

CARLOS ORLANDO PINTO

**DA PREVENÇÃO E DA REPRESSÃO À EVASÃO E À ELISÃO TRIBUTÁRIA NO
BRASIL: CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DAS PERSPECTIVAS LEGAIS E POLÍTICAS
DE COOPERAÇÃO INTERNACIONAL NO MUNDO GLOBALIZADO**

**Dissertação apresentada como requisito parcial
para obtenção do grau de Mestre em Direito das
Relações Internacionais à Banca Examinadora do
Curso de Mestrado em Direito das Relações
Internacionais do Centro Universitário de
Brasília, sob a orientação do Prof. Dr. José
Rossini Campos do Couto Corrêa.**

BRASÍLIA 2005

AGRADECIMENTOS ESPECIAIS

A Deus, pelo dom da Vida e pela graça do crescimento intelectual.

Ao professor Doutor José Rossini do Couto Correa, pela presença segura, apoio, serenidade e sábios ensinamentos que me transmitiu durante a nossa convivência acadêmica.

Ao Professor Paulo Roberto M. Thompson Flores, cujo apoio sincero e amigo tornou possível a continuidade e a conclusão do curso de Mestrado.

Ao Professor Prof. Dr. Marcelo Dias Varella, que soube garantir com vigor e segurança a condução da primeira turma do Mestrado a alcance de objetivo que, ao primeiro momento, parecia tão distante e inacessível.

Ao Ministro José Augusto Delgado, cuja convivência e apoio me transmitiram o interesse pelo Direito Público, sob a ótica da justiça social e da legalidade.

A Savithri Adssumilli, pelo apoio preciso e fundamental, ofertado com generosidade e amizade.

A Washington, estimado colega de labor, cuja grandeza de espírito, equilíbrio e bondade sempre me trouxeram, no dia a dia, serenidade e paz de espírito.

À Natália, minha esposa, e aos meus filhos, Ícaro e Leonardo, com afeto e carinho, pela compreensão de minha ausência do convívio do lar, e pelo grande incentivo e entusiasmo para o meu crescimento intelectual e profissional.

LISTA DE ABREVIATURAS

COAF – Conselho de Controle de Atividades Financeiras

CTN – Código Tributário Nacional

UE – União Européia

MERCOSUL – Mercado Comum do Sul

OCDE – Organização para a cooperação e o desenvolvimento econômico.

TPI - Tribunal Penal Internacional

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| INTRODUÇÃO..... | 11 |
| I – RESUMO DA HISTÓRIA DOS TRIBUTOS NO BRASIL : COLÔNIA, IMPÉRIO E REPÚBLICA..... | 18 |
| II – A FUNÇÃO FISCAL DO ESTADO – UMA REFLEXÃO HISTÓRICO-SOCIAL..... | 37 |
| 2. A IMPOSIÇÃO FISCAL E REALIDADE DO BINÔMIO DIREITO-DEVER..... | 40 |
| III – DA EVASÃO E DA ELISÃO TRIBUTÁRIA..... | 47 |
| 1. DA ELISÃO TRIBUTÁRIA..... | 48 |
| 2. DA EVASÃO TRIBUTÁRIA..... | 55 |
| 3. LAVAGEM DE DINHEIRO..... | 60 |
| 4. RELEVÂNCIA DO TRIBUTO PARA O PAÍS - TRANSNACIONALISMO DA EVASÃO E DA ELISÃO TRIBUTÁRIAS..... | 64 |
| IV - COOPERAÇÃO INTERNACIONAL – EVASÃO TRIBUTÁRIA..... | 70 |
| 1. A ÓTICA DA LEGISLAÇÃO INTERNA. O ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN..... | 70 |
| 2 DA DISPONIBILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS EM FACE DO SIGILO FISCAL..... | 72 |
| 3. DA CLÁUSULA DE TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS NOS TRATADOS E CONVENCÕES..... | 73 |
| 4. ELEMENTOS DE COOPERAÇÃO INTERNACIONAL..... | 74 |
| 4.1. A FUNÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO..... | 74 |
| 4.2. DOS TRATADOS E DA BITRIBUTAÇÃO..... | 76 |
| 4.3. BRASIL E PORTUGAL – ACORDO CONTRA A BITRIBUTAÇÃO..... | 80 |
| 5. DA ATUAÇÃO DA JUSTIÇA FEDERAL NA REPRESSÃO À EVASÃO TRIBUTÁRIA..... | 81 |
| 6. DA COOPERAÇÃO JUDICIÁRIA NO COMBATE À LAVAGEM DE DINHEIRO. RESULTADOS OBTIDOS ATUALMENTE..... | 82 |
| 6.1. INSTRUMENTOS MULTILATERAIS..... | 83 |
| 6.1.2. Corrupção..... | 84 |
| 6.1.3. Crime organizado transnacional..... | 85 |
| 6.1.4. Direito internacional privado..... | 86 |
| 6.1.5 Entorpecentes..... | 86 |
| 6.1.6. Mercosul..... | 87 |
| 6.1.7 Modelos da ONU..... | 88 |
| 6.1.8. OEA..... | 88 |
| 6.1.9. Relações diplomáticas e consulares..... | 89 |
| 6.1.10. União Européia..... | 89 |
| 6.1.11. Terrorismo..... | 90 |
| 6.2. INSTRUMENTOS BILATERAIS..... | 91 |
| 6.2.1. Assistência Judiciária Gratuita..... | 92 |
| 6.2.2. Cartas Rogatórias..... | 92 |

| | |
|---|-----------|
| 6.2.3. Cooperação Jurídica em Matéria Civil..... | 94 |
| 6.2.4. Cooperação Jurídica em Matéria Penal..... | 94 |
| 7) DA EVASÃO FISCAL EM FACE DO DIREITO COMPARADO..... | 96 |
| 7.1 – PARAÍSO FISCAL – ÓBICE ÀS POLÍTICAS ANTIELISIVAS ?..... | 97 |
| 7.2. EVASÃO E ELISÃO TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DO DIREITO COMPARADO..... | 107 |
| 7.2.1 Alemanha..... | 108 |
| 7.2.2. Argentina..... | 109 |
| 7.2.3. México..... | 110 |
| 7.2.4. Antilhas Holandesas..... | 110 |
| 7.2.5. Bahamas..... | 111 |
| 7.2.6. Barbados..... | 112 |
| 7.2.7. Bermudas..... | 112 |
| 7.2.8. Ilhas Cayman..... | 112 |
| 7.2.9. Jersey (Ilhas do Canal do Mancha)..... | 113 |
| 7.2.10. Guernsey (Ilhas do Canal do Mancha)..... | 113 |
| 7.2.12. Gibraltar..... | 114 |
| 7.2.13. Estados Unidos..... | 115 |
| 7.4. A ATUAÇÃO DA OCDE..... | 117 |
| 7.5.1. Atuação da OCDE..... | 124 |
| 7.5.2. União Européia..... | 127 |
| 7.5.3. Mercosul..... | 134 |

| | |
|-----------------------|------------|
| CONCLUSÃO..... | 139 |
|-----------------------|------------|

| | |
|--|------------|
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 144 |
|--|------------|

| | |
|-----------------------|------------|
| 1. LIVROS..... | 144 |
|-----------------------|------------|

| | |
|------------------------|------------|
| 2. ARTIGOS..... | 149 |
|------------------------|------------|

RESUMO

O objetivo desta dissertação é identificar as formas e os meios de prevenção e repressão à evasão e à elisão tributária no Brasil, objetivo que atualmente tem como pressuposto necessário a integração das iniciativas internacionais empreendidas pelos diferentes Estados que compõem o atual cenário fiscal transnacional.

Para tanto, inicialmente, é realizado um breve panorama da história tributária no Brasil.

Já no início do século XVI a Coroa Portuguesa instituiu o primeiro tributo na Colônia recém conquistada e, a partir daquele momento, tiveram início também os procedimentos realizados pelos então contribuintes para frustrar (reduzir ou afastar) o recolhimento dos valores a que estavam obrigados.

Assim, pode-se constatar que o tema concernente à evasão e à elisão tributária é contemporâneo ao período colonial no Brasil.

Após essas reflexões históricas, põe-se em evidência o instituto da evasão e da elisão tributária propriamente, procurando-se abordá-los sob diferentes concepções doutrinárias.

Nesse mesmo sentido, são esses procedimentos fiscais contextualizados em um panorama internacional, demonstrando-se a clara preocupação das Nações com as repressões a tais práticas, hoje globalizadas.

Especial atenção é conferida ao tema dos paraísos fiscais, uma vez que por intermédio deles se torna possível a concretização de diversas condutas financeiras e fiscais ilícitas, dentre elas a evasão e a elisão fiscal. Aqui, claramente, se marca a natureza transnacional que tais procedimentos, praticados pelo contribuinte, assumem.

No momento seguinte, busca este trabalho mencionar as formas e os meios disponibilizados ao Estado em sua atividade fiscalizadora: notadamente os instrumentos que representam a inserção em um contexto globalizado, no qual os diferentes Estados procuram instituir e desenvolver práticas administrativas e legais que impeçam o prejuízo tributário público em razão de atitudes fiscais irregulares.

No que se refere ao tema de repressão à evasão e elisão tributárias internacional, faz-se menção particular à iniciativa empreendida pela OCDE e pela União Européia, que, de forma objetiva e expressa, enunciaram recomendações e princípios com a finalidade exata de minimizar ou de extinguir os comportamentos fiscais em evidência.

ABSTRACT

The objective of this essay is to identify the forms and the ways of prevention and repression to the evasion and the elimination tax in Brazil, objective that currently as has estimated necessary the integration to the international initiatives undertaken by the different States that compose the current transnational fiscal scene.

For in such a way, initially, a brief panorama of history is carried through tax in Brazil.

No longer beginning of century XVI the Portuguese Crown instituted first the tribute in the Colony just conquered and, to leave of that moment, had beginning also the procedures carried through for then the contributing ones to (to reduce or to move away) the collect of the values the one that were obliged.

Thus, the subject evasion and elimination tax are contemporary to the colonial period in Brazil.

After these historical reflections, properly set in evidence the justinian codes of the evasion and the elimination taxes, looking itself to approach them under different doctrinal conceptions.

In this exactly direction, is these fiscal procedures in an international panoram, demonstrating clear concern to it of the Nations with repression to such practical, today globalized. Special attention is conferred to the subject of the fiscal paradises, a time that for intermediary of them if the concretion of diverse illicit financial and fiscal behaviors becomes possible, amongst

them the evasion and the fiscal elimination. Here, clearly, if it marks the transnational nature that such procedures, practiced for the contributor, assume.

At the following moment, it searches this work to mention the forms and the half ones disponibilizados to the State in its fiscal activity, particularly the instruments that represent the insertion in a globalization context, in which the different States look for to institute and to develop practical administrative and legal that hinders the damage public tributary in reason of irregular fiscal attitudes.

As for the subject of repression to the evasion and international elimination taxes, particular mention to the initiative undertaken for the OCDE and the European Community becomes, that of objective and express form had enunciated recommendations and principles with the accurate purpose to minimize or to extinguish the fiscal behaviors in evidence.

INTRODUÇÃO

A partir da importância e do emprego dos valores fiscais obtidos pelo Estado, no atendimento aos objetivos sociais, políticos e administrativos, a evasão tributária, de forma específica, apresenta-se como problema estrutural a exigir cuidados preventivos e repressivos particularizados.

De fato, em razão do conflito estabelecido entre o sujeito tributário passivo (o devedor) e o Estado tributante (credor), decorrem condutas ilícitas e fraudulentas que implicam, após a ocorrência do fato gerador da obrigação fiscal, em retardar, reduzir ou evitar o pagamento do tributo.¹

¹ Realmente, a evasão fiscal e o Direito, embora em sentidos diferentes convivem de maneira muito próxima, como bem assinala a doutrina de Marcelo Rock: “Obrigação tributária e evasão fiscal historicamente percorrem caminhos paralelos na experiência do Direito. Há uma tensão permanente entre o dever de pagar impostos e a criatividade do contribuinte para fugir deles. A revolta e o inconformismo contra o pagamento de tributos são páginas que se repetem na história do homem. Desde o momento quem a contribuição feita ao soberano deixou de ser uma doação ou um voluntário presente, transformando-se em exigência do poder e obrigação do súdito, um conflito surdo e constante nasceu, deixando cicatrizes nas civilizações que se foram sucedendo. O homem, animal econômico produtor e acumulador de riquezas, transformado em contribuinte, de imediato começa a elucubrar formas para escapar ou reduzir o impacto do tributo sobre seu patrimônio.

Imposto, obrigação tributária, fraude fiscal, sonegação, planejamento tributário são expressões que convivem muito próximas no vocabulário do homem moderno.” HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo. Saraiva, 1997. p. 1.

O estudo ora proposto objetiva conhecer os instrumentos de prevenção e repressão à evasão fiscal no Brasil, considerando para tanto os elementos internos, mas dando prioridade à identificação dos mecanismos de cooperação à coibição desse ilícito em um contexto internacional.

A seu turno, os recursos diplomáticos, legais e administrativos exigem sintonia e eficácia na repressão à evasão tributária de expressão transnacional.

Realmente, o sistema legislativo, por via do Congresso Nacional, o Poder Executivo, mediante o Ministério da Justiça e o Ministério das Relações Exteriores, e, ainda, o Banco Central, são instituições que precisam atuar de modo harmônico, alcançando uma permanente proficiência em suas áreas, de modo a fornecer um efetivo substrato à atuação fiscal do Estado.

É importante, assim, que os recursos e produtos gerados por essas instituições estejam em condições de rápida e efetiva disponibilidade nas relações envidadas com os demais Estados Estrangeiros participantes de procedimento preventivo ou repressivo.

Fundamental, portanto, a efetiva participação do Brasil em cenário internacional que busque a troca de informações, tecnologia e ajuda para a punição dos crimes tributários transnacionais. Afinal, a globalização deve ser utilizada em seu conteúdo positivo.

Por tal razão, no que se refere ao regime legal interno, examina-se, em síntese, a eficácia da legislação fiscal diante das condutas evasivas, a atuação da Justiça Federal na repressão a esse tipo de ilícito e a disponibilização de informações tributárias sob a ótica do sigilo fiscal.

Sob a abordagem transnacional, busca-se a identificação dos Tratados e Convenções que estabeleçam cláusula de troca de informações, bem assim os resultados que potencialmente podem ser gerados. Prioriza-se também o acompanhamento da cooperação judiciária e administrativa que vem sendo empreendida pela Justiça Federal e pelo Ministério da Justiça.

Por fim, faz-se uma abordagem da evasão fiscal em adotando como referência o direito comparado, atentando-se para a contextualização do Brasil em um cenário internacional e globalizado de evasão fiscal, a par dos sistemas paralelos de lavagem de dinheiro.

Observa-se que os meios e instrumentos de coibição de delitos tributários por vezes não conseguem acompanhar a engenhosidade e aperfeiçoamento tecnológico aplicado a essa modalidade de infração, em particular àquelas infrações praticadas em um Estado com repercussão em outro, sendo certo que, concomitantemente à globalização do conhecimento, da informação e da tecnologia, globalizaram-se, também, as técnicas e procedimentos criminosos, aí estando presentes os ilícitos fiscais.

Nesse cenário, a evasão tributária representa, indubitavelmente, eixo de interesse, na medida em que, por intermédio dessa conduta, verifica-se a maior parte de ilícitos de ordem tributária. Por via de pessoas jurídicas, em particular, têm-se desenvolvido sofisticados esquemas de práticas materiais, intelectuais e tecnológicas que funcionam no interesse da fraude ou da simulação ao poder fiscal do Estado.

No que se refere ao sigilo fiscal, é certo que qualquer atividade de cooperação em investigação fazendária deverá se coadunar com as regras constitucionais que regulam o direito à privacidade do sujeito passivo tributário, fazendo-se necessária a utilização harmônica do

regramento normativo disponível, tais como o Código Tributário Nacional (arts. 194,195, 198 e 199), a Constituição Federal (art. 37), a Lei nº 8.021/90 e o próprio Código Penal, que tipifica a revelação de informações obtidas em razão do cargo.

De tal modo, a permuta de informações fiscais é contingenciada por um rígido sistema de normativo que exige pronta observância, mesmo quando em confronto com interesses fazendários internacionais.

No que atinente aos tratados internacionais, cumpre assinalar a importância da existência e do atendimento às Cláusulas de Trocas de Informações Fiscais. Isso porque o intercâmbio de informações tributárias passa por uma adequação aos sistemas legais internos, pondo em evidência o confronto entre o direito ao sigilo fiscal, por exemplo, e a necessidade de atender à reciprocidade solicitada por países ao quais o Brasil se vincula por intermédio de Tratados e acordos de cooperação.

Em princípio, aponta-se para a constitucionalidade e juridicidade das Cláusulas de Troca de Informações, o que, todavia, demanda ser objeto de estudo específico.

Estudo que se dedique ao conhecimento do fenômeno da evasão tributária e à lavagem de dinheiro no país, inclusive sob uma ótica transnacional, não pode olvidar a crescente atuação da Justiça Federal, que por intermédio de varas especializadas e em sintonia com o Ministério da Justiça implementa eficaz repressão aos crimes contra o sistema financeiro e à remessa ilícitas de capitais para o exterior.

De modo complementar, o estudo do direito tributário comparado se mostra de grande valia para a sistematização, no Brasil, das normas que objetivem combater a evasão fiscal internamente, como também no que se refere à cooperação com os demais Estados soberanos.

Mostra-se de relevância, assim, consignar a abordagem de evasão fiscal como expressão internacional, na medida em um grande número de países, tais como Alemanha, Argentina, Bélgica, Bolívia, Chile, Costa Rica, Espanha, Estados Unidos da América, França, Holanda, Inglaterra, Itália, México, Paraguai, Peru, Portugal, Suécia, Suíça e Uruguai, assinalam perfil tributário que, à primeira razão, constitui-se como regimes tributários de grande poder atrativo para capitais que, mesmo legais, afastam a sua destinação natural de depósito e guarda no próprio território nacional.

Assim, para a realização do presente trabalho aplicou-se um sistema de pesquisa bibliográfica, histórica e sócio-jurídica.

No que se refere à pesquisa histórica, alguns excelentes trabalhos serviram de apoio, tais como o ensaio produzido pelo Professor Mathias de Souza, no qual é retratado o perfil histórico dos tributos no Brasil.

Merecem também destaque as três excelentes pesquisas produzidas por José Pimentel de Godoy. Trata-se, em realidade, de precioso retrato histórico e político da própria história do Brasil, vivenciada sob a ótica fiscal. Até hoje, demonstra o autor, criou-se uma enormidade de tributos, das mais diferentes espécies e voltados para diversos fins.

Nesse interregno, surgiu, por exemplo, o imposto de renda, um dos tributos atuais de maior importância e relevância.

Finalmente, não se pode deixar de citar a obra produzida por Cinthia Palhares, que, ao tratar dos crimes tributários, estabelece um perfil histórico-fiscal do Brasil de excelente qualidade. Incursiona pela história dos tributos no Brasil, passa pelos crimes tributários, analisa os institutos da evasão tributária e, mediante o direito comparado, examina o quadro de evasão fiscal em diversos países.

No aspecto jurídico propriamente o estudo ora empreendido busca examinar de modo mais atento o fenômeno tributário da evasão e da elisão tributária.

Nesse sentido, colhe contribuição doutrinária muito diversificada. Com efeito, em relação à elisão fiscal, à sua legalidade e à sua licitude, existem opiniões bastante diferenciadas. Em particular, comenta-se a criação do parágrafo único do Código Tributário Nacional, tido de modo geral como norma antielisiva objetiva e expressa.

Quanto à evasão tributária, busca-se caracterizar a sua ocorrência, sendo entendimento geral, no entanto, que realmente se trata de procedimento ilícito, posto que realizado após a realização do fato gerador. Mesmo no direito comparado, como posteriormente demonstrado, permanece esse entendimento geral.

Postas essas diretrizes, o ensaio ora proposto aponta para a expressão internacional da evasão e da elisão verificadas no âmbito interno do Brasil. Com efeito, a doutrina é firme ao sinalizar que o combate a tais procedimentos fiscais, danosos ao Estado, passa necessariamente pela globalização da cooperação judicial, legislativa e política.

Nesse passo, então, a função dos Tratados, das Convenções e dos acordos de cooperação e reciprocidade surge como elemento fundamental à repressão à evasão tributária internacional.

Em relação aos paraísos fiscais, assim, é feita atenta descrição, com amparo, inclusive, nos dados gerados pelo Ministério da Fazenda. Elenca-se, nesse sentido, a numerosa quantidade de 52 paraísos fiscais, assim reconhecidos pelo Brasil.

É exatamente a partir da projeção e atuação dos paraísos fiscais que se pretende marcar a importância da atuação internacional conjunta na prevenção e repressão à evasão e à elisão tributária.

Realmente, a globalização das informações e das operações econômicas e financeiras trouxe a necessidade de uma efetiva aproximação entre os Estados para solucionarem de forma mais eficaz e direta muitos de seus questionamentos e dificuldades internas. Com o fenômeno tributário não é diferente.

Sob essa ótica, a atuação do OCDE (mediante o seu Relatório) e da União Européia, mediante a sua Cartilha de recomendações antievasivas e antielisivas aos Estados-Membros, representa importante instrumento de atuação fiscal conjunta dos Estados no plano globalizado e internacional.

Em relação ao Mercosul é, também, indicada a necessidade de integração política e legislativa com vistas a objetivos fiscais harmônicos, inclusive quanto à prática evasiva e elisiva.

Essa, então, a pretensão do trabalho que ora se propõe.

