condutas praticadas pelo agente após a ocorrência do fato imponible, de modo que, havendo sido constituída a relação jurídica, as condutas posteriores apenas visam reduzir, retardar ou evitar o pagamento da prestação objeto da obrigação⁵³. Há, dessa forma, uma divergência entre a vontade real (realidade econômica querida) e a vontade declarada (isto é, a forma jurídica eleita para sua consecução).

Maria Helena Diniz amplia um pouco mais a noção de evasão fiscal ao conceituá-lo como:

[...] o ato comissivo ou omissivo, de natureza ilícita, praticado com o escopo de diminuir ou eliminar a obrigação tributária, mediante, por exemplo, fraude fiscal ou adulteração de documentos [...].

Tal compreensão nos demonstra uma maior completude na identificação deste ilícito tributário, uma vez que a norma tributária gera obrigações principais e acessórias. As primeiras consistem no pagamento do tributo propriamente dito e as últimas são todas as situações que não ensejem o ato de pagar tributo. O Código Tributário Nacional disciplina, em seu art.113, § 3º que o simples descumprimento da obrigação acessória a transforma em obrigação principal. Assim, a simples não entrega da guia de apuração do imposto, por exemplo, por si só, já configura ato de evasão fiscal⁵⁴.

⁵¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. rev. São Paulo: 1977, p. 37.

⁵² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 124-125.

⁵³ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 24.

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

[...] Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. [...]

Na evasão, portanto, existe uma intencional atitude omissiva do contribuinte, que deixa de prestar as informações necessárias sobre suas atividades ao Fisco, acarretando uma diminuição ilícita na carga tributária e uma dificuldade generalizada na apuração do *quantum debeatur*, retardando, na melhor das hipóteses, a atividade do Fisco.

2.2 O (EVENTUAL) FUNDAMENTO ÉTICO

Na origem, a evasão é e nunca deixará de ser um problema que possui uma dimensão ética, indissociável de uma racionalidade utilitarista voltada para a busca objetiva de bem-estar material a nível individual, ainda que em detrimento do bem-estar coletivo.

Entretanto, como processo já instalado/disseminado na tessitura do cenário mercadológico, a dimensão profunda da evasão está em se reconhecer o grau de autonomia dela em relação ao ambiente de sobrevivência/competição das empresas. Quanto maior for esse grau de autonomia, maior o desvio ético. A chamada “indústria da sonegação”, em que a mesma constitui um ente autônomo posto a serviço de alguns, interessados apenas em se beneficiar lesando o erário público, expressa, sem dúvida, o desvio ético máximo, uma vez que, com ela, a sonegação alcança o seu maior grau de autonomia⁵⁵.

O código de ética é parte integrante do sistema de valores, hábitos, crenças, costumes que norteiam a conduta de indivíduos, facções, organizações. A ética define o comportamento adequado e o modo de promovê-la de acordo com os ideais em vigor na comunidade toda ou em classes sociais específicas⁵⁶.

⁵⁵ SAYEG, Roberto N. **Sonegação Tributária e Complexidade**. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/raeel/v2n1/v2n1a09.pdf>>. Acesso em 28 out, 2018.

⁵⁶ MOREIRA, Joaquim Manhães. **A Ética Empresarial no Brasil**. São Paulo: Pioneira, 1999.

Sem ética, a organização e a existência da sociedade, da profissão, das empresas ficam comprometidas. Ela é extremamente necessária na relação entre as pessoas, na formação familiar, no funcionamento de comunidades religiosas, esportivas, empresariais, militares. E até mesmo as sociedades criminosas só existem por longo período se conseguem, do seu modo, fazê-la prevalecer. Segundo a FIPECAFI

[...] não há sociedade que progrida por muito tempo, que se mantenha politicamente consistente, que ofereça bem estar social a seus membros, nem profissão que se imponha pelo produto de seu trabalho, que angarie respeito de todos, que se faça reconhecer por seus próprios méritos, sem que esteja a ética a servir de cimento a fortalecer sua estrutura, de amarras a suportar as tempestades, de alicerce a suportar o crescimento e de raízes e seiva para garantir a sobrevivência dessa sociedade ou dessa profissão. Sem ética, a sociedade não se estrutura de forma permanente; e uma profissão também não⁵⁷ [...].

A utilização da Ética na seara do Direito Tributário pode transformar as ações dos contribuintes e do Fisco, indagando, por exemplo, que tipos de ações podem melhorar, por exemplo, a relação Fisco/contribuinte, pois quando se passa a ter a Ética como marco teórico de estudo, o contribuinte, ou melhor, o homem passa a ser o centro do estudo.

O Direito Tributário é o ramo do direito que arrecada e suporta o Estado Democrático de Direito, logo, se ele é o fundamento deste Estado, então, ele deveria ser o Direito com o maior número de preocupações, pois ele é que custeia a vida do Estado, portanto, deveria ser o Direito mais democratizado e entendido, pois, afinal, quem paga a conta do Estado é o contribuinte.

No contexto da sonegação tributária, o desafio da ética envolve a todos – tanto sociedade, representada pelo ente fiscalizado, como também poder público, representado simultaneamente pelos poderes administrador (fiscalizador) e legislador. Da parte do poder público, a busca por um enquadramento ético cada vez maior se operacionaliza por uma conscientização crescente de seus

⁵⁷ FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Ética Geral e Profissional em Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

membros acerca de sua missão social, assim como pela intensificação da normatização de procedimentos e da transparência de suas ações, instrumentalizadas estas últimas por critérios técnico-científicos cada vez mais rigorosos⁵⁸.