I – RESUMO DA HISTÓRIA DOS TRIBUTOS NO BRASIL : COLÔNIA, IMPÉRIO E REPÚBLICA

Inicialmente, cabe a reflexão quanto à própria acepção do termo “tributo”. Parece certo o juízo de que se trata da aplicação de uma obrigação tornada inevitável e imposta por uma pessoa a outra. No caso, o comando ativo provém de uma fonte em particular, qual seja, o próprio Estado. Em outro extremo, desempenhando uma posição passiva e sendo a destinatário dessa ordem, tem-se, então, os contribuintes, sejam eles pessoas naturais, sejam eles pessoas físicas. Não importa. A regra é de que, verificado um determinado fato descrito em um preceito normativo, legitimada se torna a aplicação de determinada exação. São muitas, evidentemente, as possibilidades conceituais que a doutrina reserva ao instituto “tributo”, e nesse sentido – conceitual e histórico - não se pode deixar de trazer a contribuição da doutrina²:

“Caberia, agora, uma segunda indagação: o que se deve entender por tributo, ao menos para o presente estudo?”

A tarefa de definição e classificação dos institutos jurídicos, como bem sabido, é matéria para doutrina.”

Com efeito, a indagação registrada por Mathias de Souza, remete ao âmago da dúvida conceitual em relação ao tributo. O que ele é? Quais as hipóteses que alcança? Desde quando surgiu? Essas, certamente, são questões que os pesquisadores e doutrinadores dedicados buscam esclarecer com apuro e objetividade.

² Souza, Carlos Mathias Fernando. Breve passeio pelo direito brasileiro, passando pelos tributos. Revista do Conselho da Justiça Federal, 1999.

Continuando a examinar o tema, assinala a obra antes referida:³

“Mais modernamente, contudo, muitos institutos têm tido suas definições positivadas.

A Constituição, por exemplo, (em seu art. 146, III, “a”), remete à lei complementar “*a definição de tributos e espécies*”.

Dir-se-á que definição aí não é a da doutrina, mas tão-só a legal.

O fato é que o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) define tributo como sendo “*toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*” (q.v. art. 3º).

Assim, o tributo tem caráter pecuniário e compulsório, além de não ter natureza de sanção e deve ser sempre instituído por lei e não vinculado à atividade administrativa, mediante a qual ele é cobrado.”

Igualmente importante o registro do perfil histórico dos tributos no Brasil, questão que é objeto de pesquisa e de interesse não apenas jurídico, mas também econômico e político. A origem do Estado fiscalista é muito remota, confunde-se com a origem da própria sociedade, como, aliás, cuida de assinalar a pesquisa ora indicada:

“Por oportuno, recorde-se, desde logo, que a idéia de tributo não tem sido a mesma no correr da história e nos mais diferentes quadrantes.

Com propriedade assinala Manuel de Juano (Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Rosario, Ed. Molachino, 1ª ed. 1963) que, em face das contribuições reveladas pela história, “*podem invocá-las a título ilustrativo, mas não como fiéis antecedentes dos gravames atuais, que descansam sobre bases e razões diferentes*”.

De outra parte, colhe-se, pela etimologia, que tributo, provem do latim, *tributum*, i, particípio passado do verbo *tribuere*, cujos tempos primitivos são: *tribuo*, -is, -ere, *tribui*, *tributum*, que tem, dentre outros significados, o de distribuir, dividir ou repartir entre as tribos.

³ Souza, Carlos Mathias Fernando. Breve passeio pelo direito brasileiro, passando pelos tributos. Revista do Conselho da Justiça Federal, 1999.

Daí adveio a semântica de carga pública distribuída entre o povo.”⁴

Com efeito, é instigante o perfil histórico dos tributos no Brasil. Sem descurar da linha geral que se procura estabelecer no presente estudo, qual seja, a vinculação ao conjunto normativo-tributário em cotejo com as condutas antievasivas ou antielisivas, não se poderia deixar de trazer a registro informação obtida por Pimentel de Godoy, que documentou e organizou a história alfandegária pátria. Desenha, de 1530 a 1990, um cenário concreto e real das características do relacionamento comercial externo do Brasil, como se verifica⁵:

“Sabe-se, pela documentação existente, que quase todas as capitâneas, exceto as do Maranhão, Santo Amaro e São Tomé, instalaram suas alfândegas. Entretanto, no estágio em que se encontravam as investigações históricas, é impossível saber qual é a mais antiga. Há indícios, entretanto, de que talvez sejam as de São Vicente ou a de Pernambuco (instalada, na época, em Olinda)”

Indica assim, no âmbito do tema ora desenvolvido, que provavelmente as alfândegas de São Vicente ou a de Pernambuco, à época localizadas em Olinda, sejam as mais antigas de que se tem registro.

⁴ Souza, Carlos Mathias Fernando. Breve passeio pelo direito brasileiro, passando pelos tributos. Revista do Conselho da Justiça Federal, 1999.

⁵ GODOY, José Eduardo Pimentel de. Breve memória histórica das alfândegas brasileiras. Tributação em Revista. Nº 8. 1994. Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais – SINDIFISCO. p. 45/46.

Com a criação da Secretaria da Receita em 1968, anota Pimentel de Godoy⁶, logrou o Estado brasileiro não apenas racionalizar o complexo sistema de incentivos fiscais, mas também diminuir a ocorrência de contrabando, já àquele tempo existente⁷:

“A criação da Secretaria da Receita, em 1968, restabeleceu a racionalidade da organização federal, e permitiu ao governo administrar convenientemente o complexo sistema de incentivos fiscais, ao mesmo tempo em que, modernizando os métodos, conseguir reprimir, pelo menos em parte, a avalanche de contrabando que se despenhava contra as barreiras protecionistas (um erro cometido na criação da S.R.F., abolir o nome ‘alfândega’, só agora foi reparado, com a implantação do sistema de controle aduaneiro; o cargo de ‘inspetor da alfândega’, que fora substituído, poucos dias antes da instalação da Receita, pelo de ‘administrador da alfândega’, e logo depois pelos Inspectores e Delegados da Receita Federal, também foi restabelecido).”

Como se constata, a história dos tributos no Brasil se desenvolve no mesmo período em que a própria história do Brasil. Em 1500, em consequência das grandes navegações empreendidas por Espanha e Portugal⁸, descobriu-se um novo Continente, denominado “Ilha de Vera Cruz” e mais tarde “Terra de Santa Cruz”. Em realidade, era o Brasil que estava sendo descoberto, e no momento que se seguiu, Portugal cuidou de colonizar a sua nova terra e possessão.

De qualquer sorte, não há como se falar em evasão tributária sem fazer referência à tributação, e não há como se falar em tributação sem mencionar a própria história geral, não apenas a história brasileira, mas também a da própria humanidade.

⁶ Também sobre a criação da Secretaria da Receita Federal, em outro estudo, registra Pimentel de Godoy: “Em 20 de novembro de 1968, um decreto do Executivo, sob nº 63.659, determinava a criação, no âmbito do Ministério da Fazenda, de um órgão central de atividade específica para gerir a Tributação, Arrecadação e Fiscalização dos tributos de competência da União Federal, com o nome de Secretaria da Receita Federal. Essa Secretaria vinha substituir a velha Direção Geral da Fazenda Nacional, instituída em 1934, cujas funções e estrutura (muito abrangente e diversificadas, equivalentes à soma da atual S.R. F. com as demais unidades centrais) não mais se adequavam às necessidades da administração federal.” GODOY, José Eduardo Pimentel de. Receita Federal: Cinco lustros de existência. Cinco séculos de história. Tributação em Revista. Nº 6. 1993. Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais – SINDIFISCO. p. 54/55.

⁷ GODOY, José Eduardo Pimentel de. Breve memória histórica das alfândegas brasileiras. Tributação em Revista. Nº 8. 1994. Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais – SINDIFISCO. p.48/49.

⁸ Idem. P. 49

Com efeito, a prática arrecadatória do Estado é encontrada já mesmo no Evangelho. Jesus, sábia e prudentemente, reconheceu o *múnus* público investido a César, e não hesitou em diferenciar a oferta que deveria ser encaminhada a Deus do dever que havia de ser cumprido em relação ao Estado Romano.⁹

Sobre a origem dos tributos na história dos povos, não se pode deixar de referir a excelente contribuição ofertada por José Eduardo Pimentel de Godoy, que em apurado trabalho de pesquisa elencou os tributos historicamente relevantes de nada menos que cerca de 62, passando pela Alemanha, Ormuz, Índia, Tunísia, Vaticano e Portugal. Sobre esse último país, recolhe essa doutrina verdadeira relíquia histórica, ao registrar:

“Nossa pátria-avó, Portugal foi fundada em 1140 por Afonso Henriques, filho de Henrique de Borgonha, um nobre francês, a serviço de Castela. Seus tributos foram uma mescla dos antigos impostos romanos, de tributos árabes e de contribuições feudais similares às existentes no resto da Europa. O sistema tributário português foi estendido parcialmente ao Brasil já em 1534, mas foi profundamente influenciado pelas riquezas que daqui retirou. Isso permitiu uma sensível amenização da carga tributária na metrópole, já que o ouro e o açúcar do Brasil rendiam verdadeiras fortunas para o fisco lusitano. Hoje Portugal integra o Mercado Comum Europeu e sua tributação é limitada pelos numerosos tratados que caracterizam esse organismo supranacional.”¹⁰

De Portugal, a propósito, grandes semelhanças guarda com o atual imposto de renda um tributo muito antigo de Portugal, o “Maneio”, assim descrito na obra em comento¹¹:

⁹ Conforme registrado no Evangelho de Lucas (C. 21. v. 19/26)

¹⁰ Godoy, José Eduardo Pimentel de . Glossário de tributos e impostos antigos do mundo todo. Brasília, ESAF, 2002. p. 185.

¹¹ Godoy, José Eduardo Pimentel de . Glossário de tributos e impostos antigos do mundo todo. Brasília, ESAF, 2002. p. 217/218.

“MANEIO – (Portugal) 1. Imposto direto sobre a renda, cobrado sobre os salários e rendimentos de todos aqueles que viviam de trabalhos manuais, como criados, artífices e trabalhadores avulsos, que não possuíam imóveis ou outros bens sujeitos às DÉCIMAS. Foi, por isso, chamado também de DÉCIMA DO MANEIO ou DÉCIMA DOS ORDENADOS, ainda que não se constituísse de uma percentagem certa de rendimentos da classe trabalhadora, mas, sim, de quantias fixas, lançadas por estimativa sobre os diferentes ofícios. Foi, prudentemente, extinto por alvará de D. Maria I, a 17 de setembro de 1789, que declarava: ‘A moderação do imposto sobre prédios rústicos e a do Maneio sobre a classe inferior do povo seriam os meios mais prudentes e hábeis para promover a agricultura e suavizar ao maior número de vassallos o gravame de sua condição e estado...’. 2. Contribuição imposta às fábricas sobre seus lucros, à razão de 10%. Posteriormente, passou a se denominar CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL, já no século XIX. 3. No Século XIX, o Maneio gravava o comércio em geral. Também se grafava MENEIO. (DE PLÁCIDO E SILVA – AVELLAR – GODOY E MEDEIROS – BRUNSWICK – BIVAR – VIEIRA – MORAES – E. D. I. J. – Índice Cronológico Remissivo).

Na história tributária do Brasil¹², no período colonial, passando pelas Capitâneas Hereditárias e até os Governos Gerais, o sistema fiscal apresentou características eminentemente feudais.¹³

Haviam impostos comuns que eram calculados ao percentual de 1 (um) quinto sobre as atividades mineradoras. Sobre a agricultura e a pesca incidia a tributação em percentual menor, apenas a décima parte. Era o *dízimo*.

¹² Cita o pesquisador um tributo de características peculiares, o “ALVITRE DA RAINHA”, sobre o qual assinala: “Tributo que onerava as exportações de açúcar e pau-brasil na Bahia, no século XVII. Mais tarde converteu-se numa vinculação da receita, com a dedução de um certa soma da renda total da Capitania da Bahia para o ‘Alvitre da Rainha’. Alvitre, nessa época, era a expressão usual para designar as sugestões de criação de novos impostos. Certamente esse tributo foi criado por proposta de uma das rainhas de Portugal. (EDIJ – LACERDA - DHBN)”.

¹³ Sobre o tema, observa Pimentel de Godoy: “Nosso país! Descoberto em 1500, império independente em 1822, república federativa a partir de 1889, vem tendo uma história fiscal e econômica extremamente variada e interessante, com três níveis de competência tributária, divididos entre a União, os Estados Federados e os Municípios.” Godoy, José Eduardo Pimentel de . Glossário de tributos e impostos antigos do mundo todo. Brasília, ESAF, 2002. p. 21.

A Derrama e a Finta eram, também, classes de impostos, mas apenas de caráter excepcional, extraordinário e eventual. É o que registra Cinthia Palhares¹⁴ em sua obra Crimes Tributários no Brasil:

“Na história do Brasil, em sua condição de colônia portuguesa, quer sob o sistema de capitânicas hereditárias, quer nos governos gerais, fomos submetidos a um sistema tributário com características feudais, no qual havia impostos comuns, divididos em *quintos*, cobrados sobre as atividades mineradoras, e os *dízimos*, sobre a agricultura e a pesca, tanto na importação quanto na exportação; e extraordinários, de caráter provisório, que recebiam o nome de *derrama* e *finta*, sendo esta última destinada ao custeio de obras ou serviços gerais e aquela destinada a cobrir o *déficit* do ‘orçamento’ (volume estimado de receitas). Estes tributos recebiam a denominação de ‘tributos privados do rei’, que não excluía a tributação interna’

Lançando um olhar mais atento à trajetória tributária no Brasil, localiza-se, ainda à época das grandes expedições realizadas pela Coroa Portuguesa¹⁵, a primeira taxa fiscal implementada em nosso país. Incidia tal exação sobre a extração de pau-brasil, a razão de 20% (vinte por cento) do produto obtido. Tratava-se do *vintemo*.

Aqui, vale observar que, “já na fase inicial (a do começo da exploração do pau-brasil), já se estabelecera o primeiro ônus fiscal nas novas terras, qual seja, o quinto do pau-brasil.¹⁶”

De outra parte, observe-se que o Brasil Colônia não conheceu muitos tributos tradicionais portugueses (e não poderia deixar de ser assim), como os “foros de julgada”, a “fossadeira”, o “relego”, as “portagens”, as “açougagens”, o “montado” e a “coima”, por exemplo

Em 1534 um outro imposto, a *sisá*, foi aplicado por D. João III o quantitativo de índios que eram escravizados.

¹⁴ Palhares, Cinthia Rodrigues Menescal – Crimes Tributários no Brasil. Rio de Janeiro. Lumen Juris. 2004. p. 10’

¹⁵ Idem. P. 11.

¹⁶ Souza, Carlos Mathias Fernando. Breve passeio pelo direito brasileiro, passando pelos tributos. Revista do Conselho da Justiça Federal, 1999.

Todavia, entre 1532 e 1548, houve uma exigência fiscal de forma bem mais sistematizada e ampla. Realmente, por intermédio das Cartas de Foral, taxou-se, em 10% (dez por cento), a pesca, a agricultura e o comércio externo de escravos. Pedras e metais preciosos, certamente em função de sua maior valorização agregada e da facilidade de guarda, posse e transporte, foram tributadas à ordem de 20% (vinte por cento), simplesmente, o dobro. Também se verificou nesse mesmo período histórico a imposição da Coroa Portuguesa que, detentora do monopólio do pau-brasil, repassava aos donatários¹⁷ tão-somente a *redízima*, ou seja, 5% do valor da extração obtida. Era, como se verifica, ato unilateral e impositivo da Coroa Lusitana, que assim obtinha um lucro quase que absoluto da matéria-prima que controlava.

Ao ensejo dos Governos Gerais, época que mediou os anos de 1548 a 1763, a atuação fiscal do Estado se manifestou, em sua forma comum e geral, mediante a taxaço de produtos agrícolas, minérios e direitos aduaneiros. Contudo, nesse mesmo período criou-se também tributos de natureza extraordinária, de caráter urgente e transitório, que objetivavam atender às necessidades imediatas e imprevistas do Governo. Assim, no meado do Século XVI implantou-se a décima cedular. Em 05/10/1641 se tributou, também, todos os interesses e rendas, intenção fiscal que resultou na implantação de um imposto sobre o consumo, que veio a lume por via da Carta Régia de 04/06/1662.

17

A propósito, em torno dessa mesma época, Portugal instituiu a “capitação”, espécie de taxa que considerava a capacidade e disponibilidade pecuniária da pessoa em razão de sua posição na sociedade, em relação à Igreja ou mesmo ao Estado. Essa forma de arrecadação da Coroa foi instituída por intermédio de um alvará de 18 de agosto de 1662. É o que registra José Pimentel de Godoy.¹⁸

Por volta de 1763 a 1808, período do vice-reinado, novas exações fiscais vieram a lume, incidindo sobre o rebanho abatido e os aguardentes destilados. Também nessa mesma época se taxou o ouro, botequins e tabernas.¹⁹

A maior parte da receita tributária, no entanto, era proveniente dos “quintos”, que, como antes referido, eram calculados no percentual de 20% (vinte por cento). Posteriormente, após majorados, essa exação fiscal assumiu proporções confiscatórias, caracterizando a *derrama*.

Teve prosseguimento, evidentemente, a trajetória fiscal no Brasil, e assim, no alvorejar do século XIX, tributou-se a indústria, os prédios (mediante a décima urbana²⁰) e selo (em 1798). Um pouco após, em razão do comando da Corte Portuguesa, D. João VI criou alguns impostos que, ainda hoje, permanecem aplicados, tais como: imposto de importação, sobre os prédios urbanos, meia sisa, transmissão imobiliária e, ainda, 10% (dez por cento) sobre os vencimentos dos

¹⁸ Sobre a “Capitação”, informa José Pimentel de Godoy: “Sistema de imposição direta por cabeça, isto é, por pessoa, levando-se em consideração a posição do indivíduo em relação à Sociedade, à Igreja ou ao Estado. Pela Capitação, cobrava-se do contribuinte conforme os rendimentos auferidos no exercício de sua profissão, das suas terras ou, até, segundo sua aceitação pela sociedade, como era o caso dos judeus. Podia também, ser uma quantia fixa por pessoa. Pode-se dizer que esta é a mais remota forma de tributação de que se originaria o atual imposto de renda das pessoas físicas. Já um alvará de 18 de agosto de 1662 tratava da capitação. Grafava-se, também, Capitão. (Bivar, DHP, Lacerda)”. Godoy, José Eduardo Pimentel de. Tributos, obrigações e penalidades pecuniárias de Portugal antigo. Brasília. ESAF, 1983, p. 35, 36.

¹⁹

funcionários da fazenda pública e da justiça. Esse, ao que se verifica, o início da tributação da renda pessoal, em muito semelhante ao atual Imposto de Renda. Seguiu-se, ainda no império, a constituição dos impostos aduaneiro, de consumo e também sobre a exportação.

Essa trajetória fiscal não sofreu maiores alterações pela Constituição de 1824, todavia, dez anos depois, mediante o Ato Adicional de 1834, efetivou-se o que seria a primeira reforma tributária da história.

Todavia, cumpre registrar que, após os dois grandes períodos da história geral e também da história tributária do Brasil, quais sejam, o Período Colonial (1500 a 1822) e o Período Imperial (1822 a 1889), surgiu um terceiro e importante momento histórico e fiscal: o Período Republicano. Iniciado em 1889, estende-se até os dias atuais.

Nesse sentido, cabe referir a bem posta caracterização do perfil histórico-tributário realizado em preciosa pesquisa²¹, segundo a qual, no Período Republicano, desenhou-se:

- 1889 – 1930 – Primeira República;
- A criação do Imposto de Renda;
- A era Vargas;
- A República Populista (1945-1964);
- O regime militar (1964-1985) e, finalmente,
- O Brasil contemporâneo.

²¹ Amed, Fernando José e Negreiros, Plínio José Labriola de Campos. História dos Tributos no Brasil. São Paulo. SINAUFRESP, 2000.

É interessante observar que, já na Constituição de 1891, portanto na Primeira República, foi delimitada a competência tributária da União, dos Estados e dos Municípios, modelo que, ainda hoje, permanece sistematicamente incluído na atual Constituição Federal

É de relevo assentar que, sem dúvida alguma, dentre todos os tributos constituídos no Período Republicano, a criação do Imposto de Renda certamente configurou o fato de maior relevância, tanto política como econômica e social. Realmente, ao implementar essa modalidade de tributo, o Brasil expressou a grande transformação que nele se operava, isto porque, o fato de ser tornar viável uma arrecadação sobre a renda da população, evidenciou, em razão direta, que um número significativo de pessoas com acesso à renda e aos meios de produção já estava, àquele momento, presente no país. Vale, a propósito, conferir interessante recorte sobre tal evento histórico²²:

“Um dos tributos mais importantes da atualidade, o imposto sobre a renda ou simplesmente IR, trata-se de uma modalidade de tributo que somente pode ser pensada no momento em que se presume a existência do livre-arbítrio entre os cidadãos: escolhe-se declarar a procedência das rendas. Em um mundo como o nosso, a liberdade concedida ao declarante deu e dá margem a inúmeras suspeitas. Assim, o Imposto de Renda costuma figurar nos inquéritos que envolvem alguma espécie de suspeita sobre um cidadão.

Sua implantação é datada da virada para o século XX e, diferentemente do que se possa imaginar, as discussões envolvem tanto o Brasil como outras nações do mundo, notadamente aquelas tidas como mais desenvolvidas, como França ou Estados Unidos. Em nosso país, as discussões acaloradas sobre a procedência ou não da instituição deste tributo vêm desde o Segundo Império e estiveram associadas aos momentos de déficit de arrecadação nas receitas. Assim, pode-se dizer que as preocupações com a criação do Imposto de Renda costumam estar dentro de um contexto, inclusive de crise global, como foi o caso da Primeira Guerra Mundial (1914-1918).

(...)

²² Amed, Fernando José e Negreiros, Plínio José Labriola de Campos. História dos Tributos no Brasil. São Paulo. SINAFFRESP, 2000. p.247, 250.

O Imposto de Renda, da forma como o conhecemos hoje, incidente sobre a renda total do contribuinte, foi estabelecido no Brasil em 1922 e revisto em 1923.”

O período republicano se notabilizou pelo vertiginoso desenvolvimento histórico, político e econômico. Com efeito, com o advento das Constituições de 1937, 1946 e 1967, a par da Emenda Constitucional nº 18 de dezembro de 1965 e da edição do Código Tributário Nacional, o Brasil desenhou um perfil coerente e objetivo de sua história tributária. É certo que a exigência do comércio internacional, o desenvolvimento industrial e tecnológico, nos moldes do mundo capitalista ditaram, paralelamente, a exigência tributária declarada pelo Estado. Este perfil histórico restou bem configurado no trabalho do Professor Mathias de Souza²³:

“4.4 A Carta de 1937 — regime tributário

A Carta de 1937, também conhecida como “*a polaca*”, instituiu, como bem sabido, o Estado Novo no Brasil, que perduraria até 1945, quando os militares acabaram com o consulado Vargas.

Como assinalou Afonso Arinos era apenas formalmente uma Constituição, posto que não amparada em qualquer poder constituinte.

Do ponto de vista da discriminação de rendas, com pequenas alterações, a nova Carta praticamente manteve as disposições da de 1934.

Dentre essas pequenas mudanças tem-se a suspensão do imposto estadual sobre consumo de motor a explosão e o municipal sobre rendas de imóveis rurais.

Resultou daí a unificação dos impostos de consumo e de renda, que ficaram reservados à União.

²³ Souza, Carlos Mathias Fernando. Breve passeio pelo direito brasileiro, passando pelos tributos. Revista do Conselho da Justiça Federal, 1999.

Cinco medidas vinculadas a tributos, no período em destaque, são encontradas: 1 — o advento do decreto-lei 960, de 17 de dezembro de 1938, dispondo sobre o processo do executivo fiscal; 2 — redução de cerca de 1000 rubricas relativas a títulos, para menos de cinquenta; 3 — lei constitucional nº 3, de 18 setembro de 1940, que proibiu a tributação, pelos estados, Distrito Federal e municípios, direta ou indiretamente, sobre a produção e o comércio de carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem; 4 — lei constitucional nº 4, de 20 de setembro de 1940 que atribuiu à União a competência para tributar, com característica de imposto único, o tributo de que tratava a lei constitucional 3, o que foi regulamentado pelo decreto 2.615, de 21 de setembro de 1940; e, 5 — decreto 3.200, de 19 de abril de 1941, criando um adicional ao imposto de renda, sob o fundamento de proteção à família, tributo que recaía sobre pessoas solteiras, viúvas e sobre casais sem filhos.”

Como se evidencia, por intermédio dessa Constituição, foi instituído o denominado Estado Novo que, ingressando no período da segunda guerra mundial e passando por Getúlio Vargas, foi contemporâneo do grande crescimento industrial experimentado pelo Brasil.

Nesse caso, houve um crescimento direto e efetivo da atividade tributária do Estado, o que gerou a necessidade de um desenvolvimento paralelo da legislação e da prática administrativa e fiscal da Fazenda Pública.

Após, em 1946, uma nova Carta Federal foi editada, trazendo, também, um parâmetro de arrecadação mais objetivo e direto. Como, aliás, assinala a doutrina :²⁴

“4.5 Os tributos na Constituição de 1946

A Constituição de 18 de setembro de 1946 fixou discriminação de rendas mais rígida, além de ter sido assinaladamente municipalista.

²⁴ Souza, Carlos Mathias Fernando. Breve passeio pelo direito brasileiro, passando pelos tributos. Revista do Conselho da Justiça Federal, 1999.

Aliás, em defesa dos municípios é que foi promulgada a Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961, instruindo em seu favor nova discriminação de rendas.

De passagem, observe-se que com apoio no instituto de direito anglo-saxão do “*grants-in-aid*” (subsídio em ajuda ou auxílio) adotou-se a técnica de participação na arrecadação e até dos excessos como, por exemplo, a participação dos municípios com relação às receitas estaduais.

Em síntese, assim ficou a discriminação de rendas, resultante da citada EC nº 5/61 : “*I — tributos de Competência da União: 1 — imposto sobre importação de mercadorias de procedência estrangeira; 2 — imposto sobre consumo de mercadorias (do total da arrecadação, 10% pertencem aos municípios, efetuada a distribuição em partes iguais, independentemente de suas condições); 3 — imposto único sobre combustíveis e lubrificantes minerais do país e energia elétrica (60% no mínimo são entregues aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios proporcionalmente à sua superfície população, consumo e produção); 4 — imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (15% do total da arrecadação pertencem aos municípios, efetuada a distribuição em partes iguais); 5 — imposto sobre a transferência de fundos para o exterior; 6 — impostos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra externa; 7 — imposto sobre negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal; 8 — outros impostos, a serem criados, diferentes dos privativos (40% do produto arrecadado pertencem aos municípios onde seja realizada a cobrança); 9 — taxas; 10 contribuições de melhoria. II — tributos de competência dos Estados: 1 — imposto sobre transmissão de propriedade causa mortis; 2 — imposto sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores inclusive industriais; 3 — imposto sobre a exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro; 4 — imposto sobre atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua justiça e os negócios de sua economia; 5 — outros impostos a serem criados, diferentes dos privativos (20% do produto da arrecadação pertencem à União); 6 — taxas; 7 — contribuições de melhoria; 8 — participação na arrecadação do imposto único sobre lubrificantes e combustíveis minerais do país e energia elétrica (60% no mínimo são entregues aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios). III — tributos de competência dos municípios: 1 — imposto sobre propriedade territorial urbana e rural; 2 — imposto predial; 3 — imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária inter vivos e sua incorporação ao capital das sociedades; 4 — imposto de licenças; 5 — imposto de indústrias e profissões; 6 — imposto sobre diversões públicas; 7 — imposto sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência; 8 —*

taxas; 9 — contribuições de melhoria; 10 — participação na arrecadação do imposto sobre consumo de mercadorias (10%); do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (15%); dos impostos concorrentes (da União e dos Estados) (40%); e recebimento do excesso de arrecadação de impostos do Estado (30%).”

Em 1965 o perfil tributário do Brasil ganhou nova sistematização, uma vez que, além de já contar com a Lei 4.320/64, que forneceu segura orientação à estrutura financeira, houve a edição da Emenda Constitucional nº 18, que imprimiu grandes alterações no ordenamento fiscal que então era aplicado²⁵:

Ao que se verifica, a estrutura tributária nessa oportunidade se qualificou como arrojada e direta. Ante simples verificação se constata inúmeros pontos de identidade entre o texto constitucional selecionado pela doutrina ora citada, e o quadro de competência tributária expresso pela Constituição Federal de 1988, em particular a tripartição da arrecadação fiscal entre a União, os Estados e os Municípios.

4.6 Uma nova ordem tributária, a partir de 1965

Em 1965, e mais particularmente, com a emenda constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, adviria uma nova ordem tributária.

Recorde-se que, a partir de 17 de março de 1964, o ordenamento positivo passou a contar com a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, diploma da maior importância para o direito financeiro.

Logo após, com o movimento militar de 31 de março (que, aliás, manteve, com alterações introduzidas por atos institucionais, a Constituição de 1946), adveio a emenda constitucional nº 7, de 22 de

²⁵ Souza, Carlos Mathias Fernando. Breve passeio pelo direito brasileiro, passando pelos tributos. Revista do Conselho da Justiça Federal, 1999.

maio de 1964, que suspendeu, até 31 de dezembro de 1964, a limitação constitucional sobre a exigência de prévia previsão orçamentária, para cobrança de tributos

Mais tarde, pela emenda constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, adveio nova discriminação de rendas, a saber. “*I — Tributos de Competência da União: 1 — imposto sobre o comércio exterior (art. 7º); — imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; — imposto sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados; 2 — impostos o patrimônio e a renda (art. 8º) — imposto sobre a propriedade territorial rural; — imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; 3 — impostos sobre a produção e a circulação (arts. 11 e 14); — imposto sobre produtos industrializados; — imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários; — imposto, sobre serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal; 4 — impostos especiais (art. 16); — imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos; — imposto sobre produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica; — imposto sobre produção, circulação ou consumo de minerais do país (art. 16, III); 5 — impostos extraordinários (art. 17); 6 — taxas (art. 18); 7 — contribuições de melhoria (art. 19); II — tributos de competência dos estados: 1 — impostos sobre o patrimônio e a renda (art. 9º); — imposto sobre a transmissão de bens imóveis por natureza ou por acessão física, e de direitos reais sobre imóveis; 2 — impostos sobre a produção e a circulação (art. 12); — imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; 3 — taxas; 4 — contribuição de melhoria (art. 19); III — tributos de competência dos municípios: 1 — impostos sobre o patrimônio e a renda (art. 10); — imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; 2 — impostos sobre a produção e circulação (arts. 13 e 15); — imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, com base na legislação estadual e por alíquota não superior a 30% (art. 13); — imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados (art. 15); 3 — taxas; 4 — contribuições de melhoria (art. 19).”*

No curso do desenvolvimento histórico-fiscal do Brasil, a edição do Código Tributário Nacional, hoje ainda em vigência e largamente utilizado, representou fundamental evolução nas relações fiscais e nas operações comerciais e econômicas realizadas pelo país.

O CTN, embora antigo, é instrumento essencial à atividade tributária do Estado, posto que traduziu verdadeira inovação legislativa e fiscal no Brasil, como se vê:²⁶

“4.7 O código tributário nacional

Como se observa, a emenda constitucional 18/65 constituiu-se em uma autêntica reforma tributária.

Daí resultaria a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que instituiu o código tributário nacional (denominação, aliás, só oficializada com o advento do ato complementar nº 36, de 13 de março de 1967.

Consumava-se velha aspiração, sabido que, desde 19 de agosto de 1953, fora designada comissão para elaborar o código em destaque, cujo anteprojeto foi encaminhado ao Congresso Nacional, tendo como projeto tomado o nº 4.834-54.”

Atualmente, como resultante de todo um passado tributário histórico, a Constituição Federal de 1988 disciplina o sistema tributário sob o regime de competências específicas, compreendendo a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. É fundamental a existência dessa disciplina legal, na medida em que dela é decorrente a receita tributária que afinal mantém a própria soberania do Brasil. Sobre o atual sistema tributário constitucional, consignou a doutrina²⁷:

“4.9 Os tributos na atual Constituição

A Constituição de 5 de outubro de 1988 dedica todo o Capítulo I do seu Título VI (Da Tributação e do Orçamento) ao sistema Tributário Nacional.

Destarte, do art. 145 ao 162 tem-se disciplina de matéria tributária.

À vista desarmada têm-se, dentre outras, como partes principais, descentralização, fortalecimento dos estados e dos municípios, busca

²⁶ Souza, Carlos Mathias Fernando. Breve passeio pelo direito brasileiro, passando pelos tributos. Revista do Conselho da Justiça Federal, 1999.

²⁷ Souza, Carlos Mathias Fernando. Breve passeio pelo direito brasileiro, passando pelos tributos. Revista do Conselho da Justiça Federal, 1999.

de atenuação de desequilíbrios regionais e simplificação da tributação, por exemplo.

Os princípios gerais da tributação foram estabelecidas nos arts. 145 a 149.

A seção contida nos arts. de 150 a 152 trata das limitações ao poder de tributar.

A seguir, vem a discriminação das rendas: a da União (art. 153 e 154), dos estados e do Distrito Federal (art. 155) e dos municípios (art. 156).

Há ainda uma seção (art. 157 a 162) tratando da repartição das receitas tributárias.

É a seguinte, a atual discriminação das rendas tributárias: I — impostos da União: “1 — importação de produtos estrangeiros; 2 — exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; 3 — renda e proventos de qualquer natureza; 4 — produtos industrializados; 5 — operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; 6 — propriedade territorial rural; 7 — grandes fortunas, nos termos de lei complementar.” Ademais, a União pode instituir: “a) mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; b) — na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.” II — impostos dos estados e do Distrito Federal: “1 — transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; 2 — operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; 3 — propriedade de veículos automotores;” III — impostos municipais: “1 — propriedade predial e territorial por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; 3 — serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

Ademais, como já registrado, dos arts. 157 a 162, a Carta de 1988 trata de repartição das rendas tributárias.”

Ao que se constata, muitos dos tributos historicamente vinculados ao Brasil permaneceram na previsão Constitucional. A repartição tributária, também, em muito preserva a estrutura fiscal herdada de Constituições anteriores.

Mesmo assim, a adequação da legislação fiscal sempre é tema recorrente no âmbito da Administração Pública, que busca de forma permanente otimizar os seus critérios e instrumentos de arrecadação fiscal.

II – A FUNÇÃO FISCAL DO ESTADO – UMA REFLEXÃO HISTÓRICO-SOCIAL

1. O desenvolvimento do dever fiscal em face da história natural humana.

Como visto, a imposição da obrigação tributária é co-irmão da história do homem. É no próprio Evangelho, aliás, que se encontra o claro reconhecimento da função fiscal do Estado, individuada em sua finalidade e legitimada pela finalidade pública. Com efeito, ao ser indagado quanto à legalidade e necessidade do cumprimento do dever fiscal, Jesus estabeleceu com precisão a diferença entre o direito exercido pelo Estado e o direito pessoal do homem ao crescimento espiritual e à vocação cristã. Essa evidência restou expressa no comando que determinou que fosse entregue a César o que lhe cabia, e a Deus o que fosse de Deus.²⁸

Em fato, o fenômeno econômico sempre existiu. Relembre-se, nessa ótica, da prática do escambo²⁹, mediante a qual as relações econômicas se desenvolviam pela realização de

²⁸ Essa passagem está retratada no Evangelho de Lucas, C. 21. v. 19/26.

“21 E perguntaram-lhe, dizendo: Mestre, nós sabemos que falas e ensinas bem e retamente, e que não consideras a aparência da pessoa, mas ensinas com verdade o caminho de Deus.

22 É-nos lícito dar tributo a César ou não?

23 E, entendendo ele a sua astúcia, disse-lhes: Por que me tentais?

24 Mostrai-me uma moeda. De quem tem a imagem e a inscrição? E, respondendo eles, disseram: De César.

25 Disse-lhes então: Dai, pois, a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus.

26 E não puderam apanhá-lo em palavra alguma diante do povo; e, maravilhados da sua resposta, calaram-se.”

²⁹ Sobre o escambo, vale anotar: “A moeda, como hoje a conhecemos, é o resultado de uma longa evolução”.

No início não havia moeda. Praticava-se o escambo, simples troca de mercadoria por mercadoria, sem equivalência de valor.

Assim, quem pescasse mais peixe do que o necessário para si e seu grupo trocava este excesso com o de outra pessoa que, por exemplo, tivesse plantado e colhido mais milho do que fosse precisar. Esta elementar forma de comércio foi dominante no início da civilização, podendo ser encontrada, ainda hoje, entre povos de economia primitiva, em regiões

trocas dos produtos, assim, as pessoas conseguiam obter as provisões necessárias para se manterem. Nessa época, ainda não havia surgido a moeda, mas a intuição e a necessidade de prover a própria existência conduziram as pessoas a uma prática que rapidamente se mostrou útil e adequada às práticas comerciais essenciais e elementares.

Também interessante as informações referentes à criação do instituto do crédito na sociedade. No que respeita aos títulos de crédito, em particular, consta o seu início no que a doutrina identifica como sendo o “período italiano”, momento em que o transporte de moedas por longas distâncias – cada cidade da época cunhava a sua própria moeda -, com objetivo de negociação comercial, foi gradativamente substituído por um documento que garantia aquele mesmo direito, mas eliminava a necessidade de movimentação física do valor em espécie negociado³⁰. Essa forma de comércio, note-se, apresentava como pressuposto os elementos tempo e confiança, ou seja, a realização de um fato econômico concreto encontrava apoio em um conteúdo subjetivo, pessoal e próprio à atividade desenvolvida.

Reconhece-se à espécie humana, portanto, uma delineada vocação financeira, comercial e econômica.

onde, pelo difícil acesso, há escassez de meio circulante, e até em situações especiais, em que as pessoas envolvidas efetuam permuta de objetos sem a preocupação de sua equivalência de valor. Este é o caso, por exemplo, da criança que troca com o colega um brinquedo caro por outro de menor valor, que deseja muito.

As mercadorias utilizadas para escambo geralmente se apresentam em estado natural, variando conforme as condições de meio ambiente e as atividades desenvolvidas pelo grupo, correspondendo a necessidades fundamentais de seus membros. Nesta forma de troca, no entanto, ocorrem dificuldades, por não haver uma medida comum de valor entre os elementos a serem permutados.” Disponível em <http://www.bcb.gov.br/?ORIGEMOEDA>. Acesso em 20/02/2005.

³⁰ Luiz Emygdio retrata com clareza essa importante forma de negociação econômica verificada no curso da história do homem, como se vê: “3. Período Italiano. Essa primeira fase desenvolveu-se na Idade Média e é denominada de período italiano para precisar a decisiva influência dos mercadores italianos na evolução do título de crédito, porque o centro das operações mercantis estava localizado principalmente nas cidades marítimas italianas, onde se realizavam as feiras que atraíam os principais mercadores europeus. Todavia, cada cidade podia cunhar sua própria moeda, e essa diversidade de moedas em curso nas cidades italianas constituía-se em obstáculo para o desenvolvimento das atividades comerciais porque os mercadores tinham de transportar a moeda de sua cidade de origem para aquela onde seria feito o negócio, correndo os riscos do transporte. Por isso, surgiu nas feiras a operação de câmbio manual, realizada pelo cambista (corretor), procedendo, diante das partes interessadas, à troca entre as diversas espécies de moeda.” Rosa Junior, Luiz Emygdio Franco da. Títulos de crédito. 2 ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2002, p. 40-41.

Sob esse prisma, penso, não é demasiado afirmar que, jungido à necessidade humana de comercializar, e assim, além de sobreviver, ampliar o patrimônio e a renda, instala-se uma compulsão, um desejo de grande expressão, que estabelece a aquisição da posse como elemento e requisito de segurança, sucesso, liderança e independência.

Talvez, nesse componente subjetivo resida, enfim, a origem do componente subjetivo da fraude de fiscal. Realmente, o anseio pela acumulação de bens é um elemento sócio-cultural antiqüíssimo. Mas aí nenhum problema legal, nem mesmo, acredito, social. É algo normal e até positivo, posto que de alguma forma estabelece objetivos de crescimento profissional e pessoal.

Todavia, quando a satisfação dessa condição resulta em prejuízo a um outro ente, tem-se caracterizada uma situação de conflito de interesses.

É nesse contexto, porém, que se desenvolve a história econômica e a história financeira geral.

Aqui, a propósito, penso ser legítimo se afirmar que, se a obrigação tributária e co-irmã da história dos povos, a fraude a essa mesma obrigação é, também, sua co-irmã. Assim, o ilícito fiscal e contemporaneamente indissociável da imposição tributária formulada pelo Estado.

Por esse ângulo, então, é coerente se dispor o que parece ser evidente: a minimização ou a redução ilícita do dever fiscal passivo depende da existência da obrigação tributária, mesmo que ainda não tenha se tornado exigível. A simples previsão de uma eventual taxaço que se julgue prejudicial ao patrimônio privado é, de tal modo, motivo que determina a ação irregular preventiva.

Ora, são dois aspectos distintos de uma mesma questão, uma vez que uma situação de fato decorre da existência da outra. Mesmo parecendo óbvio esse juízo, não há como se deixar de entender a imposição tributária como resultado de uma contraprestação de serviços praticados pelo Estado.

Portanto, o Estado garante e oferece a existência de uma ampla estrutura pública à população, dotada dos pressupostos de segurança, soberania, educação, dentre outros meios e serviços. De fato a Administração Pública, no exercício de seu *mínus* público e na qualidade de fiel representante da população exige de cada pessoa o percentual de contribuição necessário à estruturação e viabilidade do Estado soberano.

2. A imposição fiscal e realidade do binômio direito-dever.

Contudo, chegado a esse ponto, um assunto tormentoso se apresenta. É a preservação da razoabilidade, da proporcionalidade e das garantias pessoais quando posto em conflito o interesse do Estado e do contribuinte. Afinal, é mote que o excesso de tributação fere diretamente garantia constitucionalmente estabelecida. Destarte, do encontro desses dois elementos, tendo como fundo a compulsoriedade de obediência às normas tributárias legalmente expedidas, decorre um sem número de conflitos e pendências administrativas e judiciais.

Releva, contudo, assentar um axioma tão antigo quanto correto: a um direito corresponde um dever, via de regra de semelhante relevância e proporção.

De tal modo, se de um lado o Estado oferece uma garantia fundamental, de outro exige um dever também fundamental. É concreto, portanto, o binômio direito-dever. Nesse rol, então, o dever de contribuir.

Não se perca de vista, a propósito, que o atual sistema tributário brasileiro está apoiado em um complexo sistema de garantias constitucionais, tais como o princípio da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia. Contudo, essa mesma condição produz efeito em um plano geral e indistinto, alcançando tanto a Fazenda Pública como o contribuinte. Dessa forma, a legalidade é somente uma, indivisível, insofismável, imparcial e multilateral, linha de raciocínio essa que torna insubsistente qualquer discurso que procure legitimar a realização de qualquer irregularidade fiscal.