Não é raro um contribuinte alegar que seu comportamento tributário encontra-se determinado pela conduta adotada por outros contribuintes que participam de seu universo concorrencial, principalmente por parte daqueles que integram o seu círculo de concorrência básico.

Tem-se, dessa forma, no que tange ao fenômeno da evasão fiscal um fundamento capaz de explicar, ainda que de forma eticamente questionável, a manutenção deste ilícito. Algo que passe por uma ideia de relativismo ético, também chamado de ética relativa. Novamente nos recorreremos aos ensinamentos de Moreira, ao conceituar:

[...] a ética relativa considera que as situações interferem na concepção dos valores e da conduta socialmente aceitável. Um gestor adepto à filosofia da ética relativa agirá conforme a situação em que se encontra e dificilmente ficará com peso na consciência⁵⁹.
[...]

Esclarece ainda Bittar que o:

[...] Comportamento ético relativo baseia-se na premissa de que as normas de conduta dependem da situação. Seu enfoque é o estado atual do mundo observa o que existe e constrói a teoria explicativa. A norma ética é puramente convencional, mutável, subjetiva. Logo existem várias normas aplicáveis para uma mesma situação. Não existem valores universais, objetivos, mas estes são convencionais, condicionados ao tempo e ao espaço. Não existem valores a priori: eles são criados conforme seja necessário ou oportuno⁶⁰ [...].

Ora, se o exercício da ética for entendido como uma capacidade de discernimento entre o certo e o errado que pressupõe uma elasticidade de escolha, temos que o exercício da ética, neste caso, pode estar parcialmente comprometido. Recoloca-se aqui a questão da justiça fiscal, onde se torna

⁵⁸ GAMA, Heleny U. ; Souza, Cassio R.J. Cidadania, Educação e Finanças Públicas. São Paulo, **Folha do Fazendário**, janeiro, 2000.

⁵⁹ MOREIRA, Joaquim Manhães. **A Ética Empresarial no Brasil**. São Paulo: Pioneira, 1999.

⁶⁰ BITTAR, Eduardo C. B. **Curso de ética jurídica: ética geral e profissional**. 5. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

preponderante a eficácia do poder fiscalizador no sentido de uma performance que, de alguma forma, seja capaz de influenciar e atingir simultaneamente a conduta de todos os envolvidos em um determinado círculo de concorrência básico que esteja sendo alvo de fiscalização⁶¹.

2.3 REPERCUSSÕES DA EVASÃO NO ÂMBITO PENAL-TRIBUTÁRIO E JURISPRUDENCIAL

O próprio ordenamento jurídico pátrio é dotado de normas que se revelam fortes indutoras à prática da evasão. Exemplo disso é a Lei 9.249/95, que em seu art. 34, permite a extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal e contra a ordem tributária, desde que o contribuinte realize o pagamento do tributo devido e antes do recebimento da denúncia⁶².

A problemática reside no fato de que, para haver a proposição da denúncia pelo Ministério Público, é necessária a constituição dos créditos tributários, efetuada por um agente administrativo. Neste íterim, sempre haverá a possibilidade de os contribuintes adimplirem suas obrigações tributárias e eventuais multas moratórias previamente ao oferecimento da denúncia. Com isso, extingue-se a punibilidade dos possíveis crimes existentes.

Até então, não havia no ordenamento qualquer referência ao papel do parcelamento do débito no que diz respeito aos crimes tributários. Situação esta que se alterou com o advento da Lei 10.684/2003, e que positivou a ideia de que o parcelamento passou a promover eficácia quanto à extinção da punibilidade dos crimes tributários cometidos em legislações esparsas como a Lei 8.137/1990, em qualquer fase do processo. Conforme previsão do art.9º da lei supracitada:

[...] 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](#)

⁶¹ DUMONT, Luis. **O individualismo**. Rio de Janeiro, Rocco, 1985.

⁶² [...] Art. 34. 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 [...].

[dezembro de 1990](#), e nos [arts. 168A](#) e [337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal](#), durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o 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 com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios. [...]

A própria jurisprudência já possui precedentes a respeito do parcelamento como causa de suspensão da punibilidade do agente que incorre no crime de evasão fiscal, bem como em relação ao pagamento do débito tributário (STJ, Resp: nº168.668, 2008; TJ – SE, HC: 2007.304, 556, 2007)

[...] PENAL. **PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.** 1 - Estando o contribuinte em situação regular perante o Fisco, em decorrência de parcelamento do débito, não há justa causa para instauração de ação penal. 2 - Recurso improvido⁶³ [...].

[...] PENAL. PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME DE USO DE DOCUMENTO IDEOLOGICAMENTE FALSO ABSORVIDO PELO DE SONEGAÇÃO FISCAL PREVISTO NO ARTIGO [1º, IV](#) DA LEI Nº [8.137/90](#). PRESENÇA DE CRIME ÚNICO CAPITULADO NA LEI ESPECIAL. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. **PAGAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. COMPROVAÇÃO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE EM RELAÇÃO AO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.** OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL EM RELAÇÃO AO CRIME-MEIO (FALSO). ABSOLVIÇÃO. REFORMA DO DECRETO CONDENATÓRIO. 3. Comprovada a extinção do crédito tributário decorrente do ilícito da sonegação fiscal, fica extinta a punibilidade, nos termos do artigo [9º, parágrafo 2º](#) da Lei nº [10.684/2003](#), não se podendo falar em justa causa para ação penal em relação ao crime de falso, mormente quando o mesmo foi absorvido pelo crime contra a ordem tributária⁶⁴. [...]