Expressando concepção assemelhada à esta ótica, ao fazer referência à Fazenda Pública e iniciar o exame da chamada ‘Constituição Financeira’, o Prof. Raymundo Juliano ³¹ faz sobre o tema importante leitura, que em realidade estabelece um caminho seguro tanto de hermenêutica como também de utilização concreta do enunciado normativo constitucional, na medida em que identifica a estrutura finalística do sistema tributário brasileiro sem olvidar o efeito de sua aplicação em relação ao contribuinte.

Importante, destarte, configurar a relação estabelecida entre a norma tributária, em particular a norma tributária constitucional e os direitos fundamentais. É hoje uma realidade que a aplicação do direito exige uma conduta de proporcionalidade e harmonia entre o interesse do Estado e o interesse do particular, aliás, objeto, também, desse mesmo direito. Em verdade, pode-se entender que essa necessidade sempre existiu, é congênita ao próprio desejo de estabilidade, segurança e respeito, comum a qualquer pessoa. De tal sorte, a eventual antinomia entre o postulado do Estado e do cidadão reclama solução que não importe em desvalorização ou desconsideração da

³¹ FEITOSA, Raymundo Juliano. Finanças públicas e tributação na constituinte. Rio de Janeiro, América Jurídica, 2003, p. 4-5.

dignidade humana. Faço referência, nesse aspecto, à elucidativa lição trazida pelo professor José Augusto Delgado, que de maneira oportuna e adequada consignou esses preceitos³²:

“A sociedade exige e os operadores e teóricos do Direito deverão entender que a interpretação e a aplicação das normas tributárias, na época contemporânea, devem se voltar para, também, dignificar a valorização da dignidade humana e da cidadania.

Não perdura, nos dias atuais, que a função do tributo é, somente, a de propiciar meios financeiros para que o Estado cumpra a sua missão de garantir desenvolvimento econômico, segurança, saúde, educação, lazer e fazer funcionar a máquina administrativa.

O tributo deve ser tido, também, como elemento contribuidor para o fortalecimento dos princípios democráticos. Ele, quando exigido de acordo com os princípios estruturais postos na Constituição Federal (não somente os formadores do Sistema Tributário, porém, todos os demais, especialmente, os determinadores da imperatividade da Forma Republicana de Governo, do Federalismo, do Regime Democrático, do respeito à cidadania e à valorização da dignidade humana e ao trabalho) constitui-se em favor vitalizante do Estado Democrático de Direito.”

Vale aqui referir recente manifestação do Poder Judiciário Federal, por via de uma sentença proclamada pela Juíza Jaíza Fraxe, da 4ª Vara Federal do Amazonas.

³² Delgado, José Augusto; Fischer, Octávio Campos (coord.). Tributos e direitos fundamentais. Interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. São Paulo, Dialética, 2004, p. 158, 159.

O caso retratado³³ se deveu à irresignação apresentada em juízo por um cliente de instituição financeira, ao argumento de que teria havido violação em seu sigilo bancário na medida em que aquela instituição transmitiu informações financeiras particulares, para fins de fiscalização, à Fazenda Pública. Decidiu a magistrada, no entanto, não haver existido a alegada violação de garantia constitucional, uma vez que o sigilo bancário não é absoluto, e portanto deve coexistir com outros deveres igualmente relevantes e de observância necessária. Afirmou, com fundamento em doutrina do Prof. Raymundo Feitosa, consistir a relação entre direito e dever em ‘duas caras de uma realidade’.

O tema, como se constata, é instigante e atual. De um lado, tem-se a produção legislativa permanente, criada a partir das necessidades apresentadas pela própria sociedade, formuladas pelos poderes constituídos, que assim buscam obter um contexto normativo hábil à condução do País. De outro, os ideais de justiça, de ética e de preservação dos valores gerais

³³ Neste exemplo resta explicitado a correlação equilibrada e razoável que deve permear a convivência do Fisco com o contribuinte, confira-se o teor integral: “A decisão é da 4ª Vara Federal do Amazonas. Nela, a Juíza Jaiza Fraxe decidiu que a simples transferência de dados bancários para fins de fiscalização não caracteriza a quebra de sigilo e nem afronta a Constituição. A juíza trouxe argumentos jurídicos da doutrina de José Casalta Nabais e Raymundo Juliano Feitosa. Veja a íntegra da decisão: *Sobre o pedido de suspensão da fiscalização que tem por base extratos da conta corrente do Impetrante, decido: 1) Não está presente o “fumus boni juris”, já que o direito ao sigilo bancário não é absoluto, devendo co-existir com outros direitos e deveres. 2) Para cada direito fundamental existe o correlato dever fundamental, isto é, a outra face de nossos direitos, consubstanciada na responsabilidade que cada cidadão possui de custear a face da liberdade. 3) Ora, o dever fundamental é expressão da própria soberania estatal. Qualquer comunidade organizada na forma de estado moderno está ancorada em deveres fundamentais, que são os custos lato sensu ou suportes da existência e funcionamento dessa mesma comunidade. 4) Em um estado democrático de direito, como a República Federativa do Brasil, os custos de seu funcionamento(1)(custos em sentido estrito ou custos financeiros) estão concretizados no dever de pagar impostos. 5) Eis porque é possível desfrutar de um estado de liberdade a um preço moderado, sem esquecer o que dizia Aléxis de Tocqueville: “a reclamação de direitos e a sua realização não são suficientes; os cidadãos têm também deveres”. 6) Perfeita, portanto, a expressão utilizada pelo Prof. Raymundo Juliano ao analisar as atividades financeiras do estado moderno, da qual me aproprio para expressar meu convencimento quanto à necessidade de coexistência de direitos e deveres fundamentais: “duas caras de uma única realidade” (2). 7) Ademais, o artigo 1º, § 3º, inciso III, da Lei Complementar 105/2001, c/c o artigo 11, § 2º, da Lei 9.311/96, garantem à administração o direito de obter informações bancárias para fins fiscais, não havendo, neste ato, a caracterização propriamente dita de quebra de sigilo bancário, mas simples transferência do sigilo para a autoridade fiscal, que deve permanecer obrigada a manter os dados no mesmo estado anterior. 8) Estando ausente, portanto, a relevância jurídica da fundamentação, INDEFIRO a liminar.” 1. NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais**: os deveres e os custos dos direitos. Revista MACKENZE; São Paulo, 2002.2. FEITOSA, Raymundo Juliano. **A Constituição Financeira como questão crucial do Direito Constitucional**. Revista de Direito da associação dos Procuradores do novo estado do Rio de Janeiro. Vol. VIII. Lumen Júris: Rio de Janeiro, 2001.” Disponível em <http://www.am.trf1.gov.br/sistemas/noticias/noticia.php?codigo=74>. Acesso em 20/11/2004.*

humanos. É certo, ainda, que o resultante dessa realidade interativa se manifesta de imediato na representação histórica e social das pessoas. Talvez, então, da constatação dessa evidência, seja marcado o caminho para uma permanente reflexão quanto a coerência, a justiça e a eficácia da norma em face de seus destinatários, a pessoa.

É nessa direção que o Prof. Rossini Corrêa veicula o postulado crítico da razão legal, estabelecendo verdadeiro eixo epistemológico a respeito do direito, da justiça, da razão e da forma com que são aplicadas no curso da existência dos valores humanos e sociais. Releva, destarte, atentar para as precisas observações assinadas neste ensaio³⁴:

“...defender o direito, para a Pessoa, é defender si mesma, e à civilização, pois o direito é o fiador do processo civilizatório que, se degenerado, redundará em barbárie, a qual é sempre lesiva à conservação moral e ao desenvolvimento ético da Pessoa. A barbárie não é, em consequência, umidade primordial longínqua e ultrapassada da humanidade, mas uma ameaça constante que, a qualquer tempo, pode vir a ganhar manifestação e, à falta de devida palavra, cidadania. O tecido do processo civilizatório é de extração jurídica, vestindo a ordem social com normas de conduta que, enquanto permeadas por substratos morais e éticos, conferem-lhe durabilidade e desenvolvimento. Se perdido o referencial valorativo do direito, e esse, sem expectativa de justiça, for cercado pelo descrédito, fragilizar-se-á o processo civilizatório, ficando o tecido social a mercê dos furores renascidos da barbárie, operados segundo os cortantes instrumentos da força e do sangue. O direito não possui, por evidente, um curso necessário e inexorável para a evolução, podendo, ao reverso, ser objeto dos descaminhos da involução, haja vista que o seu destino depende da contrapartida da Pessoa (singular e individual ou grupal e coletiva), protegendo-o, para que evolua ou abandonando-o, para que involua. Só defendido, em evolução e civilizatório, pode o direito ser partilhado em escala superior, entre os atores sociais e jurídicos que ele tutela e que, retributivos, o respaldam, permitindo aspirar à ampliação inclusiva de sua presença na dinâmica da sociedade.”

O direito, então, emerge como o ângulo regulador de um necessário equilíbrio entre a sociedade e o Estado. Esse, estimulando, patrocinando e posteriormente recolhendo o

³⁴ CORRÊA, José Rossini. Crítica da razão legal. Rio de Janeiro, América Jurídica, 2004, p. 102.

produto financeiro produzido pelos cidadãos. Aquela, exercitando todas as prerrogativas de leis que lhe garante os textos normativos, os costumes e os princípios gerais do direito. É uma interação dinâmica que se estabelece de forma inexorável e permanente, e é nesse tecido que a atividade tributária fiscal do Estado está inserida. O conflito daí resultante é, como se pode facilmente constatar, um fenômeno comum aos diferentes povos e culturas. Hoje, globalizou-se, além do comportamento irregular do sujeito passivo do tributo, os meios e instrumentos empregados para a prática desse procedimento, motivo pelo qual o movimento determinado de aproximação entre os diferentes Estados, colimando estabelecer linhas e forma de cooperação internacional contra o que, em muitas situações, é um problema comum que somente por intermédio de ações integradas se mostra passível de solução. Esse é sem dúvida o caso da evasão e da elisão tributária.

A propósito, sobre a função da norma, notadamente a norma constitucional, é sempre relevante assinalar o entendimento oferecido por Lassalle³⁵, para quem o âmago da lei fundamental reside em sua vocação de ser básica, necessária à criação das outras normas de menor hierarquia e, sobretudo, de estar legitimada por sua aplicação e atuação sobre tudo que regula. O pressuposto da norma tributária não é diferente.

Com efeito, se normas que regulam situações gerais e não impõem qualquer ônus pecuniário exigem em sua aplicação um dever correspondente, com muita mais razão uma regra que seja utilizada pelo Estado com a função de arrecadar tributos ou regular condições fiscais exige uma contraprestação, um dever do contribuinte.

³⁵ Realmente, o conceito de Constituição desenvolvido por Lassalle é fundado na natureza geral, fundamental e essencial de norma que se tenha como fundamental, como assinala: “A idéia e fundamento traz, implicitamente, a noção de uma *necessidade ativa*, de uma força eficaz e determinante que atua sobre tudo que nela se baseia, *fazendo-a assim e não de outro modo*.”

Sendo a Constituição a lei fundamental de uma nação, será – e agora já começamos a sair das trevas – qualquer coisa que logo poderemos definir e esclarecer, ou, como já vimos, uma força ativa que faz, por uma *exigência da necessidade*, que todas as outras leis e instituições jurídicas vigentes no país *sejam o que realmente são*.” LASSALLE,

Mesmo no procedimento que se tem como elisivo e, portanto, em princípio como legal, há o sujeito passivo tributário que observa parâmetros de conduta que correspondam à delimitação legal, ética e moral. Esse, no caso, o dever a ser atendido.

De outro ângulo, o direito é configurado pela autorização que o Estado confere ao contribuinte para se conduzir mediante a modalidade menos onerosa de participação fiscal.

III – DA EVASÃO E DA ELISÃO TRIBUTÁRIA

A finalidade central é a arrecadação de ativos, que conduz à proficiência dos Estado no suprimento de suas necessidades econômicas. Vale dizer, por via da receita tributária a Administração Pública alcança os seus objetivos, cumprindo sua finalidade constitucional de comando, organização e manutenção dos serviços públicos.

A atuação da conduta evasiva ou elisiva decorre, de maneira geral, da alteração da base de cálculo do fato gerador. Explica-se essa prática, porquanto no aspecto normativo a hipótese de incidência acaba por delimitar e disciplinar a obrigação tributária enquanto um fato concreto, não se restringindo a taxação à mera suposição de potencial realização do fato gerador. Ou seja, mudando-se no plano fático a forma, amplitude e as características do evento que legitima a aplicação da norma fiscal, consegue-se mitigar e, se for o caso, até mesmo afastar a pretensão fiscal.

Nesse sentido, o conceito de base de cálculo trazido por Antonio Oliveira Leite , para quem³⁶:

“Toda a regra jurídica tributária apresenta uma estrutura lógica, que é a hipótese de incidência, e mais a regra, propriamente dita, isto é, o preceito, a norma de conduta prescrita por essa regra. Toda a regra jurídica tributária em sua atuação dinâmica incide automaticamente, sempre que a hipótese de

³⁶ Leite, Antonio Oliveira. Impostos no Brasil. Rio de Janeiro, 1972. p. 16/17.

incidência houver se realizado, - e dessa incidência então surgem os efeitos jurídicos, de tal maneira que o mecanismo de atuação da regra jurídica tributária apresenta a seguinte seqüência de fatos ou fenômenos:

- a) irradiação da relação jurídica tributária;
- b) existência do conteúdo é plena, de maneira que temos: direito e dever, pretensão à obrigação e obrigação, e coação e sujeição.
- c) Determinação da prestação jurídica tributária: o fazer (o pagar) seu tempo e lugar.
- d) Determinação do objeto (tributo) da pretensão jurídica tributária, isto é, aquilo que deve ser feito.

Esta última, a determinação do objeto (tributo) da prestação jurídica tributária é a que nos interessa de perto. A própria regra jurídica tributária escolhe, ao efetivar essa determinação:

- 1) o elemento que deverá servir de base de cálculo, ou núcleo da hipótese de incidência;
- 2) o método de converter a base de cálculo em cifra;
- 3) e finalmente a alíquota que, aplicada sobre a base de cálculo já convertida em cifra, dará como resultado uma segunda cifra, que corresponde à grandeza do objeto (tributo) da prestação jurídica tributária”

1. Da Elisão Tributária

No contexto tributário, é de relevo a dimensão do fenômeno da Elisão, posto que, além de gerar expressiva redução na arrecadação fiscal, impõe aos órgãos fazendários dever de constante e efetivo aperfeiçoamento dos meios legais de identificação tratamento a tal conduta, sobre a qual se registra:³⁷

³⁷ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo. Saraiva, 1997. p. 62.

“Conhecida e estudada desde o início do século XX, a elisão converte-se em fenômeno destacado no universo tributário a partir da década de 70. Concomitantemente com o melhor e mais eficiente aparelhamento das máquinas fiscais dos Estados, surge a tentação do contribuinte em utilizar-se de instrumentos contratuais atípicos, seja para aproveitar as lacunas do ordenamento tributário, seja para fugir à aplicação da norma, com o objetivo de evitar uma carga tributária mais onerosa. Com o passar dos anos, a distinção entre evasão e elisão torna-se ainda mais sutil, em termos de configuração jurídica, cada vez que a elisão fiscal é montada com a utilização de instrumentos jurídicos particularmente anormais, com formulação excessivas destacadas de um arsenal mínimo que o ordenamento põe à disposição do indivíduo.”

Interessante leitura sobre o tema de elisão fiscal é proporcionada pelo emprego do princípio da proporcionalidade à atuação administrativa do Estado. Essa posição é trazida de forma bastante criativa pela doutrina³⁸, para a qual o dispositivo inscrito no parágrafo único do artigo 116 do CTN, independentemente da discussão quanto à sua constitucionalidade, é conduta que implica em excesso de mando e arbitrariedade pelo agente fiscal. Isto porque estar-se-ia perpetrando indevida ingerência em comportamento lícito praticado pelo contribuinte. Não se pode, segundo essa exegese, olvidar o comando constitucional encartado no princípio da legalidade geral (art. 5º, II, da CF) e da legalidade estrita (art. 150, I, da CF), porquanto “A despeito de celebrar um negócio jurídico lícito ou ilícito, a autoridade administrativa não pode deter poderes para a desconsideração seja de atos simulados (ilícitos), seja de atos lícitos, decorrentes de planejamento tributário na empresa”³⁹. Continuando, afirma Carvalho:

“Um particular que celebra um negócio jurídico de forma que não seja tributado ou que seja tributado de maneira menos onerosa não pratica qualquer ilícito. Atua dentro do campo da licitude, pois escolhe, dentre vários caminhos, aquele que lhe é menos custoso. Trata-se apenas de um

³⁸ CARVALHO, Ivo César Barreto de. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 103. Abril/2004.

³⁹ CARVALHO, Ivo César Barreto de. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 103. Abril/2004. p. 90.

planejamento tributário feito licitamente, no intuito de diminuir os custos daquele particular, seja pessoa física ou jurídica.

É dever do bom administrador adotar medidas menos onerosas na condução de seus negócios, o que repercute inclusive na incrementação de sua produção ou melhoria na prestação de seus serviços. Tal fato apenas contribui para uma maior oferta de empregos como também para um impulso na economia local, regional ou nacional.”⁴⁰

Nesse contexto, após a edição da Lei 10.406 , de 10 de janeiro de 2002 (novo Código Civil), eventual ilicitude do ato exercitado pelo contribuinte deveria encontrar vedação legal nessa própria norma, que já dispõe sobre a irregularidade dos atos jurídicos praticados mediante simulação ou fraude. Ao agente fiscalizador do Estado, em decorrência, não seria dado o alvitre de, a seu juízo, dispor sobre a licitude ou ilicitude do ato elisivo que se entende disciplinado pelo art. 116, § único do Código Tributário Nacional.⁴¹ Anote-se nesse sentido, que a prescrição desse dispositivo possui a natureza, em verdade, de norma anti-evasiva, uma vez que, se existente irregularidade na conduta do sujeito passivo tributário, não se trataria de elisão, mas de evasão fiscal.

De muito relevo essa posição, na medida em que os esforços de cooperação internacional no impedimento da evasão/elisão fiscais, realizados pelo Brasil, recomendam a atenta obediência ao ordenamento jurídico interno e a plena harmonização dos postulados de garantia dos direitos fundamentais.

⁴⁰ Idem. P. 90

⁴¹ BORGES, José Souto Maior. Elisão Fiscal. (CTN, art. 116, Parágrafo Único -104-01). Fórum de Direito Tributário. Ano 1. nº 1. Jan/Fev. 2003.

Ives Gandra Martins⁴², ao examinar o tema elisão e evasão fiscal, aponta para a necessidade de não se privilegiar em demasia a formalidade jurídica ao procurar se identificar e caracterizar tais institutos. Observa que o tema envolve a conduta do contribuinte que, de algum modo, procura reduzir ou eliminar a carga tributária. No que se refere à elisão, portanto, há mesmo uma liberdade em planejar a intensidade do compromisso passivo de arrecadação, mas, tal liberdade não é ilimitada, devendo observância aos princípios legais aplicáveis, notadamente aos ditames do Código Tributário Nacional e da própria Constituição Federal, sob a ótica, nesse caso, dos postulados da isonomia e da capacidade contributiva.

De outro ângulo, o abuso de formas jurídicas, ou negócio indireto, em face mesmo do princípio da legalidade, não se expressa, na maior parte das vezes, como ação do contribuinte que buscou a inobservância do fato gerador, até mesmo porque, este ainda não havia ocorrido, caracterizada, portanto, a prática tributária lícita, elisiva e afastada a tipicidade do ato evasivo.⁴³

Nessa linha, preocupa-se o citado autor em diferenciar os fatos elisivo e evasivos da simulação, uma vez que nesses “tem-se a pactuação de algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de se obter alguma vantagem.”⁴⁴ Essa preocupação, aliás, é tema recorrente na doutrina, principalmente após a introdução do parágrafo único do art. 116 do CTN.⁴⁵

⁴² Martins, Ives Gandra. Elisão Fiscal. Revista Tributária de Finanças Públicas. RT. nº 36. Ano 9. janeiro-fevereiro de 2001.

⁴³ Martins, Ives Gandra. Elisão Fiscal. Revista Tributária de Finanças Públicas. RT. nº 36. Ano 9. janeiro-fevereiro de 2001. p. 231.

⁴⁴ Idem. p. 225.

⁴⁵ Estrella, André Luiz Carvalho. Elisão. Evasão Fiscal. Déficit Fiscal. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. Nº 225. jul/set. 2001. p. 208.

Moreira Alves⁴⁶, ao analisar a questão da elisão fiscal, elenca em seu ensaio figuras correlatas àquela, mas que, todavia, apresentam-se de forma diversa. Com referência ao art. 116 do CTN, evidencia o preceito já antes mencionado, segundo o qual a autoridade administrativa fiscal tem a possibilidade de desconsiderar os atos ou os negócios jurídicos que tenham sido praticados com a finalidade de ocultar a efetiva ocorrência do fato gerador do tributo ou mesmo a natureza dos elementos que compõe a obrigação tributária, em cotejo e observância, todavia, com os comandos normativos tributários. Assim, discorre sobre a simulação, e as suas formas de manifestação, como resultante da atuação passiva do sujeito tributário, nestes termos:

“O negócio jurídico simulado é aquele que cria uma aparência querida pelas partes. É uma aparência que se cria, ou com a finalidade de apenas criá-la, sem se querer ocultar algo que realmente se deseja, ou então se cria essa aparência para ocultar o que realmente se deseja. Daí ser a simulação absoluta ou relativa.

Na simulação absoluta, cria-se apenas uma aparência uma aparência que não se destina a ocultar o negócio que realmente se deseja. É o caso, por exemplo, de, ocorrendo uma revolução, e havendo a perspectiva de confisco dos bens dos anti-revolucionários, um deles celebrar simuladamente – simulação absoluta – contrato de compra e venda com um amigo que não corre esse risco por ser partidário da revolução, tornando-se este aparentemente proprietário da coisa, e não correndo, portanto, risco de tê-la confiscada. Criou-se a aparência sem que se oculte por baixo dela um negócio jurídico que é realmente desejado.

Na simulação relativa, não. Nela tem-se um negócio jurídico simulado, que é aquele que cria a aparência, e tem-se um negócio jurídico dissimulado, que é aquele ocultado por essa aparência. Aqui, portanto, tem-se um negócio jurídico que aparenta ser aquilo que não é, que é o negócio simulado, e o negócio jurídico dissimulado, que é aquele oculto pelo negócio jurídico simulado e que é realmente desejado. Isso ocorre, por exemplo, quando o marido, não podendo fazer doação à sua concubina, simula compra e venda, pois não recebe o preço, para que essa compra e venda, na realidade, oculte uma doação.

Quando se trata de negócio jurídico simulado com simulação absoluta, tem-se, na realidade, simples aparência. Conseqüentemente, não se tem, em verdade, a celebração de negócio jurídico real algum. Quando se trata de

⁴⁶ Alves, José Carlos Moreira. As figuras Correlatas da Elisão Fiscal. Fórum de Direito Tributário. Belho Horizonte. Ano 1. nº 1. Jan/Fev. 2003.

negócio jurídico simulado com simulação relativa, tem-se um negócio aparente que não traduz aquilo que se deseja, pois o negócio aparente que não traduz aquilo que se deseja, pois o negócio real é o dissimulado”

Essas razões judiciosas, do eminente jurista em referência, confirmam a complexidade hermenêutica que apresenta o tema elisão. Com efeito, a existência ou não da simulação é fato jurídico que se apresenta como figura diretamente relacionada ao instituto tributário ora focado. Não é nova tal questão interpretativa e, no espaço entre o fato concreto (conduta) e a adequação ao tipo legal apresentado pela norma, atua o contribuinte em busca de uma melhor acomodação, do ponto de vista pecuniário, para o seu dever fiscal. Todavia, ainda que objetivamente a lei não seja violada, constitui-se a fraude à lei, também, quando o seu espírito, a sua intenção subjetiva é desfigurada.⁴⁷ Essa a concepção que visualiza a substância em prevalência à forma. Não há, assinala-se, detrimento da forma, mas tão-somente a sua contextualização de maneira mais integrada e interativa.

A interpretação da lei, a propósito, é de fato tema de elevada relevância. Nesse mister, sabe-se, em muito participa e se integra o componente de subjetividade do intérprete, que pode determinar uma direção ou outra na aplicação final do texto normativo. Não há mesmo como separar, integralmente, o peso da realidade histórica e subjetiva (ênfase) de cada pessoa que, em dado momento, procura extrair de literalidade da grafia o sentido, a finalidade, a razão final e a justiça de um determinado texto.

⁴⁷ Sobre o tema registra José Carlos Moreira Alves: “Quando o ato vai contra as palavras e o espírito da lei, é ele *contra legem*, contrário à lei, em que há violação direta da lei.

Já quando o ato preserva a letra da lei, mas ofende o espírito dela, o ato é de fraude à lei. É possível, para praticar-se fraude à lei, que haja a utilização de um ato só ou de um complexo de atos. De um ato só, temos vários exemplos. Darei o célebre exemplo de uma Constituição Imperial do imperador Constantino, que estabeleceu que todas as doações de valor superior a 500 sólidos precisariam observar o instituto da *insinuatio apud acta*, ou seja, deviam ser celebradas por ato escrito e registradas em arquivo público. Então, o que se fazia para não observar essas formalidades era, ao invés de doar para a mesma pessoa 500 sólidos, celebrar seis doações cada uma de 100 sólidos. Com isso observavam-se estritamente a palavra da lei, que era justamente o de que toda doação que ultrapasse o valor de 500 sólidos teria de observar aquelas formalidades.” Alves, José Carlos Moreira. *As figuras Correlatas da Elisão Fiscal*. Fórum de Direito Tributário. Belho Horizonte. Ano 1. nº 1. Jan/Fev. 2003. p.17/18.

Assim, não busca e não se pretende uma exegese perfeita e absoluta em sua formulação, mas se deve buscar, de outro modo, uma interpretação que possa garantir o máximo de plenitude na materialização da *mens legis* que originalmente criou a norma que se pretende aplicar.

Voltando, nesse ponto, ao tema da elisão fiscal, e à questão da substância em relação à forma, penso trazer luz ao esforço exegético diuturnamente praticado, seja pela Fazenda Pública, seja pelo contribuinte, a recomendação tradicional e histórica de Carlos Maximiliano, que aponta um caminho seguro à interpretação da norma, o que deve ser realizado de forma lógica, inteligente, em sintonia com o senso comum.⁴⁸

“Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de que resulte eficiente a providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este, juridicamente nulo (1).

Releva acrescentar o seguinte: ‘É tão defectivo o sentido que deixa ficar se efeito (a lei), como o que não faz produzir efeito senão em hipóteses tão gratuitas que o legislador evidentemente não teria feito uma lei para preveni-las’ (2). Portanto a exegese há de ser de tal modo conduzida que explique o texto como não contendo superfluidades, e não resulte um sentido contraditório com o fim colimado ou o caráter do autor, nem conducente a conclusão física ou moralmente impossível (3).

Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidade ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido equitativo, lógico e acorde com o sentir geral e o bem presente e futuro da comunidade (4)”

Como se verifica, embora aparentemente singela, a identificação do ocorrência da evasão ou da elisão, ou ainda e mais, a existência ou inexistência de licitude na conduta do agente passivo tributário, é tarefa que exige do operador da norma – não apenas o judiciário, mas também o administrativo – trabalho percuciente, qualificado, imparcial e, sobretudo, justo.

⁴⁸ Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Forense, RJ, 1988, p. 166.

2. Da Evasão Tributária

Tal como se tem demonstrado, em regra a doutrina examina os temas evasão e elisão fiscais em conjunto, por conta até mesmo das constantes dúvidas hermenêuticas que envolvem tais institutos. Há, em relação ao art. 116 do CTN, parágrafo único, a dúvida quanto a sua natureza antievasiva ou antielesiva.⁴⁹

No que concerne ao termo evasão, em particular, há mesmo quem chegue a indicá-lo como impróprio a expressar⁵⁰, *lato sensu*, as condutas que efetivamente são praticadas pelo contribuinte, pessoa física ou pessoa jurídica, que objetiva evitar, de forma lícita, a imposição ônus tributário.⁵¹ Isto porque, finalisticamente, tanto a evasão⁵² como a elisão teriam como escopo resultados bastante semelhantes, quais sejam, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo, diferindo, tão-somente, quanto aos meios e ao momento da prática da conduta comissiva ou omissiva, porquanto⁵³ “...pode-se observar que tanto no caso de evasão (também chamada de fraude em sentido genérico), como no de elisão fiscal, idênticos são as intenções e os fins.”

⁴⁹ A questão é objeto de efetiva reflexão doutrinária, tal como posta a indagação: “Assim que publicada a LC nº 104/2001 surgiu a dúvida por parte da doutrina brasileira: tratava-se de regra antielisiva ou antievasiva (anti-simulação)?” Torres, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte. Ano 1. nº 1. Jan/Fev. 2003. p. 111.

⁵⁰ “A palavra evasão, em sua acepção moderna, é inadequada para exprimir um ato legal, como é o de evitar, por meios lícitos, ônus tributários. (...) Em sentido estrito, evasão é a ação consciente do indivíduo que tem por escopo, através de meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido. Já a elisão consiste na atuação preventiva do indivíduo tendente a, por processo sempre lícitos, afastar ou retardar o ocorrência do próprio fato gerador, para, com isso, subtrair-se ao dever fiscal ou minimizá-lo.” Melo, Daniela Victor de Souza. Elisão e Evasão Fiscal – o Novo Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional, com a Redação da Lei Complementar nº 104/2001. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 69. junho de 2001. p. 47

⁵¹ Idem p. 47

⁵² Também buscando a conceituação de evasão essa exegese: “Se, por um lado, é permitida a economia tributária, por outro, a linha divisória dela com a evasão é tênue. Entre elas estabelece-se uma faixa cinzenta cujos contornos são difíceis de precisar. Contudo desde logo se descarta, pro incabível como economia tributária, toda a conduta que se apóia na fraude, na simulação ou no abuso do direito. Tais substratos caracterizam a faixa de evasão tributária, área caracteristicamente ilícita da conduta, reprovada em todos os países com maior ou menor intensidade. A evasão, em sua quase totalidade no Brasil, caracteriza os crimes contra a ordem tributária, motivo pelo qual se prefere esta denominação a caracterizar a evasão. A jurisprudência, entretanto, praticamente de forma uniforme, usa a expressão *sonegação fiscal* como sinônimo de crime contra a ordem tributária.” LOVATTO, Alécio Adão. Crimes Tributários. Aspectos criminais e processuais. 2ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2003. p.157.

⁵³ Idem. p. 47

Esse, contudo, é um aspecto controvertido que reclama solução particularizada. Com efeito, embora haja a regra geral de licitude de uma conduta (elisão) e de ilicitude da outra (evasão), o fato é que, em muitas situações concretas, os procedimentos fiscais empregados pelo contribuinte apresentam dados de múltiplas natureza, conferindo maior complexidade ao trabalho de fiscalização fazendário.

O resultado de tais condutas, porém, apresentam as mesmas conseqüências para o Estado, quais sejam a redução dos valores arrecadados.

Com efeito, a prática da economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei denomina-se, na hipótese de elisão, ou violação de texto normativo, evasão, provocam semelhantes prejuízos para o Estado.

Quanto ao planejamento tributário, embora se apresente como atuação lícita, é também atividade tributária que, sem estar vinculada diretamente à prática de evasão ou de elisão fiscal, importa em menor arrecadação pelo Fisco. É uma conseqüência natural do estado de legalidade e de democracia ora vigente.

Seu objetivo é de obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária que resulta da aplicação do comando legal.

Todavia, em caráter geral, é necessário se indagar, antes de cada operação financeira ou tributária, seu reflexo econômico, financeiro e fiscal, uma vez que, realizado, considera-se ocorrido o fato gerador e produzidos os seus efeitos legais os seus efeitos (art. 116 do CTN), estando caracterizada a existência da obrigação tributária.

Portanto, para que não ocorra o comportamento fiscal irregular, é necessário que o contribuinte analise e identifique todas as alternativas legais aplicáveis ao caso ou a existência de autorizações legais específicas, que possibilitem realizar essa operação da maneira menos onerosa possível, mas sem que haja contrariedade à lei.

Assim, se a elisão fiscal, vinculada ao exercício de planejamento tributário hábil, apresenta-se como atividade lícita, o mesmo, como antes dito, não se verifica com a evasão tributária, que em sua origem já é marcada pela violação da norma legal.

Realmente, a evasão fiscal, ao contrário de elisão, consiste em prática que infringe a lei, sendo realizada, em regra, após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la.

Esse comportamento, por seu turno, encontra tipificação legal na Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo (Lei nº 8.137/90).

Essa norma, dispõe que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo mediante as condutas previstas no seu texto, das quais se destaca:

“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.”

Em momento posterior, a Lei nº 9.249/95, por via de seu artigo seu art.34, buscando um atendimento finalístico da repressão legal imposta pelo Estado, vinculou a aplicação da sanção criminal ao não pagamento efetivo do tributo. Ou seja, embora realizado o tipo penal, o contribuinte pode, até que recebida a denúncia, regularizar a sua situação fiscal e recolher o valor devido ao Fisco, como se verifica:

"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."

A lei nº 9.430/96, por sua vez, em seu artigo 83, que a representação fiscal para fins penais, relativa aos crimes contra a ordem tributária, somente será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

"Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz."

Não há, como em princípio possa parecer, qualquer prejudicialidade na atuação do Poder Executivo, na esfera administrativa, e do Ministério Público, antecedendo o processamento do feito no âmbito do Poder Judiciário. Há, em realidade, uma recomendação legal que objetiva trazer ao procedimento de cobrança fiscal maior celeridade e transparência, na medida em que as instituições fiscais-administrativas, por sua própria natureza e espécie de atividade, normalmente dispõem de informações fartas e detalhadas sobre a vida financeira, bancária, fiscal e econômica dos contribuintes.

Lembre-se que, embora tais regramentos normativos se voltem para a utilização no plano interno do país, produzem eles um efeito extremamente positivo também no que se refere ao controle e à repressão dos ilícitos tributários no âmbito internacional.

Realmente, coibida a conduta fraudulenta no território interno, dificultada estará, por via de consequência, a transferência dessas atividades ao ambiente externo, transnacional.

3. Lavagem de dinheiro

Em sua concepção histórica a lavagem de dinheiro se constitui em um meio fraudulento de se legalizar o dinheiro produto de atividade ilícita. Ao primeiro momento, essa prática se ligava essencialmente à evasão fiscal, todavia, atualmente as linhas de lavagem de ativos se vinculam de maneira estruturada às operações de grandes organizações criminosas.

Dentre os crimes de maior repercussão e nocividade se inclui o tráfico internacional de substâncias entorpecentes, cujos agentes, em razão do grande poderio econômico que detém,

conseguem não apenas realizar as operações ilícitas de legalização de ativos, mas chegam a constituir a sua própria rede de instituições financeiras⁵⁴. Nesse aspecto, os denominados paraísos fiscais desempenham importante função, na medida que se apresentam como território propício à instalação realização de procedimentos de purificação de dinheiro.

Os países de tributação favorecida (ou paraísos fiscais) apresentam em regra algumas características que possuem como finalidade o claro propósito de captar os ativos estrangeiros que buscam local adequado para se tornarem legais, por essa razão diversos aspectos gerais podem ser comumente encontrados nesses países. Somente a título exemplificativo, listemos alguns desses elementos caracterizadores:

- a) tributação reduzida ou inexistente, em relação às empresas ou capitais neles sediados;
- b) concessão de isenção tributária condicionada ao compromisso de a empresa nele situada não exercer qualquer atividade com os residentes no país;
- c) facilidade cambial destacada, sendo mínimo ou inexistente a verificação alfandegária;
- d) estabilidade política e econômica;
- e) autonomia para a gerência de assuntos econômicos, financeiros e tributários internos;

⁵⁴ Sobre o crime organizado e o processo de lavagem de dinheiro ilegal, registre-se: “as profundas mudanças ocorridas nas técnicas de aproveitamento dos produtos do crime (‘lavagem de dinheiro’), para além de assegurarem a própria reprodução e tornarem possível a ampliação e a perpetuação das atividades criminais, resultaram na presença massiva de capitais ilícitos no sistema financeiro e na economia nacionais, produzindo um elevadíssimo ônus adicional para toda a comunidade, visíveis em seqüelas deletérias tais como:

(...)

d) a sonegação fiscal, retirando vultosos recursos tributários necessários à implementação de políticas públicas e, desta maneira, de forma indireta, contribuindo no incremento das desigualdades sociais;

e) a possibilidade de desestruturação da economia nacional, sobretudo de países do Terceiro Mundo, sequiosos por investimentos externos e destituídos de uma legislação protetiva eficiente, quando tais capitais têm sua origem desvendada; e, ainda, na sua versão neoliberal mais perversa,

f) a crise no sistema financeiro, quando por sua volatilidade esses ativos abandonam inopinadamente o país, na busca de maiores lucros ou por receio de medidas repressivas, desestabilizando o sistema e deixando atrás de si um rastro de quebras, desemprego e perdas de poupanças populares (Tigre Maia, 1997:x-xi).” MAIA, Rodolfo Tigre. Lavagem de Dinheiro (Lavagem de ativos provenientes de crime). Anotações às disposições da Lei 9.613/98. São Paulo. Malheiros. 1999. p. 23-24.

f) boa estrutura de serviços (instalações, urbanismo, rede hoteleira, tecnologia de comunicação e transporte, dentre outras) e,

h) rígida política de preservação de sigilo bancário, havendo com frequência restrições aos pedidos de cooperação externa nesse aspecto.

A Lei 9.613, de 03 de março de 1988, tem como finalidade coibir os “crimes de lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, e também a prevenção da utilização do sistema financeiro para o alcance e a prática dos ilícitos por ela regulados.

É importante essa norma, na medida em que fornece, de forma direta e concreta, instrumento hábil à gradativa e crescente prevenção e repressão a ilícitos que busquem “regularizar” a situação de capitais criminosamente obtidos.

Conceitualmente a evasão de divisas tipificada no artigo 22 da Lei 7.492, de 16/06/86, caracterizando-se por um procedimento não autorizado para a retirada de ativos do país, é, sem dúvida, crime também contra o sistema financeiro, porquanto retira da economia valor que deveria nele permanecer, e se não permanecesse, originaria um percentual tributado destina à estrutura do próprio Estado. Em regra, a fuga de divisas se opera por intermédio do envio de dinheiro a um país estrangeiro, no qual seja a importância legalizada, ou submetida a um tratamento fiscal mínimo ou inexistente, isto nos Estados de regime tributário mínimo.⁵⁵

⁵⁵ Nesse sentido, vale anotar: “Em geral, a evasão de divisas é feita por quem possui dinheiro e o remete para o exterior onde, nos paraísos fiscais, fica sob a sombra que garante o proveito da ação empreendida pela macrocriminalidade. Observe-se, então, que tão-somente promover a saída desautorizada do dinheiro do território nacional já tipifica o crime de evasão de divisas, não interessando o propósito da medida (§ único do art. 22 da Lei nº 7.492/86).” Evasão de Divisas e Lavagem de Dinheiro. Direito Federal. Revista da AJUFE. Ano 21. Número 70. 2002. p. 185

Com a intenção de reprimir a perda ilícita de divisas, instituiu-se o Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF⁵⁶, órgão destinado a fiscalizar, controlar e apurar as atividades financeiras que, de algum modo, representem as condutas típicas nela previstas.

Particular destaque merece o disposto no artigo oitavo desse diploma. Por ele, o Brasil fica autorizado à apreensão ou o seqüestro de bens em atendimento à solicitação de autoridade estrangeira competente, sendo requisito desse procedimento a existência de tratado ou de convenção internacional ou, ainda, a promessa de reciprocidade pelo Estado solicitante.⁵⁷ Dessa forma, por via de um regramento interno, o Brasil se coloca em uma posição de busca de efetiva cooperação externa no que respeita à repressão à lavagem de dinheiro. Perfeitamente justificável essa abordagem, posto que a delimitação territorial da prática criminosa de purificação de ativos não mais se circunscreve aos limites de soberania do país, ao revés, projeta-se com firmeza e de modo estruturado a uma dimensão territorial indefinida e não facilmente definível. Necessário, portanto, o incremento de efetiva cooperação em plano de ajuda internacional.

Releva observar que o produto arrecadado em razão de atividade confiscatória prevista no precitado artigo 8º é dividido, meio a meio, entre o Brasil e o país estrangeiro solicitante. Sem dúvida, não apenas do ponto de vista de cooperação legal e de relação internacional, mas também

⁵⁶ Lei 9.613, de 03 de Março de 1988. Art. 4º O juiz, de ofício, a requerimento do Ministério Público, ou representação da autoridade policial, ouvido o Ministério Público em vinte e quatro horas, havendo indícios suficientes, poderá decretar, no curso do inquérito ou da ação penal, a apreensão ou o seqüestro de bens, direitos ou valores do acusado, ou existentes em seu nome, objeto dos crimes previstos nesta Lei, procedendo-se na forma dos arts. 125 a 144 do Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal.

⁵⁷ *Ibidem*. Art. 8º O juiz determinará, na hipótese de existência de tratado ou convenção internacional e por solicitação de autoridade estrangeira competente, a apreensão ou o seqüestro de bens, direitos ou valores oriundos de crimes descritos no art. 1º, praticados no estrangeiro.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo, independentemente de tratado ou convenção internacional, quando o governo do país da autoridade solicitante prometer reciprocidade ao Brasil.

§ 2º Na falta de tratado ou convenção, os bens, direitos ou valores apreendidos ou seqüestrados por solicitação de autoridade estrangeira competente ou os recursos provenientes da sua alienação serão repartidos entre o Estado requerente e o Brasil, na proporção de metade, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé.

sob a ótica de arrecadação, representa a Lei 9.613/98 um oportuno e atualizado meio de atuação do Estado.

É fato, nessa linha, que a atividade de legalização de ativos corresponde a uma dimensão de macrocriminalidade, compreendendo condutas de diferentes matizes, vinculadas, por exemplo, à evasão fiscal e ao tráfico de drogas. Os agentes dessas praticas delituosas apresentam, em regra, comportamento de aparente legalidade e são, de outro lado, bem situados no contexto social⁵⁸, de forma a não inspirarem qualquer suspeita quanto à efetiva atividade que exercem.

4. Relevância do tributo para o País - Transnacionalismo da evasão e da elisão tributárias.

É bastante evidente o caráter transnacional da evasão e da elisão fiscal. Ao compasso da globalização das informações e práticas econômicas e comerciais, esses procedimentos fiscais envidados pelo sujeito tributário passivo ganha contornos externos de grande expressão, o que obriga os diferentes Estados a se aproximarem política e administrativamente, buscando, assim, a obtenção de melhores resultados em suas práticas de controle fiscal.