No Brasil, portanto, é possível calcular sobre a viabilidade da sonegação de tributos, pois de duas uma, ou o sonegador não é descoberto e efetivamente deixa de pagar sem que nenhuma consequência o atinja, ou, sendo descoberto, posterga o pagamento do tributo, aguardando uma eventual anistia

⁶³ STJ - REsp: 168668 DF 1998/0021346-5, Relator: Ministro LUIZ VICENTE CERNICCHIARO, Data de Julgamento: 15/12/2008, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJ 23.08.2008 p. 157.

⁶⁴ TJ – SE – HC: 2007304556 SE, Relator: Des. MANUEL PASCOAL NABUCO D'AVILA, Data de Julgamento: 30/07/2007, CÂMARA CRIMINAL.

ou parcelamento para empreender o pagamento, que na seara penal implicará a extinção de sua punibilidade⁶⁵.

Neste sentido, as normais penais contra a evasão fiscal adotadas no Brasil precisam ser repensadas, buscando-se alternativas mais eficazes para coibir tais práticas. Até mesmo porque, as condutas evasivas, tendo em vista o bem jurídico tutelado, não corroem apenas as receitas do Estado, mas causam um impacto direto na sociedade, que passa a dispor de menos recursos, além de ser tributada mais intensamente, como forma de compensar perdas tributárias resultantes da evasão fiscal. A complacência dos próprios tribunais e da lei estimulam, indubitavelmente, a manutenção deste grave ilícito.

2.4 ANÁLISE CASUÍSTICA DA PRÁTICA DO ILÍCITO

A coleta de dados referentes às pessoas jurídicas que contribuem de modo maciço para a estatística da evasão fiscal é extremamente árdua e limitada, muito em razão dos órgãos oficiais como o Ministério da Fazenda e a Receita Federal não realizarem seus estudos de modo anual e recorrente. O presente trabalho, dessa forma, se pauta pela análise cronológica dos dados mais recentes encontrados e existentes a respeito.

Inicialmente, começaremos pelo IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, que em 2009, realizou um estudo sobre a sonegação fiscal nas empresas brasileiras. O Instituto considerou os dados do período entre 2006 e 2008 e a base de dados foram os balanços de fiscalização da Receita Federal do Brasil, do Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), das Secretarias da Fazenda do Estado e Secretarias de Finanças das Capitais. Ainda segundo o IBPT foram analisadas no total 9.925 empresas de todos os setores, sendo 2.725 empresas de grande porte. As tabelas a seguir retratam o quadro em questão.

⁶⁵ CHAVES DE OLIVEIRA, Luiz Renato Pacheco. Reflexões sobre os crimes tributários. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo, ano 18, set-out, 2010.

Tabela 1 – Faturamento não declarado das empresas em 2008

Porte Empresas	Faturamento não declarado das empresas pesquisadas bilhões R\$	Faturamento total das empresas brasileiras R\$ bilhões	% Faturamento não declarado em relação ao faturamento total das empresas brasileiras
Pequeno Porte	253,49	322,27	78,66%
Médio porte	346,53	476,73	72,69%
Grande porte	722,49	4.480,22	16,13%
TOTAL	1.322,51	5.279,22	25,05%

Fonte: IBPT, 2009.

Tabela 2 – Número de empresas pesquisadas

NÚMERO DE EMPRESAS PESQUISADAS	
PEQUENO PORTE	1.417
MÉDIO PORTE	5.783
GRANDE PORTE	2.725
TOTAL	9.925

Fonte: IBPT, 2009.

O IBPT considerou faturamento não declarado ou omissão de faturamento o montante em reais da base de cálculo de tributo não declarado, ponderado pela receita bruta da empresa⁶⁶.

O estudo também apurou os tributos mais sonegados pelas empresas pesquisadas, que é liderado pelas contribuições para o custeio da seguridade social. Muito próximo de 28% das empresas pesquisadas sonegam o tributo. Esse tributo pode ser sonegado quando o empresário não registra o empregado; não havendo registro não há geração da obrigação, mas também pode ocorrer da empresa descontar o tributo do colaborador na fonte, e não efetuar o pagamento devido⁶⁷. A tabela a seguir, embora apresente um equívoco quanto à nomenclatura do INSS como tributo, tem a pretensão de mostrar a evasão decorrente dos tributos que são direcionados a esta autarquia.

Tabela 3 – Tributos mais sonegados pelas empresas pesquisadas

⁶⁶ IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Estudos do IBPT: Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. Curitiba, 05 mar. 2009. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/49/EstudoVeQuedaNaSonegacaoFiscalDasEmpresasBrasileiras.pdf>. Acesso em: 20 out, 2018.

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Temas de Direito Tributário. **Revista dos Tribunais**, 1993, p. 10.