Em fato, o sucesso na organização tributária interna passa a depender, também, da efetividade e rapidez dos relações administrativas e fiscais realizadas no plano internacional.

⁵⁸ Hekelson Bitencourt retrata com fidedignidade os elementos caracterizadores desse procedimento ilícito: “Ora alguns tratam como macrocriminalidade, ora criminalidade não-convencional, crime de colarinho branco (*white collar crime*), delinquência dourada ou ainda hipercriminalidade. Mas como significado, como substância não há tanta distinção entre os autores. Esse tipo de criminalidade abarca algo diferente da microcriminalidade ou criminalidade tradicional. Nele se encontram os atos que violam a Lei Penal, mas que são praticados por pessoas de elevado padrão social e econômico, dentro de uma profissão lícita, mas com um evidente exercício abusivo. A violência física direta é praticamente inexistente, pois seus agentes atingem a seus objetivos por meio da astúcia, da fraude e da simulação. Esses agentes ancoram-se em suas posições sociais e, conquanto têm poder econômico e corolário político, desfrutam da respeitabilidade social que possuem. Ainda que a violência física seja quase que inexistente, essa criminalidade, pelas cifras que faz acumular, ocasiona prejuízos enormes à economia dos países, o que corresponde a um entrave ao desenvolvimento e à própria cidadania, visto que outros membros da sociedade são excluídos da participação dos bens resultantes dessas ações. Como bem se depreende da lição de Roberto Lyra, essa criminalidade é praticada pelos “inacessíveis e incapturáveis”. Daí que esses crimes, ao serem objeto de estudos, devem ter em conta as observações criminológicas sobre a cifra oculta da criminalidade.” BITENCOURT, Hekelson.

Sob essa ótica, Hermes Marcelo Huck⁵⁹ lembra, inicialmente a dificuldade de se estabelecer distinção clara e precisa entre os institutos da elisão e da evasão tributárias, afirmando que, no cenário internacional, tal caracterização se torna ainda de maior dificuldade. Lembre-se, a propósito, que a conceituação de tais procedimentos (elisão/evasão) é mister que dependerá, caso a caso, do parâmetro legal empregado por cada um dos Estados soberanos com os quais, eventualmente, venha a ser estabelecido instrumento de cooperação de qualquer natureza. Decerto, adverte o doutrinador, não é essa uma tarefa de simples solução. Em verdade, trata-se de objetivo que não se mostra alcançável a curto e médios prazos, posto que dependentemente da harmonização dos diversos sistemas administrativos e fiscais – na medida do possível – entre os países envolvidos. Como se constata, o direito interno, nesse contexto, desempenha função essencial no atingimento de tal meta de parceria e cooperação internacional. Confira-se⁶⁰:

“... a definição de evasão traz em si um problema de natureza normativa e outro de natureza funcional. As políticas nacionais específicas procuram definir a evasão fiscal internacional a partir de suas melhores conveniências políticas ou tributárias, para justamente combater o tipo de evasão – ou de elisão – que mais lhes atinge ou preocupa. Por outro lado, esse combate pressupõe e necessita de armas de prevenção e repressão ao fenômeno evasivo, contando com uma malha eficiente de acordos bilaterais entre Estados destinados a reduzir o impacto da bitributação. Paralelamente a esses acordos, o cenário internacional aspira a um mecanismo de assistência administrativa e de troca de informações entre os Estados, buscando reprimir os mecanismos de fraude fiscal que se utilizam dos canais internacionais para sua implementação.”

Com efeito, em função da complexidade que a conceituação harmônica da evasão fiscal internacional exige, tem-se conseguido, apenas, obter definições particularizadas, que procuram

⁵⁹ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo. Saraiva, 1997.

⁶⁰ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo. Saraiva, 1997. p. 220.

fornecer mecanismos normativos que facultem a identificação do momento em que o ato praticado pelo contribuinte ultrapassa o limite da legalidade e da aceitação internacional e, de outro modo, ingressa na esfera da ilicitude, da abusividade e da fraude. Observa, nessa ótica, a doutrina de Huck:⁶¹

“Há uma fraude fiscal internacional da mesma forma que há fraude em direito internacional. Em ambas as circunstâncias, o sujeito estará perante um direito interno, um sistema jurídico nacional, e não em presença de normas internacionais propriamente ditas. A exemplo do direito internacional privado, que tem por objeto a solução do conflito de leis nacionais o espaço, valendo-se para tanto de normas de conflito igualmente nacionais, as práticas tributárias ilícitas atingem sempre, e em primeiro lugar, um direito nacional específico. Fala-se em ilícito tributário internacional, quando, para a prática do ato ou dos atos, o agente – ou negócio em si – tem contato com mais de um sistema jurídico nacional. Toda vez que um sistema tributário nacional for lesado e, nesse processo, houver a participação ou interferência de mais de um sistema jurídico nacional, ou seja as fronteiras dos Estados soberanos tiverem sido ultrapassadas no processo evasivo, poder-se-á falar de evasão ou de fraude fiscal internacional.”

Embora um comportamento tributário ilícito ocorra no âmbito interno, é perfeitamente possível que as suas conseqüências sejam projetadas em um plano internacional. Essa tendência, aliás, em razão mesmo da globalização, é cada vez mais presente.

Tal realidade exige dos Estados, então, um esforço permanente de cooperação e ajuda internacional.

⁶¹ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo. Saraiva, 1997. p. 222.

Importa, também, assinalar que, no referente ao tema evasão fiscal, o fenômeno denominado “transferência de preços” se apresenta como um dos mais utilizados meios de fraude à legislação fiscal, empregado, até mesmo por sua natureza, por sociedades empresariais.

A experiência mundial vem demonstrando que o tema sobre os preços de transferências vem merecendo destaque nos estudos tributários envolvendo principalmente o Poder Público e as empresas, no âmbito do imposto de renda e os desdobramentos e reflexos dessa forma de controle tributário.

A criação de normas mais flexíveis e a imposição de requisitos mínimos a serem observados no preço de transferência demonstram a importância desse tema.

Em tais casos a fiscalização torna-se mais seletiva e menos complexa tanto para o fisco como para o contribuinte, face à legislação brasileira, principalmente. Da mesma forma ao utilizar a consulta administrativa onde pode ser estabelecido um acordo prévio de preço de transferência, facilitará tanto para a empresa quanto para o poder tributante.

Desta forma a tributação é um fator importante quando se refere a investimentos. Para tanto as empresas tem como objetivo reduzir as despesas pertinentes aos tributos. A transferência de preços passa a ser um instrumento de grande valia para esse controle de custos e preços conforme a posição e interesse da empresa ou do grupo de empresas envolvidas neste processo.

É fundamental, nessa ótica, que sejam evidenciados de maneira permanente os aspectos relevantes sobre a tributação do Preço de Transferência, considerando a legislação dos países do Mercosul e seus reflexos através dos princípios do Tratado de Assunção, passando pela

coordenação e harmonização da legislação tributária pertinente. Esse procedimento, anote-se, depende também de uma permanente atuação dos países no movimento de cooperação internacional para a troca interativa de informações e dados fiscais e legais que, embora de caráter particular cada Nação, geram benefícios expressivos no plano interno, uma vez que, pelos próprios efeitos da globalização, as praticas fraudatórias e irregulares vêm encontrando grande semelhança nos diversos Estados, ainda que separados pela distância territorial e pelas diferenças de regime fiscal e político.

Preços de Transferências: Conceito Segundo Hermes Marcelo Huck⁶² o preço de transferência é expressão proveniente do inglês *transfer price* que é o preço de um produto ou serviço manipulado para mais ou para menos nas operações de compra e venda internacionais, quando um mesmo agente é capaz de controlar ambas as pontas da operação, tanto a vendedora quanto a compradora. Assim, são transferidos, para os paraísos fiscais ou para locais onde a tributação será menor, os lucros da operação.

Como salientou a OCDE no Relatório de 1979, o termo preço de transferência é neutro, de tal modo que considerações sobre suas problemáticas não se deve confundir com as questões de fraude, elisão fiscal internacional ou de transferência ilícita de lucros, mesmo sendo um meio muito adequado para a concretização dessas hipóteses.

Assim, a expressão preço de transferência é utilizada para definir a prática de transferência de receita ou despesas nas operações com venda de bens, prestação de serviços, transferência e uso de tecnologia e patentes, mútuos e outros, entre pessoas vinculadas, situadas em diferentes jurisdições.

⁶² HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo. Saraiva, 1997. p. 251.

Na concepção internacional, entende-se por preço de transferência o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível a empresa a ela relacionada. Tratando-se de preços que não se negociam em um mercado livre e aberto, podem eles afastar-se daqueles que teriam sido acertados entre parceiros comerciais não relacionados, em transações comparáveis nas mesmas circunstâncias.

IV - COOPERAÇÃO INTERNACIONAL – EVASÃO TRIBUTÁRIA

Diferentes estudos têm se aplicado à verificação da cooperação internacional que objetiva combater a evasão e a elisão fiscais. Nesse sentido, o emprego dos Tratados Internacionais, no que se refere ao impedimento da dupla tributação, é visto sob uma ótica de acomodação e sintonia com o sistema legal interno.

1. A ótica da legislação interna. O artigo 116, parágrafo único do CTN.

Não obstante essa intenção, a doutrina avalia como tarefa complexa a tentativa de tal compatibilização⁶³, na medida em que o próprio Judiciário parece não haver encontrado, ainda, um ponto único de referência no tocante a essa questão.

Sobre o tema, registra José Ruben Maroni duas posições jurisprudenciais importantes e diferentes. No que se refere ao Supremo Tribunal Federal, indica a posição dessa Corte como ingressando o Tratado, na ordem jurídica interna, como lei ordinária.⁶⁴ No tocante ao Superior Tribunal de Justiça, aponta precedentes nos quais essa Corte Superior distingue os tratados normativos e os tratados-contratos:

⁶³ Marone, José Ruben. Considerações sobre a elisão fiscal em face da aplicação dos tratados internacionais contra a dupla tributação, e os parâmetros correspondentes. P. 283/308. Elementos atuais de direito tributário. Ives Gandra da Silva Martins (coord.), André Elali. Curitiba, Juruá, 2005. p. 283.

⁶⁴ Idem. p. 286.

“A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem adotado uma interpretação restritiva do art. 98 do Código Tributário Nacional, sustentando que se aplicaria apenas à modalidade de tratados que designa ‘tratados-contrato’, por contraposição aos ‘tratados-normativos’(como se considera ser o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) e a Convenção de Organização Internacional do Trabalho (OIT).

Parte essa jurisprudência da premissa (a nosso ver inexata) de que a Constituição é omissa no que concerne à eventual supremacia hierárquica dos tratados, pelo que o art. 98 do Código Tributário Nacional estaria invadindo ilegitimamente matéria de competência constitucional exclusiva, conduzindo a uma ‘íniquia restrição à competência primeira do Poder Legislativo’.

Assim, o Superior Tribunal de Justiça concebe relações entre lei ordinária e tratado em termos paritários e, por conseguinte, submetidas às regras gerais de solução de antinomias do ordenamento jurídico, ou seja, os critérios cronológicos e de especialidade, a que se refere o art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil.”⁶⁵

Sob essa ótica, há que se observar a anterioridade da norma para que se estabeleça eventual conflito de regras. Isto porque, não reconhecida a prevalência de uma sobre a outra, faz-se necessário aplicar mesmo o critério cronológico e os demais princípios inscritos na Lei de Introdução ao Código Civil.

Assim, conclui José Maroni que⁶⁶:

“Não há, portanto, pacificidade doutrinária e principalmente jurisprudencial sobre a matéria, de onde a perspectiva é incerta tendo em vista que, no momento em que escrevo esse artigo, a configuração atual da mais alta Corte do país, o STF, ainda não se manifestou conclusivamente sobre o tema”

⁶⁵ Marone, José Ruben. Considerações sobre a elisão fiscal em face da aplicação dos tratados internacionais contra a dupla tributação, e os parâmetros correspondentes. P. 283/308. Elementos atuais de direito tributário. Ives Gandra da Silva Martins (coord.), André Elali. Curitiba, Juruá, 2005. p. 287,288.

⁶⁶ Idem, p. 288.

Todavia, em que pese a candente discussão jurídica sobre o tema, é certo que, introduzida nova regra que dê novo tratamento à questão, haverá que ser respeitado direito já instaurado sob a égide da legislação anterior. Ou seja, o tratamento legal inovador haverá que regular as situações verificadas em sua vigência. Assim, tem-se, como não poderia mesmo deixar de ser, obediência estrita ao princípio da legalidade e do direito adquirido, corolário do princípio da segurança jurídica, que por sua vez não se compadece com a aplicação retroativa da norma, com muito mais razão se essa regressão se verificar em sentido prejudicial, tal qual é estabelecido, expressamente, no artigo 5º da Carta Maior.⁶⁷

A análise dessa questão conduz, de modo indireto, ao preceito inscrito no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional⁶⁸, dispositivo que é objeto de dúvidas e discussões doutrinárias, em face de sua apontada natureza e finalidade antielisiva.

2 Da disponibilização de informações tributárias em face do sigilo fiscal.

A Constituição garante a inviolabilidade da intimidade pessoal, aí se incluindo o direito ao sigilo das comunicações, inclusive telefônicas e de correspondência, mas também o direito ao sigilo

⁶⁷ Constituição Federal. Art. 5º, XXXVI – “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”

⁶⁸ Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. “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 verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

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

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Parágrafo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)”

das operações realizada por instituição financeira. E, nesse sentido, assinala a doutrina, a autoridade fiscal deve obter, necessariamente, autorização judicial para que tenha acesso às informações de contribuinte.⁶⁹

3. Da cláusula de troca de informações fiscais nos Tratados e Convenções.

Via de regra as relações de cooperação internacional, referentes às mais diversas áreas e interesses, ocorrem por intermédio de tratados e acordos internacionais. Em realidade, instrumentos jurídicos legais de expressão transnacional, que aperfeiçoados, contribuem para o sucesso que eventualmente os Estados soberanos tenham em seus esforços de eliminar a perda de arrecadação fiscal em razão de infrações e crimes tributários.

⁶⁹ É nesse sentido a reflexão de Marco Aurélio Greco: “Examinando o inciso X do art. 5º da CF/88, constata-se que não há expressa previsão da necessidade de a obtenção das informações depender de prévia manifestação judicial. De fato, enquanto, por exemplo, nos incisos XI e XII do art. 5º há previsão literal da necessidade de determinação ou ordem judicial, o inciso X é silente quanto a este aspecto. Este silencia, como exposto acima, resultaria, como sustentei, que nem mesmo caberia autorização judicial nesta matéria. Porém, considerando os pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal afirmando a possibilidade de haver autorização judicial para o fim de fornecimento de dados bancários relativos a operações financeiras, entendo que esta corresponde a um entendimento jurisprudencial que dá uma interpretação ao dispositivo quando, na realidade, este não contém previsão expressa neste sentido.

Assim, quanto ao primeiro aspecto mencionado, entendo que a Constituição não exige expressamente a prévia autorização judicial para o fim de serem fornecidos os dados que configurem ‘sigilo bancário’.

Porém, quanto ao segundo aspecto, a conclusão aponta em sentido oposto.

De fato, afirmar que a proteção ao dado em si existe atrelada à proteção à intimidade e à privacidade (sem aqui ampliar o exame do sentido destes termos), implica introduzir, na análise do dado, um juízo de valor quanto ao seu conteúdo.

Exata postura conduz a uma situação paradoxal, pois para saber se um específico dado diz respeito, ou não, à esfera da privacidade ou da intimidade da pessoa, será necessário ter-lhe acesso; e se houver acesso ao conteúdo do dado ou da informação, ainda que seja pra um exame preliminar da sua pertinência, a inviolabilidade estará comprometida.

Portanto, Por esta razão, entendo que a exigência de prévia autorização judicial se impõe, pois sem este prévio exame não será possível saber se o dado diz respeito, ou não, a elemento que se vincule á vida privada ou à privacidade do fiscalizado.” Greco, Marco Aurélio. Sigilo Bancário e a Lei Complementar nº 105/01. Fórum de Direito Tributário. ano 1. nº 1. jan/fev. 2003. p. 87.

4. Elementos de cooperação internacional

4.1. A função do Planejamento Tributário

Conforme ensina Heleno Tôrres, a expressão “planejamento tributário” deve retratar tão-somente o procedimento técnico de organizar os negócios de modo preventivo, buscando atingir, no momento seguinte, uma economia concreta de tributos.

Essa como, como antes mencionado, é uma atividade lícita. Porém, o objetivo “redução da carga tributária” pode também ser atingida mediante práticas ilícitas. Tal distinção somente é verificada pelo agente fiscal somente após verificado a atuação preventiva do contribuinte, seja mediante elisão seja por meio de evasão. Por tal ótica, o Estado, como referido, tem o seu interesse direcionado ao fato concreto praticado pelo agente tributário passivo. Antes, não há, pelo menos em princípio, como se chegar a um juízo quanto a natureza do procedimento que conduziu à eventual redução ou eliminação da carga tributária.⁷⁰

Quando situado sob um prisma internacional, o planejamento tributário passa a considerar uma relação de informações e de fatos mais complexas, porquanto analisa, pelo menos, o ordenamento jurídico, administrativo e econômico de pelo menos dois países. Na consideração dos elementos envolvidos, aponta a doutrina de Heleno Tôrres algumas referências que se mostram propícias à utilização no planejamento tributário internacional:

⁷⁰ Nesse sentido, anote-se: “...o Estado não controla o planejamento; controla, sim, a concretização dos atos condicionados pelas informações veiculadas pelo planejamento, de tal sorte que somente após a efetivação dos atos planejados é que os Estados poderão tomar medidas corretivas às condutas ilícitas perpetradas, segundo os graus sancionatórios típicos: desconsideração dos atos ou negócios para a elusão; aplicação de penalidades para a evasão ou sanções criminais, se o ato configurar alguma espécie de crime contra a ordem tributária, como a sonegação de tributos, por exemplo. Mas tudo dependerá da efetivação dos atos planejados, por ação ou omissão.” Tôrres, Heleno. *Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo. RT. 2001. p. 38.

- “. Uso de países com tributação favorecida – os paraísos fiscais (*tax havens*);
- . transferência de preços entre empresas vinculadas (*transfer price*);
 - . uso de acordos internacionais (*treaty shopping* ou *rule shopping*);
 - . transferências de sede social ou administrativa para o exterior;
 - . reorganizações societárias internacionais (fusões, cisões, incorporações);
 - . subcapitalização de empresas (*thin-capitalization*);
 - . transferência de ativos para o exterior ou no exterior;”

E conclui o pré-citado autor:

“Desse modo, o planejamento tributário internacional dever ter como objetivo analisar a incidência dos ordenamentos envolvidos e os efeitos que esta interação pode provocar sobre os bens ou rendimentos. Não se deve resumir a um estudo dos ordenamentos estrangeiros, portanto, numa simples disposição do direito estrangeiro aplicável à espécie, ms buscar servir como um modelo de ação para o contribuinte, constituindo formas de economia tributária.”

Por sua importância, os países de regime fiscal favorecido acabam por figurar como objeto de interesses de grupos societários que procuram diminuir a responsabilidade fiscal sobre eles incidentes. Nesse sentido, ensina Heleno Tôrres, algumas composições societárias se mostram particularmente indicada à instalação nesses países, tais como o trust⁷¹ e as empresas *off-shore*.⁷²

⁷¹ “O *trust* (confiança) é uma das figuras mais originais do *common law*, sendo a sua definição uma das grandes dificuldades da doutrina especializada, principalmente para aquela de formação romanística. A salvo dos preconceitos e das incompreensões que recaíram sobre ele no passado, tende a ser um instituto muito difundido e ampliado nas suas possibilidades, principalmente pelas formas simplificadas que admite na administração da riqueza individuais de terceiros.

Consiste o *trust* numa forma de atribuir bens ou direitos para outras pessoas (beneficiários) sem transmitir para essas o direito de propriedade, e sem que se realize qualquer forma de comunhão, configurando-se, para cada um dos sujeitos, uma espécie de titularidade de situações jurídicas.” Tôrres, Heleno. Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário e Operações Transnacionais. São Paulo. RT. 2001. p. 102/103.

⁷² Em apertada síntese, empresas *off-shore* são sociedades (pessoas jurídicas) que exercem atividades fora do local onde está situada a empresa matriz, sendo as *traddings* e as *holding* os tipos mais conhecidos, sobre os quais importa anotar:

4.2. Dos Tratados e da Bitributação

Exige atenção a relação estabelecida entre os pressupostos da bitributação e os tratados que objetivam, ainda que de modo indireto, inibir os efeitos e a prática da evasão ou da elisão fiscais.

Merece destaque o Tratado firmado em 1971 entre o Brasil e Portugal, que, objetivando impedir a bitributação, foi introduzido no ordenamento jurídico interno por via do Decreto 69.393, de 21/10/1971, restando incluído nesse instrumento não apenas Portugal, mas também a Ilha da Madeira e os Açores. Acompanhando a natureza geral dessa modalidade normativa, a tributação de uma transação envolvendo os dois países, caso já verificada em qualquer deles, garante a isenção e até mesmo a compensação no outro.

Vale assinalar a importância da observação do modelo normativo internacional oferecido pela OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico⁷³, uma vez

“i) as *traddings*, que são empresas comerciais atacadistas que operam basicamente a importação e a exportação; ii) as empresas holding, para captação das receitas oriundas de sus controladas e para a ulterior distribuição de dividendos” Tôrres, Heleno. Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário e Operações Transnacionais. São Paulo. RT. 2001. p. 110.