Tributo sonegados	Tributo sonegado em % das empresas pesquisadas		
	2002	2005	2008
INSS	21,02	29,47	27,75
ICMS	26,54	26,95	27,14
Imposto de renda	26,77	27,02	26,64
ISS	23,62	25,66	25,02
CSLL	24,31	24,81	24,89
Imposto de Importação	19,08	23,65	24,83
PIS/COFINS	25,11	23,43	22,13
IPI	21,99	18,85	19,08
IOF	14,84	15,72	16,55
CPMF	7,06	10,86	4,03

Fonte: IBPT, 2009.

Em novembro de 2011 foi desencadeada uma operação de combate à sonegação fiscal, realizada pelos Ministérios Públicos de alguns estados, com a participação de Secretarias de Fazenda e de Segurança Pública, em 17 estados⁶⁸ e no Distrito Federal. A operação nacional de combate à sonegação, que foi coordenada pelo Grupo Nacional de Combate às Organizações Criminosas (GNCOOC), identificou possível sonegação fiscal de R\$ 1,523 bilhões em impostos estaduais e municipais, na qual grandes postos de combustíveis foram os principais alvos.

Segundo Bernardo Tabak, o GNCOOC afirmou que a maioria dos casos de sonegação fiscal envolve o ICMS, seguido pelo ISS, dado este que corrobora com o quadro elencado acima, o que evidencia uma suposta manutenção das espécies tributárias alvos da evasão. Este relatou também que as quantias em dinheiro, frutos de sonegação, devolvidas aos cofres públicos são irrisórias, o que também vai ao encontro da ideia utilitária por trás da evasão fiscal⁶⁹.

Curioso caso também o das chamadas empresas “offshore” quais sejam aquelas pessoas jurídicas constituídas no exterior, em lugares denominados de

⁶⁸ Os 17 estados são: Espírito Santo, Pernambuco, Mato Grosso do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Amazonas, Amapá, Paraíba, Ceará, Sergipe, Pará, Minas Gerais, Bahia, Paraná e Rio de Janeiro.

⁶⁹ TABAK, Bernardo. MPs fazem operação e denunciam sonegação de mais de R\$ 1,5 bilhão. **G1**, Rio de Janeiro, 09 nov. 2011. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2011/11/mps-fazem-operacao-e-denunciam-sonegacao-de-mais-de-r-15-bilhao.html>>. Acesso em: 03 nov, 2018.

paraísos fiscais, que correspondem a locais em que há uma série de privilégios tributários ou que guardam sigilo quando a composição societária das empresas.

[...] em termos genéricos, um paraíso fiscal pode ser definido como um país ou um território que atribua a pessoas físicas ou coletivas vantagens fiscais susceptíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país, sobretudo em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre as sucessões⁷⁰. [...]

No entanto, o funcionamento dessas empresas nas atividades econômicas do Brasil se dá por meio da mera inscrição no CNPJ, sem a necessidade de se identificar as pessoas físicas caracterizadas como beneficiários finais das operações. Não há nenhuma legislação que obrigue a identificação dos mesmos, o que facilita mascarar o verdadeiro objetivo dessas empresas, facilitando a prática de crimes tributários e, portanto, uma menor arrecadação aos cofres públicos.

Os exemplos acima descritos evidenciam como a prática da evasão fiscal fragiliza o princípio da capacidade contributiva, uma vez que, os casos supracitados, envolvem contribuintes que, pela própria condição que se encontram, detêm uma maior possibilidade fática de contribuir para o incremento dos cofres públicos, respeitando-se assim a essência do princípio supracitado, qual seja servir como pressuposto e parâmetro para uma tributação justa e adequada.

Conforme abordado, é necessário que aqueles que possuem uma disponibilidade financeira elevada possam, materialmente, atuar de modo mais incisivo na arrecadação nacional, até para não comprometer os contribuintes com uma capacidade inferior de contribuição e que cumprem seu papel de forma devida. Não há razão que subsista a perpetuação do ilícito tributário da evasão fiscal, especialmente em se tratando de grandes empresas, já 'que em

⁷⁰ LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, **Evasão e fraude internacional**, Lisboa: 1993, p.307.

respeito ao princípio da igualdade, é preciso extrair em maior quantidade tributos daqueles que manifestam uma condição econômica mais voluptuosa.

3 POSSÍVEIS SOLUÇÕES PARA RECHAÇAR A EVASÃO

3.1 A CURVA DE LAFFER

A relação entre impostos e receitas é antiga entre os economistas. De acordo com Smith, impostos elevados frequentemente trariam para o governo receitas menores do que aquelas que poderiam vir a ser obtidas caso os impostos fossem mais baixos⁷¹. Além disso, Fullerton argumentava que um aumento gradual da alíquota tarifária se dará até determinado nível onde a receita obtida é maximizada, sendo que, após esse ponto a receita passaria então a diminuir⁷².

É que a elevação da imposição fiscal acaba por desestimular a prática de seus fatos geradores, ao mesmo tempo em que incentiva a informalidade. Aqueles contribuintes atingidos pela elevada cobrança, ao se depararem com o novo custo adicional do tributo, poderiam simplesmente deixar de praticar o fato gerador ou tentar praticá-lo com uso de mecanismos ilícitos, a fim de reduzir os custos inerentes à operação⁷³.

Diante desse contexto, Arthur Laffer, em 1974, desenvolveu uma teoria intitulada Curva de Laffer, que promove uma discussão acerca das distorções provocadas na economia pelos tributos, podendo eles, se elevados, culminar em redução das arrecadações⁷⁴.

⁷¹ SMITH, A. **A riqueza das nações**. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

⁷² FULLERTON, D. **On the possibility of an inverse relationship between tax rates and government revenues**. *Journal of Public Economics*, v. 19, n. 4, p. 3-22, 1982.

⁷³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Fundamentos do ordenamento jurídico: liberdade, igualdade e democracia como premissas necessárias à aproximação de uma justiça possível**. 2009. 266f. Tese (Doutorado em Direito Constitucional) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2009. p. 224.

⁷⁴ LIMA, E. M.; REZENDE, A. J. **Um estudo sobre a carga tributária no Brasil: Uma análise a partir da Curva de Laffer**. Encontro de Administração Pública e Governança. Anais. São Paulo, nov. 2006.

O fato mais relevante sobre a Curva de Laffer, é que ela demonstra que quando o nível de tributação é suficientemente elevado, acréscimos na alíquota acarretarão em redução da receita tributária. O efeito de Laffer (ponto máximo da curva, onde acréscimos na alíquota incorrem em redução nas receitas) pode ser avaliado como sendo a elasticidade das receitas tendo em vista variações nas alíquotas⁷⁵.

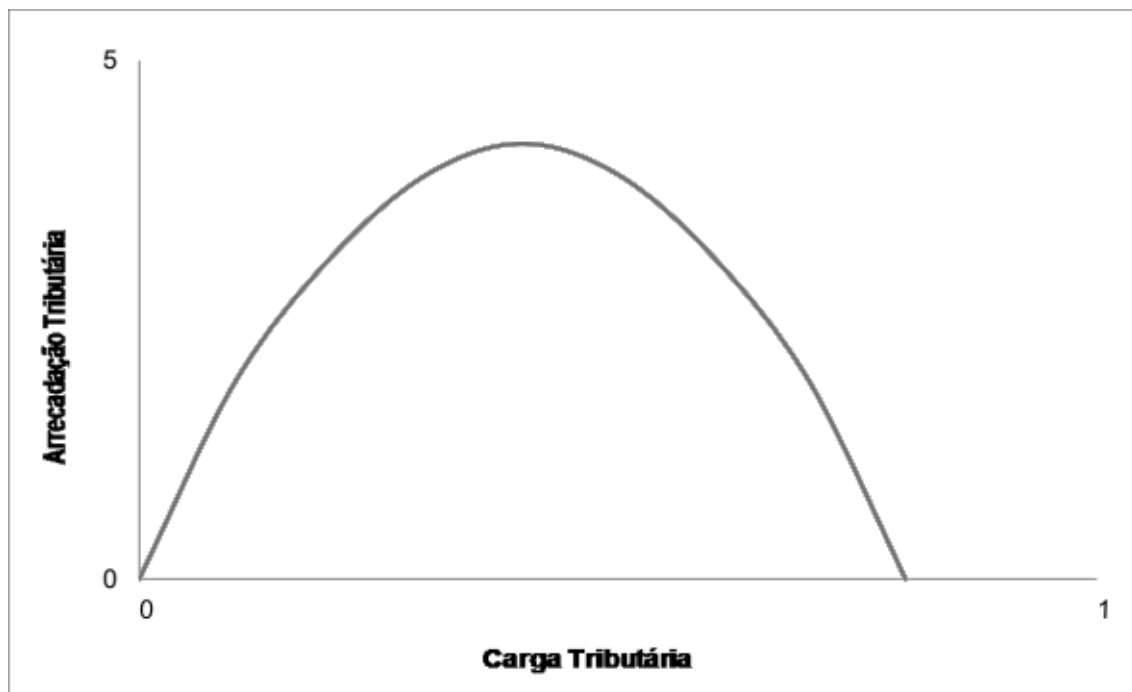
Porém, essa relação só será válida até o ponto de máximo, onde a relação passa a ser inversa e um possível aumento da carga tributária levará agora a uma perda de receita⁷⁶. Estando à esquerda do ponto máximo, sua arrecadação aumentará conforme o aumento dos impostos, porém caso esteja à direita, o mesmo não é possível.

A representação gráfica da Curva de Laffer é demonstrada por uma parábola, onde no eixo vertical temos a receita tributária e no eixo horizontal a alíquota tributária. Apresentando uma inclinação côncava, a referida curva nos permite identificar em que ponto a receita tributária começa a decrescer em virtude das variações na alíquota da carga tributária⁷⁷. Segue abaixo representação gráfica da Curva de Laffer:

⁷⁵ LOPES, L. M; VASCONCELLOS, M.A. S. **Manual de Macroeconomia**. 3. ed. São Paulo: ATLAS, 2014.

⁷⁶ IDEM

⁷⁷ VARIAN, Hal R. **Microeconomia: princípios básicos**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

Tabela 4 – Representação Gráfica da Curva de Laffer

Fonte: LUQUINI, Renan Henrique; CRUZ, André Diego Souza da; CASTRO, Gustavo Henrique de. **Curva de Laffer**. Londrina: 2017.

Dessa forma, resta em aberto a questão a respeito de onde se encontraria o pico da curva de Laffer ou até que nível percentual poderia ser aumentado a carga tributária antes que este novo aumento provoque uma redução da receita auferida. De qualquer forma, a utilização da Economia para basear e nortear tal discussão já indica um primeiro a ser tomado e, indubitavelmente, leva à conclusão de que nada adianta a elevação das alíquotas ou a instituição de novos tributos, uma vez que o efeito, embora inicialmente desejável, posteriormente provoca resultados nada interessantes.