⁷³ “A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE é um órgão internacional e inter-governamental que reúne os países mais industrializados. Por meio a OCDE, os representantes se reúnem para trocar informações e alinhar políticas com o objetivo de potencializar seu crescimento econômico e colaborar com o desenvolvimento de todos os demais países membros.

A OCDE não constitui foro de negociação político-diplomática, mas sua atuação no aspecto normativo vem adquirindo importância crescente. Esse fato é particularmente significativo, pois a OCDE representa, por meio de membros, cerca de 65% do PIB mundial.

Soma-se a isso, a agilidade decisória da Organização, para concluir-se que tal foro se credencia como um dos focos privilegiados para a tomada de decisões relativas à economia mundial, em seus mais diversos aspectos.

A estrutura da OCDE, compreende Secretariado Técnico, Agências, Centros de Pesquisa e cerca de 30 Comitês inter-governamentais especializados em temas diversos da economia internacional e das políticas públicas (comércio, investimentos, finanças, tributação, energia, siderurgia, serviços, economia do trabalho, política ambiental e etc.), dentro de um universo de aproximadamente 200 órgãos.

O Centro de Desenvolvimento é particular no que tange a sua autonomia na estrutura da OCDE e à atividade de pesquisa e difusão dos temas ligados ao desenvolvimento econômico que desempenha. O Brasil tem participado de atividades patrocinadas pela OCDE e seus órgãos técnicos, geralmente seminários e reuniões de grupos de trabalhos, envolvendo a presença de peritos brasileiros de áreas especializadas.” Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/sain/pcnmulti/>. Acesso em 27/02/2005.

que essa instituição representa parâmetro relevante para o direcionamento dos atos cooperativos internacionais que sejam envidados pelo Brasil.

Realmente, muito embora o Brasil não participe da OCDE como membro pleno em todas as suas atividades, não se pode desconhecer que, ao assinar um ato que colime a inexistência de bitributação, finda por, indiretamente, acatar os diretrizes delineadas por aquela instituição de fomento econômico e comercial.

No que se refere à elisão fiscal, contudo, não se reconhece presente no modelo da OCDE. Essa evidência conduz à absoluta importância do ordenamento jurídico interno no que atine às restrições legais antievasivas ou antielisivas.

Diante do comando do artigo 116 do CTN, emerge a dúvida se é legal e constitucionalmente aceitável a imposição de norma com finalidade antielisiva na forma apresentada no Código Tributário Nacional, isto porque, na prática, coibir a elisão fiscal pode significar a condução do agente passivo tributário à caracterização do fato gerador e a inclusão, eventualmente, em um faixa de maior incidência fiscal.

Nessa linha, o estabelecido no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (inserido pela Lei Complementar 104/2001), tido como norma antielisiva é objeto de acirrado debate interpretativo.⁷⁴

Refletindo sobre o tema, consigna a doutrina de Maroni⁷⁵:

⁷⁴ Cf. nota 31.

⁷⁵ Marone, José Ruben. Considerações sobre a elisão fiscal em face da aplicação dos tratados internacionais contra a dupla tributação, e os parâmetros correspondentes. P. 283/308. Elementos atuais de direito tributário. Ives Gandra da Silva Martins (coord.), André Elali. Curitiba, Juruá, 2005. p. 295.

“Não é possível, outrossim, que o contribuinte seja obrigado a incorrer no ato gerador do tributo, sendo, portanto, juridicamente justificada a elisão fiscal consistente na promoção intencional de atos jurídicos, lícitos e válidos, anteriores ao fato gerador, com o escopo de evitar, tornar menos onerosa ou procrastinar a dívida tributária, sendo esta conduta diversa da evasão fiscal em que já se verificou o fato ensejador da incidência.”

Ante tais considerações, resta patente que muitos são as conseqüências e implicações no que respeita à edição de regras antielisivas pelo direito pátrio. Sob essa ótica, finda por concluir o mencionado autor⁷⁶:

“ii) a realidade dos tratados internacionais contra a dupla tributação está atrelada à prevalência sobre a legislação interna federal, existente no âmbito de sua tributação abrangida, seja pelo entendimento da força para revogar a legislação instituidora, seja pelo critério da especialidade, ou ainda pela supressão de eficácia, acrescentando-se a existência do princípio da segurança jurídica aplicado às relações internacionais normatizadas.

iii) é possível concluir, outrossim, que os conceitos abordados nos tratados, mesmo que disciplinados pelo direito interno, devem ser interpretados com base nas fontes internacionais e, caso não haja definição do tratado, prevalece a definição do direito doméstico com o limes estabelecidos pelos arts. 109 e 110 do CTN para fins tributários.

iv) após o advento do novo Código Civil promulgado em 10.01.2002, a polêmica norma do parágrafo único do art. 116 do CTN perde eficácia no tocante à prerrogativa das autoridades fiscais, tendo em vista que a lei ordinária que regulamentar os procedimentos terá que conviver com o comando que relega ao judiciário o poder de dizer o atendimento, ou não, da função social do contrato. (CC, art. 2.035)

v) a matéria da norma antielisão no direito pátrio, no embate com o uso dos Tratados contra a Dupla Tributação, dever obedecer à tendência do direito interno, uma vez que que intocado nessa parte pela norma internacional.

vi) também no Planejamento Tributário Internacional, além dos outros conceitos, o motivo negocial deve ser considerado, mesmo porque o uso do argumento não é dependente de norma antielisiva, conforme decisões administrativas anteriores.”

⁷⁶ Idem. p. 307.

Ainda sobre a elisão e a evasão fiscal, cabe anotar posicionamento bastante interessante, segundo o qual o tratamento conferido ao procedimento elisivo não deve se ater ao formalismo legal fechado, não se limitando tampouco, à ocorrência ou à incorrência do fato típico da infração tributária formalmente prevista em norma emitida pelo sistema legislativo⁷⁷. Ao revés, apontando para uma opção interpretativa finalística, identifica na conduta elisiva uma ilicitude potencial e, por vezes, efetiva. Confira-se⁷⁸:

“Portanto, a caracterização do abuso de direito não leva em consideração apenas a identidade de efeitos entre a hipótese de incidência e a conduta do contribuinte, como queriam os defensores radicais da teoria a interpretação econômica do fato gerador. Por outro lado, não há necessidade, como exigem os formalistas, de o ato jurídico praticado pelo contribuinte ser ilícito, vício que atinge a lei no plano da sua validade. Basta que não haja conexão entre o motivo econômico do ato e os efeitos produzidos por ele, a partir do exercício abusivo do ato com vistas à economia fiscal. O fenômeno não é de licitude do ato, mas da sua eficácia perante o Fisco.”

É como se pode constatar, uma leitura legal e fática que empreende sentido diverso da interpretação antes exposta.⁷⁹

Todavia, também coerente essa posição, na medida que assenta dever a regra geral tributária ser aplicada em consonância com a própria finalidade da norma, sem que produza qualquer prejuízo ao Fisco ou ao contribuinte, mas preservando princípios jurídicos basilares, tais como o da capacidade contributiva e da finalidade social do Estado que, nesse contexto, se torna presente por via da Fazenda Pública, agente arrecadador.⁸⁰

⁷⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Elisão Fiscal e a LC nº 104/01. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 83. Agosto/2002.

⁷⁸ Idem. p. 147.

⁷⁹ Conforme indicado na posição interpretativa indicada à p. 28.

⁸⁰ Nesse sentido, afirma Ribeiro que “Exemplo de ponderação entre a legalidade e a capacidade contributiva efetuada pelo aplicador a lei, se dá quando o Poder Judiciário afasta a aplicação de uma lei que prevê uma isenção que se traduza em um privilégio odioso”. in RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Elisão Fiscal e a LC nº 104/01. Revista Dialética de

Conquanto formulado em face do ordenamento legal interno, essa ótica interpretativa se mostra de grande relevância, na medida em que sinaliza para a necessidade de o Brasil situar-se de modo legislativo atualizado e eficaz no ambiente fiscal globalizado, no qual está inserido de forma crescente e inapelável.⁸¹

Realmente, muito embora a maioria dos instrumentos de cooperação pactuados pelo Brasil não se refira, de modo particular, ao tema evasão/elisão fiscal, é certo que no momento há uma clara intenção de alinhamento com o que existe de mais atualizado, no contexto internacional, sobre prevenção-repressão aos crimes de caráter transnacionais, notadamente a lavagem de dinheiro e o tráfico de entorpecentes e, indiretamente e em consequência, a evasão e a elisão fiscal.⁸²

4.3. Brasil e Portugal – acordo contra a bitributação

Cabe referir que em 1971 foi realizado entre Brasil e Portugal – incluindo a Ilha Madeira e Açores - um importante acordo contra a bitributação. Esta norma ingressou no ordenamento jurídico interno por via do Decreto-Legislativo 69.393 de 21 de outubro de 1971.

Esclarece, sobre esse ajuste, a doutrina:⁸³

“O artigo VII (1) estabelece que os lucro de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável lá situado. Se a empresa exercer sua atividade deste

Direito Tributário. Nº 83. Agosto/2002.p. 144.

⁸¹ Consoante anotado à fl. 48, nos últimos dez anos (1995 a 2005) foram realizados 42% do total de instrumentos de cooperação ajustados pelo Brasil.

⁸² Conforme Ribeiro “...a inserção do Brasil no mundo globalizado temo como consequência a introdução de normas que já são aplicadas nas nações desenvolvidas com vistas a evitar e dificultar a prática da elisão fiscal.” In RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Elisão Fiscal e a LC nº 104/01. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 83. Agosto/2002. p. 146

⁸³ O comentário é realizado por Ruben Fonseca, em SILVA; Ruben; WILLIAMS, Robert E. Tratado dos Paraísos Fiscais. São Paulo. Observador Legal. 1998. p. 190/191.

modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse ‘estabelecimento estável’.

Logo, se uma sociedade residente, por exemplo, na Ilha da Madeira, e que não mantenha quaisquer atividades através de estabelecimento estável no Brasil, auferir rendimentos tais como ganho de capital, ‘royalties’, juros ou dividendos, provenientes de outra sociedade, com residência no Brasil, a tributação sobre esses rendimentos, na prática, não existirá, já que, por força das disposições que regem as sociedades sediadas na Madeira, a alíquota do imposto será igual a zero.

O Tratado estabelece as alíquotas máximas a serem aplicadas sobre a base de cálculo do imposto devido. Para os dividendos e juros, a alíquota máxima é de 15%. Para os ‘royalties’, 10%”

Por este Tratado, como se demonstra, a ocorrência de tributação em um dos dois países resulta na isenção tributária no outro, garantido-se, inclusive, a compensação de créditos, caso existente o direito.

5. Da atuação da Justiça Federal na repressão à evasão tributária.

Recentemente, o Conselho da Justiça Federal, instituição que possui como finalidade a administração, coordenação e supervisão da Justiça Federal em todo o território nacional, decidiu que deverão ser periódicas as reuniões dos juízes responsáveis pelas varas especializadas em lavagem de dinheiro, o que ocorrerá, pelos menos, uma vez por semestre. Sem dúvida, essa iniciativa vem se somar às medidas que ora são aplicadas pelas autoridades constituídas com a finalidade de minorar ou mesmo impedir as práticas que conduzem à evasão de receitas ou mesmo de legalização de dinheiro ilicitamente obtido.⁸⁴

⁸⁴ Obtido em: http://intranet/intranetstj/noticias/detalhes_noticias.asp?seq_noticia, acesso em 22/03/2005.

6. Da cooperação judiciária no combate à lavagem de dinheiro. Resultados obtidos atualmente.

No que se refere aos mecanismos de cooperação internacional, o Ministério da Justiça elenca hoje cerca de 77 (setenta e sete) instrumentos legais de cooperação internacional.

Desse total, cerca de 47 (quarenta e sete), embora de modo não específico, constituem-se em meios de combate à evasão de ativos financeiros. Realmente, até mesmo por um pressuposto lógico e fático, essas normas acabam por inibir, também, os procedimentos transnacionais de infração à ordem tributária que se apresentam de forma mais particularizada.

É certo que a existência de um maior número de instrumentos de articulação internacional disponibilizados ao Brasil, resulta em maior eficácia no combate à a evasão fiscal interna, isto porque a realização dessa infração tributária exige, para a sua plena realização, um destino certo e confiável para o depósito do produto pecuniário ilegalmente obtido.

Assim, releva atentar para os instrumentos de cooperação internacional listados pelo Ministério da Justiça, dentre os quais, dois grandes grupos são definidos⁸⁵:

a) Instrumentos Multilaterais.

b) Instrumentos bilaterais.

Na primeira possibilidade, incluem-se a maior parte de todos os acordos⁸⁶, protocolos e convenções, que, por sua própria natureza, vinculam aos termos neles estabelecidos um

⁸⁵Obtido em: <http://www.mj.gov.br/drci/cooperacao/acordosinternacionais.htm>. Acesso em 10/03/2005.

⁸⁶ Conceituar acordo, convenção, protocolo, promessa de reciprocidade. Ver: Rezek e Cachapuz.

maior número de países signatários. A resultante prática, por consequência, é realizada em maior proporção, em relação à quantidade de Estados, o que, de qualquer sorte, finda por trazer, em termos gerais, resultados mais expressivos e mais rápidos no que concerne ao objeto colimado. Via de regra, a prevenção e/ou a repressão de diferentes ilícitos penais ou tributários.

Na que se refere aos instrumentos multilaterais, subespécies de áreas são localizadas⁸⁷: corrupção; crime organizado transnacional; direito internacional privado; entorpecentes, mercosul, modelos da ONU, modelos da OEA; relações diplomáticas consulares e União Européia.

Os instrumentos bilaterais elencados são: Assistência Judiciária Gratuita; Cartas Rogatórias; Cooperação Jurídica em Matéria Civil e Cooperação Jurídica em Matéria Penal.

6.1. Instrumentos multilaterais

A corrupção, conquanto não seja delito fiscal específico, está, evidentemente, vinculada a inúmeras práticas ilícitas, dentre elas as tributárias. Daí a importância dos instrumentos de cooperação ajustados nessa área.

Acrescente-se, ademais, que no âmbito da estrutura de serviços públicos é a corrupção elemento de extrema nocividade, cuja existência tem representado grandes prejuízos à Administração Pública. Daí, por exemplo, os vários códigos de ética que procuram orientar e disciplinar a conduta das pessoas que integram o serviço público.

⁸⁷ Obtido em: <http://www.mj.gov.br/drci/cooperacao/acordosinternacionais.htm>. Acesso em 10/03/2005.

6.1.2. Corrupção

- Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, concluída em Paris, em 17 de dezembro de 1997 - Dec. nº 3.678, de 30 de novembro de 2000
- Convenção das Nações Unidas contra Corrupção (2003)

A globalização da informação e do comércio trouxe também a globalização do crime, determinando a necessidade de se estabelecer mecanismos objetivos que reprimam ou impeçam os delitos dessa natureza.

Os crimes transnacionais configuram um gênero no qual está inserida uma diversidade muito grande de práticas ilegais. Fundamental, assim, a realização de ajustes que procure combatê-los.

Nesse sentido, por exemplo, o trabalho integrado da Justiça Federal com diversos outros órgãos públicos, que buscam constituir novos instrumentos que garantam o combate à lavagem de dinheiro, bem como utilizar os instrumentos já vigentes com esse mesmo objetivo.

Em regra, a cooperação que se busca no combate ao crime transnacional decorre de Acordos e de Tratados que, mesmo que não específicos, possibilitam um ambiente de ajuda mútua no plano internacional. É fundamental essa condição, uma vez que a prática de crimes transnacionais é um fenômeno crescente, certamente cultivado pelos efeitos diretos da globalização de meios e idéias, quer sejam lícitos quer sejam ilícitos.

6.1.3. Crime organizado transnacional

- Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional - Dec. nº 5.015, de 12 de março de 2004⁸⁸
- Protocolo Adicional à Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional, relativo ao Combate ao Tráfico de Migrante por Via Terrestre, Marítima e Aérea - Dec. nº 5.016, de 12 de março de 2004
- Protocolo Adicional à Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional Relativo à Prevenção, Repressão e Punição do Tráfico de Pessoas, em Especial Mulheres e Crianças - Dec. nº 5.017, de 12 de março de 2004

Embora nessa modalidade de relação a presença do Estado não seja tão pronunciada, é importante que exista o necessário apoio legal às pessoas que realizem ajustes dessa natureza. É fora de dúvida, de outro lado, que por intermédio das relações econômicas e financeiras particulares, a exemplo das práticas de importação e de exportação, o país alcança uma forma essencial de captação de divisas, de desenvolvimento e de integração comercial no panorama internacional.

Assim, no que se refere ao direito internacional privado, é evidente a sua importância para a realização de operações financeiras, econômicas e comerciais de natureza transnacional. Não é esse, todavia, o único aspecto de interesse a ser considerado, na medida em que as relações pessoais, também, merecem e buscam obter o amparo e a facilitação legal do Estado pátrio na solução das pendências particulares que regularmente surgem, exigindo a cooperação e a participação de Estados diferentes.

⁸⁸ Sobre essa norma é feita breve análise ao longo do presente trabalho.

6.1.4. Direito internacional privado

- Convenção de Direito Internacional Privado (Código Bustamante - 1928) – Dec. nº 18.871, de 13 de agosto de 1929
- Convenção de Nova York sobre Prestação de Alimentos (1956) – Dec. nº 56.826, de 2 de setembro de 1965
- Convenção Interamericana sobre Eficácia Extraterritorial das Sentenças e Laudos Arbitrais Estrangeiros (1979) – Dec. Legislativo nº 93, de 20 de junho de 1995
- Convenção Relativa à Proteção das Crianças e à Cooperação em Matéria de Adoção Internacional – Dec. nº 3.087, de 21 de junho de 1999
- Convenção sobre os Aspectos Cíveis do Sequestro Internacional de Crianças – Dec. nº 3.413, de 14 de abril de 2000

O tráfico internacional de drogas é sem dúvida um dos problemas que mais prejuízos trazem às Nações.

Uma das resultantes mais comuns é a associação desses delitos com a prostituição e o tráfico de pessoas. Assim, ao ser estabelecida uma linha de cooperação internacional nessa área, o país, em realidade, consegue também um compromisso de cooperação de expressão mais abrangente, extensivo a outras áreas.

6.1.5 Entorpecentes

- Convenção para a repressão do tráfico ilícito das drogas nocivas (1936) – Dec. nº 2.994, de 17 de agosto de 1938

- Convenção Única sobre Entorpecentes (1961) – Dec. nº 54.216, de 27 de agosto de 1964
- Convenção sobre Substâncias Psicotrópicas (1971) - Dec. nº 79.388, de 14 de março de 1977
- Convenção Contra o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e Substâncias Psicotrópicas (1988) – Dec. nº 154, de 26 de junho de 1991

Sobre o Mercosul, é importante assinalar a sua importante função na formulação de políticas comuns não só aos Estados-Membros, mas também a todos os Estado situados na mesma região.

É necessário, então, um esforço de integração legislativa, econômica e política, para que assim, as normas abaixo elencadas possam ser utilizadas da melhor forma.

6.1.6. Mercosul

- Mercosul - MERCOSUL/CMD/DEC NO. 27/94: Protocolo de Medidas Cautelares
- Mercosul – Dec. Legislativo nº 55, de 19 de abril de 1995: Protocolo de Cooperação e Assistência Jurisdicional em Matéria Civil, Comercial, Trabalhista e Administrativa (Protocolo de Lãs Lemas)
- Mercosul – Dec. nº 3.468, de 17 de maio de 2000: Promulga o Protocolo de Assistência Jurídica Mútua em Assuntos Penais (MERCOSUL)

Os modelos normativos emitidos pela ONU, pela sua importância, devem ser de observância necessária por todos os países que tenham a intenção de permanecer em um cenário financeiro e econômico globalizado.

6.1.7 Modelos da ONU

- UN Resolution 45/117 - Model Treaty on Mutual Assistance in Criminal Matters (1990)
- UN Resolution 45/118. Model Treaty on the Transfer of Proceedings in Criminal Matters

Da mesma forma, a OEA, na qualidade de organismo internacional, possui inteira legitimidade para estabelecer os parâmetros mais abrangentes de conduta internacional para os países.

A propósito, a relação globalizada entre os povos exige uma integração harmônicas aos sistemas legislativos diversos.

6.1.8. OEA

- Convenção para Prevenir e Punir os Atos de Terrorismo Configurados em Delitos contra as Pessoas e a Extorsão Conexa, Quando Tiverem Eles Transcendência Internacional (1971) – Dec. nº 3.018, de 6 abril de 1999
- Convenção Interamericana sobre Obtenção de Provas no Exterior (1975)
- Convenção Interamericana sobre Cartas Rogatórias (1975) - Dec. nº 1.899, de 9 de maio de 1996
- Protocolo Adicional à Convenção Interamericana sobre Cartas Rogatórias (1979) – Dec. nº 2.022, de 7 de outubro de 1996
- Convenção Interamericana sobre Prova e Informação acerca do Direito Estrangeiro (1979) - Dec. nº 1.925, de 10 de junho de 1996
- Protocolo Adicional à Convenção Interamericana sobre Obtenção de Provas no Exterior (1984)

- Convenção Interamericana sobre Assistência Mútua em Matéria Penal (1992)
- Protocolo Facultativo Relativo à Convenção Interamericana sobre Assistência Mútua em Matéria Penal (1993)
- Convenção Interamericana contra a Corrupção (1996) - Dec. nº 4.410, de 07 de outubro de 2002
- Convenção Interamericana contra a Fabricação e o Tráfico Ilícitos de Armas de Fogo, Munições, Explosivos e outros Materiais Correlatos (1997) – Dec. nº 3.229, de 29 de outubro de 1999
- Convenção Interamericana contra o Terrorismo (2002)

Decerto, a atuação externa dos países passam pela atividade de suas instituições consulares. Também nessa área se mostra de fundamental importância um esforço legislativo que resulte em atuação conjunta e sintônica.