Portanto, o que a Curva de Laffer, em outras palavras, esclarece é que existe um ponto específico em que a arrecadação atinge seu limite e a partir daí começa a declinar proporcionalmente ao aumento das alíquotas. Sendo assim, esta teoria afirma que quanto maior a tributação, mais atrativa se torna a evasão. O estudo de Laffer, assim, se apresenta como um indicativo de que a

prática da evasão pode ser combatida mediante um sistema tributário que não implique em alíquotas extremamente elevadas e desenvolva um patamar médio de tributação, permitindo que os grandes contribuintes cumpram seu dever sem maiores questionamentos, o que por sua vez, promoveria a capacidade contributiva em sua plenitude.

3.2 COMBATE AOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS ABUSIVOS

No Direito Tributário, há uma posição de similitude com o Direito Penal, uma vez que muito se considera que a interpretação das normas deve se restringir à literalidade do texto legal, em obediência ao princípio da legalidade estrita, que informa o sistema tributário nacional⁷⁸.

Neste paradigma, as regras de Direito Tributário seriam incompatíveis com a utilização de conceitos abertos, vagos e indeterminados ou de cláusulas gerais que pudessem vulnerar a efetividade do princípio da segurança jurídica, em razão do qual se exige do legislador tributário o poder de conceber a lei com o esgotamento de todos os contornos de sua abrangência, de forma a munir os seus destinatários das informações necessárias ao fiel cumprimento das obrigações tributárias.

Esta visão formal e legalista do Direito Tributário só nos permite chegar a duas conclusões: ou há a ocorrência da evasão fiscal ou de algum planejamento fiscal lícito. No entanto, deve-se levar em consideração o entendimento de Ricardo Lodi Ribeiro, ao estabelecer que:

[...] numa percepção chamada de realista substancial, considera-se que os comportamentos dos contribuintes em face da norma tributária não se restringem àqueles ilícitos – evasão tributária – e aos outros todos lícitos – em que se incluiria o planejamento tributário. Além desses, há outras condutas que, não obstante se subsumirem à regra formal da lei, fariam uso de meios artificiosos destinados a contornar

⁷⁸ Vide art.150, I, da Constituição da República Federativa do Brasil.

a incidência da norma tributária e, conseqüentemente, pagar menos tributos⁷⁹. [...]

Em outras palavras, tem-se para além da prática da evasão, melhor explicada no capítulo anterior, a figura da elusão tributária. Esta terminologia qualifica a conduta dos sujeitos que, mediante a criação de negócios jurídicos lícitos, buscam evitar no todo ou em parte a obrigação tributária, com violação indireta da lei, por uma espécie de contorno ao seu campo material de incidência, visando a uma economia de tributos.⁸⁰

Desse modo, a elusão é sempre um fenômeno transparente. O procedimento elusivo nunca é oculto, na medida em que o contribuinte se revela ao Fisco, pela consecução dos atos ou negócios jurídicos próprios, atendendo aos requisitos formais e materiais dos procedimentos com os quais pretende alcançar o regime tributário mais vantajoso. Por isso, se fala em violação indireta da lei tributária⁸¹.

Na seara do planejamento tributário, os princípios da justiça fiscal e da segurança jurídica podem, numa visão ligeira, se mostrar incompatíveis, sendo que o deslinde desse enfrentamento demanda análise minuciosa dos modos operandi dos contribuintes, de forma a se discriminarem os atos operados nos limites da autonomia privada garantida constitucionalmente em relação àqueles afrontosos às balizas mestras do sistema jurídico e de suas diretivas de caráter social⁸².

No combate às práticas abusivas de planejamento fiscal em nível mundial, as Administrações Tributárias têm se valido de diferentes mecanismos

⁷⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Planejamento Fiscal: panorama sete anos depois da LC nº 104/91. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 159**. São Paulo: Dialética, 2008, dez, p. 89.

⁸⁰ HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico**. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 27.

⁸¹ HERRERA MOLINA, Pedro M. Aproximación a la analogia y el fraude de ley em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário 73/66**, São Paulo: Malheiros, 1999.

⁸² REIS, Hélcio Lafetá. Planejamento Tributário Abusivo: Violação da Imperatividade da Norma Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. vol. 209. p. 57-65. São Paulo, 2015.

interpretativos dos atos ou negócios artificiosos, com destaque para as figuras da fraude à lei fiscal, do abuso de direito e da simulação⁸³.

Na fraude à lei fiscal tem-se um comportamento objetivamente orientado para o propósito de conseguir, pura e simplesmente, falsear a qualificação ou a quantificação de fatos tributáveis para obter uma redução do imposto⁸⁴.

Embora, na hipótese da prática abusiva supracitada, seja possível identificar uma intenção clara de agredir o ordenamento driblando uma norma imperativa, não se considera ocorrida, em si mesma, uma infração, posto que a conduta se deu debaixo da norma de cobertura, ou seja, uma norma foi utilizada para contornar outra. Não há ilicitude, mas frustração da aplicação da norma tributária, ou ainda, agressão à imperatividade do sistema jurídico, atitude esta passível de nulidade, nos termos do art. 166, VI, do Código Civil Brasileiro⁸⁵.

[...] Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa; [...]

O abuso de direito, por sua vez, está previsto no art. 187 do Código Civil, e corresponde a uma hipótese de ato ilícito que ocorre quando o exercício de um direito se opera de forma manifesta para além dos limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes⁸⁶.

[...] Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. [...]

Por se tratar de ato ilícito, o abuso de direito, nada mais se enquadra como hipótese de elusão fiscal, o que faz com que seu enfrentamento se dê nos

⁸³ SANCHES, J.L.Saldanha. **Os limites do planejamento fiscal: substância e forma no Direito Fiscal Português, comunitário e internacional**. Coimbra, 2006, p.22-25.

⁸⁴ IDEM

⁸⁵ IDEM

⁸⁶ GODOI, Marciano Seabra de. **Uma proposta de compreensão e controle dos limites a elisão fiscal no Direito brasileiro. Estudo de casos**. In: YAMASHITA, Douglas (org). **Planejamento tributário á luz da jurisprudência**. São Paulo: LEX, 2007, p.237-288.

termos normalmente utilizados pela Administração Tributária no combate à violação das normas de incidência.

No Brasil, os planejamentos tributários abusivos vêm sendo combatidos nos últimos anos pelo Fisco Federal com fundamento no art. 149, VII, do CTN, pelo qual a autoridade poderá efetuar ou rever de ofício o lançamento quando se comprovar que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação⁸⁷.

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

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; [...]

Partindo dessa fundamentação legal, os planejamentos fiscais, considerados em desconformidade com o Direito pela Administração Tributária, vêm sendo interpretados como atos simulados, no sentido restritivo de simulação, qual seja diferente daquele elencado pelo Direito Civil.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco:

[...] na simulação, há um negócio aparente, celebrado entre as partes, ao mesmo tempo em que há um segundo negócio jurídico, este real e querido pelas partes, mas que não resulta visível. No negócio aparente, inexistem motivos que o justifiquem, sendo utilizado apenas como pretexto para acobertar o verdadeiro ato pretendido, em razão do que pode o Fisco tributar o negócio real, sem se ater àquele externado, pois a nulidade decorrente da simulação pode ser alegada por qualquer interessado, independentemente de uma ação judicial prévia de anulação do negócio⁸⁸. [...]

Nessa nova configuração da figura jurídica, portanto, verifica-se que, mesmo inexistindo ilicitude, pode haver ineficácia do ato praticado para fins tributários, caso se comprove, de forma inequívoca, a ausência de propósito negocial, ou seja, de causa no negócio jurídico celebrado.

⁸⁷ REIS, Hécio Lafetá. Planejamento Tributário Abusivo: Violação da Imperatividade da Norma Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. vol. 209. p. 57-65. São Paulo, 2015.

⁸⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2^o ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 266-272.

Assim, cogitamos da elusão tributária como sendo a utilização de negócios jurídicos atípicos ou organizados como simulação, fraude à lei ou abuso de direito, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica.

Diante do exposto, tanto a elusão quanto à evasão tributária são fenômenos recorrentes que imperam o funcionamento e gerenciamento de grandes empresas e corporações e comprometem a arrecadação nacional, uma vez que, pautados em uma finalidade utilitarista e individualista, violam o princípio medular do direito tributário, no caso, a capacidade contributiva. Por conseguinte, o próprio conceito de igualdade também fica comprometido, uma vez que estes contribuintes precisam ser tratados de modo igualitário, tendo em vista a possibilidade de custearem o sistema tributário em proporção equânime.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho de conclusão de curso teve por escopo abordar as práticas da evasão e da elusão fiscal como responsáveis por provocar uma defasagem significativa aos cofres estatais, uma vez que este dinheiro fundamental, cujo destino deveria ser o orçamento público para retornar à sociedade na forma de serviços públicos, fica contido em poder de grandes contribuintes, no intuito de elevar seus ganhos de forma ilícita.

No decorrer desse trabalho demonstrou-se algumas incongruências do sistema tributário brasileiro, especialmente no que tangem à legislação penal existente e à próprios precedentes do Poder Judiciário, uma vez que ambas retratam um quadro de extrema tolerância para com aqueles que incorrem na prática da evasão fiscal.

Além disso, mediante a apresentação de alguns dados oficiais, percebe-se o voluptuoso montante que deixa de se incorporar aos cofres públicos e como esta prática viola, de modo clarividente, princípios basilares do Direito Tributário e Constitucional, visto que em respeito à uma igualdade material e à capacidade de contribuir, não se pode admitir a perpetuação de tais ilicitudes.

Notório e evidente que a alta carga tributária nacional estimula a evasão, prática esta responsável por trazer amplos prejuízos em se tratando da coletividade e da atuação do Estado. Aliás, conforme explanado, a Teoria da Escolha Racional se apresenta de enorme importância para, evidentemente, legitimar e justificar aqueles que praticam a evasão, uma vez que se coloca de forma prioritária, o bem-estar individual em detrimento do coletivo.

Possíveis soluções a fim de se corrigir tais ilicitudes adentram em um combate incisivo por parte do Estado de identificar e penalizar de forma adequada as empresas que mascaram o pagamento de tributos por meios de técnicas disfarçadas, como a simulação. Só assim, será possível alcançar a tão desejada justiça fiscal. Afinal de contas, a sociedade é a maior prejudicada por

tais atitudes e não se pode aceitar que o interesse de poucos privilegiados gere dano a toda coletividade.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 11 ed. São Paulo. Editora Saraiva, 2005, p. 465.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007, p.40.

BARCAROLLO, Felipe. **O dever fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para a implementação de políticas**. Disponível em: <. <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/4764/4217>>.

BORIA, Pietro. **L'Interesse Fiscale**. Torino: Giappichelli, 2002, p. 12 e seguintes.

BRASIL. Constituição do Império de 1824. Disponível em: <. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1946. Disponível em: <. http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.

_____. Lei 4.729, de 14 de junho de 1966. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4729.htm>.

_____. Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e de contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>.

_____. Lei 10.684/2003. 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.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>.

CARRAZA, Roque Antonio. **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária**. São Paulo: ed. RT, 2017. p. 146.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 28.

COSTA JÚNIOR, Paulo. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Atualização. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DUMONT, Luis. **O individualismo**. Rio de Janeiro, Rocco, 1985.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 24.

GAMA, Heleny U. ; Souza, Cassio R.J. Cidadania, Educação e Finanças Públicas. São Paulo, **Folha do Fazendário**, janeiro, 2000 (uma publicação mensal da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo).

GIRARDI, Karin Bianchini. Cidadania Participativa e Educação Fiscal: o reflexo de políticas públicas educativas na contenção dos crimes contra a Ordem Tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. Vol. 139. Ano 26. p. 215-245. São Paulo: ed. RT, jan. 2018.

GODOI, Marciano Seabra de. **Uma proposta de compreensão e controle dos limites a elisão fiscal no Direito brasileiro. Estudo de casos**. In: YAMASHITA, Douglas (org). Planejamento tributário á luz da jurisprudência. São Paulo: LEX, 2007, p.237-288.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2º ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 266-272.

G1 Economia. **Fazenda divulga lista com 500 maiores devedores da dívida ativa**. Disponível em: <. <http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/10/fazenda-divulga-lista-com-os-500-maiores-devedores-da-divida-ativa.html>>. Acesso em 01 nov, 2018.

HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico**. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 27.

HERRERA MOLINA, Pedro M. Aproximación a la analogia y el fraude de ley em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário 73/66**, São Paulo: Malheiros, 1999.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Estudos do IBPT: Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. Curitiba, 05 mar. 2009. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/49/EstudoVeQuedaNaSonegacaoFiscalDasEmpresasBrasileiras.pdf>. Acesso em: 20 out, 2018.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, **Evasão e fraude internacional**, Lisboa: 1993, p.307.

LOPES, L. M; VASCONCELLOS, M.A. S. **Manual de Macroeconomia**. 3. ed. São Paulo: ATLAS, 2014.

LIMA, E. M.; REZENDE, A. J. **Um estudo sobre a carga tributária no Brasil: Uma análise a partir da Curva de Laffer**. Encontro de Administração Pública e Governança. Anais. São Paulo, nov. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Temas de Direito Tributário. **Revista dos Tribunais**, 1993, p. 10.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 276-277.

MORAES, Maria Celina Bodin de. O princípio da solidariedade, In: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabela Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly. (coord.), Os princípios da Constituição de 1988, p. 178. Apud ROSENVALD, Nelson. **Dignidade Humana e Boa-fé no Código Civil**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 173.

MOSCHETTI, Francesco. Profili generali. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). **La capacità contributiva**. Padova: Cedam, 1993, p. 6-7.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Disponível em: <
<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>.

PESSÔA, Leonel Cesarino. **Interesse fiscal, interesse do contribuinte e o princípio da capacidade contributiva**. In: Direito Tributário Atual, nº 18, IBDT/Dialética, 2004.

_____. O princípio da Capacidade Contributiva na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito GV**, São Paulo, p.95-106, 2009.

REIS, Hélcio Lafetá. Planejamento Tributário Abusivo: Violação da Imperatividade da Norma Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. vol. 209. p. 57-65. São Paulo, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Planejamento Fiscal: panorama sete anos depois da LC nº 104/91. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 159**. São Paulo: Dialética, 2008, dez, p. 89.

SANCHES, J.L.Saldanha. **Os limites do planejamento fiscal: substância e forma no Direito Fiscal Português, comunitário e internacional**. Coimbra, 2006, p.22-25.

SAYEG, R. N. Paradigmas em mudança no fisco estadual paulista. De Descartes à visão por sistemas. São Paulo: **Folha do Fazendário**, janeiro, 2001.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. Da Evasão Fiscal. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, num. 28, p.63-69, jul-set, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 329.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Sonegação fiscal no Brasil: reflexões sob a perspectiva da economia do crime. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. vol.129.ano 24. p. 297-312. São Paulo: ed. RT, mar-abr, 2016.

TABAK, Bernardo. MPs fazem operação e denunciam sonegação de mais de R\$ 1,5 bilhão. **G1**, Rio de Janeiro, 09 nov. 2011. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2011/11/mps-fazem-operacao-e-denunciam-sonegacao-de-mais-de-r-15-bilhao.html>>. Acesso em: 03 nov, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro. Renovar, 1997.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar: 2005, p. 303.

VELLOSO, Andrei Pitten. O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: **Livraria do Advogado**: 2010, p. 318 e ss.