6.1.9. Relações diplomáticas e consulares

•

Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas (1961) – Dec. nº 56.435, de 8 de junho de 1965

- Convenção de Viena sobre Relações Consulares (1963) – Dec. nº 61.037, de 26 de julho de 1967

6.1.10. União Européia

•

European Convention on Mutual Assistance in Criminal Matters

- European Convention on the Transfer of Proceedings in Criminal Matters
- Additional Protocol to the European Convention on Mutual Assistance in Criminal Matters
- Convention on Laundering, Search, Seizure and Confiscation of the Proceeds from Crime

- Second Additional Protocol to the European Convention on Mutual Assistance in Criminal Matters

6.1.11. Terrorismo

- Convenção Relativa às Infrações e a Certos Outros Atos Cometidos a Bordo de Aeronaves (1963) – Dec. nº 66.520, de 30 de abril de 1970
- Convenção para a Repressão ao Apoderamento Ilícito de Aeronaves (1970) – Dec. nº 70.201, de 24 de fevereiro de 1972
- Convenção para a Repressão de Atos Ilícitos Contra a Segurança da Aviação Civil (1971) – Dec. nº 72.383, de 20 de junho de 1973
- Convenção sobre a Prevenção e Punição de Crimes Contra Pessoas que Gozam de Proteção Internacional, Inclusive os Agentes Diplomáticos (1973) – Dec. nº 3.167, de 14 de setembro de 1999
- Convenção Internacional contra a Tomada de Reféns (1979) – Dec. nº 3.517, de 20 de junho de 2000
- Convenção sobre a Proteção Física de Materiais Nucleares (1980) – Dec. nº 95, de 16 de abril de 1991
- Protocolo para a Repressão de Atos Ilícitos de Violência em Aeroportos que Prestem Serviço à Aviação Civil Internacional (1988) – Dec. nº 2.611, de 2 de junho de 1998
- Convenção para a supressão de atos ilegais contra a segurança da Navegação Marítima (Roma, 1988)

- Protocolo para a supressão de atos ilegais contra a segurança de plataformas fixas localizadas na Plataforma continental (Roma,1988)
- Convenção para a Marcação de Explosivos Plásticos para Fins de Detecção (1991) – Dec. nº 4.021, de 19 de novembro de 2001
- Convenção Internacional sobre a Supressão de Atentados Terroristas com Bombas (1997) – Dec. nº 4.394, de 26 de setembro de 2002
- Convenção Internacional para a supressão do financiamento do terrorismo (New York,1999)
- Resolução 1373 (2001) do Conselho de Segurança das Nações Unidas – Dec. nº 3.976, de 18 de outubro de 2001

6.2. Instrumentos bilaterais

Os instrumentos de cooperação bilaterais são exemplo de esforço político e econômico empreendidos pelos países. Os resultados, ainda que eventualmente não se situem nos níveis desejado, sempre produzem algum algo de positivo no plano do relacionamento externo.

A seu turno, os acordos de assistência judiciária gratuita são realmente importantes para a população, que é diretamente beneficiada por tais instrumentos.

A diversidade de instrumentos bilaterais ajustados pelo Brasil atesta de forma direta e expressa a intenção política que se pretende ver aplicada. Com efeito, nos últimos dez anos um número relevante de acordos de cooperação vêm sendo aviadados com diferentes países e com também com finalidade diversas. Não há, em realidade, um limite para tais esforços, porquanto a

existência de uma economia e de um contexto financeiro de proporções globais acaba por exigir dos Estados, indiferentemente, a crescente realização de meios de parceria e cooperação no intuito de prevenir e punir as atividades financeiras, econômicas e tributárias de natureza internacional, assim se entendendo aquelas que, embora praticadas em determinada Nação, faz repercutir os seus efeitos em Estado diverso, não sujeito à ação legal do Estado de origem.

6.2.1. Assistência Judiciária Gratuita

- Argentina – Dec. nº 62.978, de 11 de junho de 1968: Convenção entre Brasil e Argentina sobre Assistência Judiciária Gratuita
- Bélgica – Dec. nº 41.908, de 29 de julho de 1957: Convenção entre o Brasil e a Bélgica sobre Assistência Judiciária Gratuita
- Holanda – Dec. nº 53.923, de 20 de maio de 1964: Convenção entre os Estados Unidos do Brasil e o Reino dos Países Baixos relativa à Assistência Judiciária Gratuita
- Japão - (Por Troca de Notas, em 23 de setembro de 1964) Acordo sobre Assistência Judiciária entre o Brasil e o Japão
- Portugal – Dec. –Lei nº 26, de 25 de outubro de 1963: Convenção sobre Assistência Gratuita entre o Brasil e Portugal

Imprescindível para o exercício externo do Poder Judiciário as cartas rogatórias, que tornam possível a aplicação da jurisdição no plano internacional e de maneira globalizada.

6.2.2. Cartas Rogatórias

- Argentina – Dec. nº 7.871, de 3 de novembro de 1880: Acordo para Execução de Cartas Rogatórias
- Argentina – Dec. nº 40.998, de 22 de fevereiro de 1957: Protocolo que modifica o Acordo para Execução de Cartas Rogatórias
- Bolívia – Dec. nº 7.857, de 15 de outubro de 1963: Acordo para Execução de Cartas Rogatórias
- Chile – (Por Troca de Notas, em 10 de fevereiro de 1970) Nota Diplomática sobre Autenticação
- Estados Unidos da América – (Por Troca de Notas, em 22 de abril de 1969) Troca de Notas sobre ajuste para a dispensa de Legalização Consular com relação ao Cumprimento de Cartas Rogatórias
- França – Dec. nº 585, em 26 de junho de 1992: Acordo, por troca de Notas, sobre a Gratuidade Parcial da Execução das Cartas Rogatórias em Matéria Penal
- Peru – Dec. nº 7.852, de 27 de dezembro de 1879: Acordo para a Recíproca Execução de Cartas Rogatórias
- Peru – Dec. nº 1.395, de 18 de maio de 1893: Acordo ampliativo sobre a Execução das Cartas Rogatórias, concluído entre o Brasil e a República do Peru
- Uruguai – Dec. nº 9.169, de 30 de novembro de 1911: Protocolo firmado entre o Brasil e a República Oriental do Uruguai sobre a Execução de Cartas Rogatórias

Para o direito privado, a cooperação na esfera civil se apresenta se apresenta como meio importante para a consecução do objetivos comerciais e pessoais.

O exercício da atividade comercial, de operações financeiras e econômicas, acabam por gerar, de modo natural, conflitos que exigem instrumentos precisos para que sejam solucionados.

6.2.3. Cooperação Jurídica em Matéria Civil

- Argentina – Dec. nº 1.560, de 18 de junho de 1995: Acordo de Cooperação em Matéria Civil , Comercial Trabalhista e Administrativa
- Espanha – Dec. nº 166, de 3 de julho de 1991: Convênio de Cooperação Judiciária em Matéria Civil entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Reino da Espanha
- França – Dec. nº 3.598, de 12 de setembro de 2000: Acordo de Cooperação em Matéria Civil entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Francesa.
- Itália – Dec. nº 1.476, de 2 de maio de 1995: Tratado Relativo à Cooperação Judiciária ao Reconhecimento e Execução de Sentenças em Matéria Civil entre a República Federativa do Brasil e a República Italiana
- Uruguai – Dec. nº 1.850, de 10 de abril de 1996: Acordo de Cooperação em Matéria Civil , Comercial Trabalhista e Administrativa entre a República Federativa do Brasil e a República Oriental do Uruguai

Em apoio aos diferentes acordos que objetivam a repressão de condutas criminosas, inclusive as tributárias, mostra-se de fato essencial que sejam instituídos formas e instrumentos de cooperação penal.

Normalmente, essa modalidade de cooperação é a consequência da atuação precisa do Estado na repressão aos diferentes delitos.

6.2.4. Cooperação Jurídica em Matéria Penal

- Colômbia – Dec. nº 3.895, de 23 de agosto de 2001: Promulga o Acordo de Cooperação Judiciária e Assistência mútua em Matéria Penal
- Estados Unidos da América – Dec. nº 3.810, de 2 de maio de 2001: Promulga o Acordo de Assistência Judiciária em Matéria Penal
- França - Dec. nº 3.324, de 30 de dezembro de 1999: Promulga o Acordo de Cooperação Judiciárias em Matéria Penal
- França – Dec. nº 585, de 26 de junho de 1992: Promulga o Acordo, por troca de Notas, sobre a Gratuidade Parcial da Execução das Cartas Rogatórias em Matéria Penal
- Itália - Dec. nº 2.649, de 01 de julho de 1998: Promulga o Acordo de Cooperação na Luta Contra o Crime Organizado e o Tráfico de Entorpecentes e Substâncias Psicotrópicas, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Italiana, em Roma, em 12 de fevereiro de 1997
- Itália – Dec. nº 862, de 09 de julho de 1993: Promulga o Tratado sobre Cooperação Judiciária em Matéria Penal
- Peru – Dec. nº 3.988, de 29 de outubro de 2001: Promulga o Acordo de Assistência Jurídica em Matéria Penal
- Portugal – Dec. nº 1.320, de 30 de novembro de 1994: Promulga o Tratado de Auxílio Mútuo em Matéria Penal

Ainda que no se refere à cooperação entre os Estados na repressão a ilícitos transnacionais, não se pode olvidar o procedimento administrativo do “pedido de assistência”, instrumento que permite haver maior celeridade e eficácia no processo de colaboração jurídica entre os Estados participantes. Destarte, seja na participação ativa, no qual o Brasil solicita ajuda, seja no auxílio

passivo, quando uma Nação Estrangeira solicita a assistência jurídica, implementa-se prática bem sucedida que contempla, também, importante mecanismo de repressão aos crimes e ilícitos transnacionais.

Informa o Ministério da Justiça, nesse sentido, que, no Brasil, o pedido de assistência jurídica é regulado prioritariamente pelos tratados que vinculam o Estado brasileiro. Assim, inexistindo tratado, o Brasil pode, mediante garantia de reciprocidade, prestar essa modalidade de cooperação jurídica internacional, que atualmente são⁸⁹:

Os acordos de cooperação jurídica vigentes que prevêm pedido de assistência jurídica, atualmente em número de 7 (sete) são:

- **Colômbia:** Acordo de Cooperação Judiciária e Assistência Mútua em Matéria Penal.
- **Estados Unidos:** Acordo de Assistência Judiciária em Matéria Penal.
- **França:** Acordo de Cooperação Judiciária em Matéria Penal.
- **Itália:** Tratado sobre Cooperação Judiciária em Matéria Penal.
- **Mercosul:** Protocolo de Assistência Jurídica Mútua em Assuntos Penais (MERCOSUL) (Protocolo de San Luis).
- **Peru:** Acordo de Assistência Jurídica em Matéria Penal.
- **Portugal:** Tratado de Auxílio Mútuo em Matéria Penal.

7) Da evasão fiscal em face do direito comparado

⁸⁹ Site: <http://www.mj.gov.br/drci/cooperacao/pedidoassistencia.htm>. Consulta em 26/02/2005.

7.1 – Paraísos fiscais – Óbice às políticas antielisivas ?

Cabe assinalar que segundo o critério adotado pelo Ministério da Fazenda ⁹⁰ se caracteriza o “Paraíso Fiscal” pelo reduzido ou inexistente percentual de tributação. Atualmente, essa referência está situada em 20%. Assim, havendo taxação inferior a esse nível, ou a “legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária” já se tem como evidenciada a existência de um Estado nessa condição. O Ministério da Fazenda procura estabelecer instrumentos que inibam a migração de valores e investimentos ⁹¹ para esses locais.

É certo que esses países, em sua maior parte, detém soberania, ou, quando assim não ocorre, estão submetidos politicamente a países soberanos. De tal forma, iniciativas de harmonização de sistemas contábeis, fiscais e jurídicos precisam, necessariamente, afastar, antes de qualquer prática, as condutas que impliquem lesão à independência desses Estados.

Não é uma tarefa simples, porquanto a complexidade dos regramentos jurídicos adotados por cada um desses países exige esforço e habilidade para harmonizá-los com a pretensão brasileira, ou mesmo a pretensão de outros Estados.⁹²

⁹⁰ O critério adotado pela Secretaria da Receita Federal aplica a distinção que o Brasil entender ser mais relevante, mas tal não significa que os 52 países elencados pelas Secretaria da Receita Federal na Instrução Normativa SRF nº 188, de 06 de agosto de 2002 (D.O.U de 9.8.2002) sejam os únicos a estarem caracterizados como países de regime tributário favorecido. Importante, também, lembrar que cada Estado, a partir de seus pressupostos internos de legislação e administração política e administrativa conforma os padrões que julgam inerentes aos paraísos fiscais.

⁹¹ Exemplo desse procedimento é própria IN/SRF nº 188, que objetiva organizar dados e estabelecer critérios de identificação de paraísos fiscais, para assim instruir a atividade fiscal do próprio Ministério da Fazenda, como também de outras instituições governamentais públicas, a exemplo do Banco Central do Brasil, Polícia Federal e Justiça Federal.

⁹² Sobre a função dos paraísos fiscais observa Rodolfo Maia: “32. Como já ressaltado, as instituições financeiras multinacionais localizadas nos chamados ‘paraísos fiscais’ constituem um importante ferramenta na ‘lavagem de dinheiro’. Inicialmente utilizados de forma intensa apenas no circuito da evasão fiscal, hoje estes países são usados nas etapas de conversão, dissimulação e integração do dinheiro sujo, mercê do alto grau de proteção do sigilo bancário que asseguram e das modalidades societárias ali admitidas, que possibilitam o anonimato dos titulares.” MAIA, Rodolfo Tigre. Lavagem de Dinheiro (Lavagem de ativos provenientes de crime). Anotações às disposições da Lei 9.613/98. São Paulo. Malheiros. 1999. p.42.

Sobre o tema, observa Heleno Torres⁹³ que a nomenclatura mais adequada não seria “paraísos fiscais”, termo que, por sua informalidade, fidejuga por reduzir a real expressão e o efetivo sentido desse evento. A referência a “países de tributação favorecida” apresenta, assim, maior fidedignidade ao preciso alcance do vocábulo.

É característica dos paraísos fiscais, como antes dito, a existência de sistemas fiscalizatórios suaves ou mesmo inexistentes. Há que se fazer, todavia, menção ao fato de que nem todo país que aplica regime fiscal mínimo pode ser caracterizado como um paraíso fiscal. Estado existem que, tão-somente em razão de política econômica e administrativa, sem qualquer objetivo de atração de capitais, optam por instituir índice pequeno de tributação interna. Possuem, em muitos casos, outras fontes de receita, de tal modo que a arrecadação fiscal não chega a representar percentual de maior relevância na disponibilidade financeira pública. É exemplo dessa situação⁹⁴:

“Caso típico é o da Arábia Saudita, onde os recursos provenientes da venda do petróleo, aliados ao fato de ter o país, uma população numericamente pequena, ensejam ao Estado a possibilidade de impor tributação quase simbólica. Entretanto, Estados como a Arábia Saudita não podem ser considerados como paraísos fiscais, visto que a baixa tributação não é adotada para atrair recursos internacionais para reciclagem. No caso específico dos paraísos fiscais a tributação reduzida ou inexistente funciona como chamariz para os capitais internacionais, atraídos por um leque de vantagens dentre as quais as tributárias despontam como as mais relevantes.”

⁹³ TÔRRES, Heleno. Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo. RT. 2001. p. 75

⁹⁴ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo. Saraiva, 1997. p. 261.

Sob essa mesma ótica Fonseca & Williams⁹⁵ anota que os paraísos fiscais não se traduzem em atividade ilegal, mas exercem função internacional meio de investimento e realizações de operações financeiras, como se verifica:

“A utilização dos paraísos fiscais como instrumento de investimento externo e de transferência de recursos, não se constitui em meio ilícito ou ilegal. Trata-se de um instrumento para fins de planejamento tributário a nível de internacional, envolvendo diversas jurisdições, bem como de um dos meios de desenvolvimento econômico-social voltado para as necessidades específicas de um determinado país. A sua finalidade consiste em minimizar custos, encargos, bem como as obrigações fiscais de uma sociedade multinacional dentro dos limites estabelecidos pelas leis das diversas jurisdições envolvidas nos negócios realizados.”

Esse mesmo autor, visando a uma catalogação objetiva, propõe o seguinte perfil aos paraísos fiscais:

“As principais condições de existência de um paraíso fiscal são as seguintes:

- (i) baixa carga tributária;
- (ii) estabilidade política;
- (iii) equidade no tratamento a estrangeiros;
- (iv) ausência de controles cambiais;
- (v) existência de zonas francas de comércio;
- (vi) confidencialidade e sigilo bancário;

⁹⁵ Silva, Rubem Fonseca e Williams, Robert E. Tratado dos Paraísos Fiscais. São Paulo, Observador Legal, 1998. p. 23.

- (vii) mercado local consumidor; e mercado local de trabalho;
- (viii) infra-estrutura altamente desenvolvida;
- (ix) serviços financeiros, legais e de auditoria com elevado padrão de profissionalismo; e,
- (x) incentivos e investimentos.”

Todo esse elenco de características funcionam de modo conjunto e interativo, garantindo, assim, segurança e tranquilidade aos clientes-investidores que optem por essa destinação financeira.

Dentre todas elas, sem dúvida, o fator confidencialidade e sigilo bancário assume função destacada, na medida em que protege os aplicadores dos constantes e até esperados pedidos de informações, por parte de Estados estrangeiros, quanto à identificação da titularidade e montante dos capitais resguardados nesses locais, posto que⁹⁶:

“A confidencialidade das informações societárias de uma sociedade e o sigilo bancário são, certamente, requisitos essenciais para o investidor estrangeiro em um paraíso fiscal. Entretanto, não se pode confundir tais mecanismos de proteção legítimos, muitas vezes garantidos constitucionalmente, com algum tipo de escudo protetor para atividades criminosas. A lei deve limitar seu alcance e o poder judiciário deve decidir sempre se eles podem ser quebrados. Nos paraísos fiscais, isso não é diferente.”

Indica a doutrina em referência⁹⁷, ainda, ser características dos paraísos fiscais a quase inexistência de restrições cambiais, de tal modo que as operações financeiras neles realizadas

⁹⁶ Silva, Rubem Fonseca e Williams, Robert E. Tratado dos Paraísos Fiscais. São Paulo, Observador Legal, 1998. p. 36.

⁹⁷ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo. Saraiva, 1997.

contam com absoluta garantia de sigilo, de tal forma que as movimentações financeiras e de capitais efetivadas nesses países não se expõem ao risco – indesejável para os clientes – de que se tornem públicas a informações referentes ao valores ali depositados ou negociados.

Juntamente a esses aspectos, merece nota o fato de que esses países possuem, ou devam possuir, um sistema político estável, de tal maneira que não intimide ou gere insegurança aos potenciais clientes que busquem os seus serviços.⁹⁸

Interessante, também, abordagem⁹⁹ quanto à existência de um indicado “euromercado”, caracterizados pelo que se denomina “eurodólares”, assim entendido como os recursos, provenientes principalmente dos Estados Unidos, mas depositados em instituições financeiras – reconhecidas como sendo paraísos fiscais – localizadas na Europa. Nessa concepção, tem-se, também, o “euroreal”, expressando o quantitativo de moedas brasileiras depositadas em paraísos fiscais na Europa. Esse mercado, ao compasso do crescimento da economia mundial, desenvolve-se, também, de forma geométrica, estabelecendo uma proporção de, quanto maior o volume de riquezas geradas, maior a necessidade de se buscar um destino segura para a sua guarda. Registra-se¹⁰⁰ que em 1969, as instituições financeiras nas Ilhas Cayman eram praticamente inexistentes. Em 1979, contudo, já haviam alcançado o número de 177 agências bancárias

⁹⁸ Nesse sentido, registre-se: “Ainda que muito se propale e divulgue sobre a eficiência das leis do sigilo bancário vigentes na Suíça, que possibilitaram a esse pequeno país europeu criar um sistema bancário e financeiro ímpar no mundo, surpreendentemente, muito mais rigorosas são as leis de Bahamas e Cayman Islands, no Caribe, que consideram como criminoso o ato de liberar informações financeiras sem expressa autorização do cliente ou titular da conta. Nas respectivas legislações societárias, vários locais catalogados como paraísos fiscais, tais como Cayman Islands, Antilhas Holandesas, Vanuatu, British Virgin Islands, dentre outros, admitem na estrutura de seu direito societário a emissão de ações ao portador, garantindo a possibilidade de absoluto anonimato para os acionistas das sociedades lá estabelecidas. A única parte visível dessas sociedades é a diretoria, constituída por residentes nos locais, pessoalmente submetidas às leis de sigilo de sigilo e prestando serviços de diretores mediante uma remuneração anual.”. *Idem*. p. 261/262

⁹⁹ Silva, Rubem Fonseca e Williams, Robert E. *Tratado dos Paraísos Fiscais*. São Paulo, Observador Legal, 1998. p. 40.

¹⁰⁰ Silva, Rubem Fonseca e Williams, Robert E. *Tratado dos Paraísos Fiscais*. São Paulo, Observador Legal, 1998. p. 43.

estrangeiras, com ativos de ordem de US\$ 120 bilhões (cento e vinte bilhões de dólares). Hoje, confirmando a vocação de crescimento vertical diretamente proporcional ao desenvolvimento econômico mundial, as Ilhas Cayman apresentam cerca de 570 agências de instituições financeiras estrangeiras, com ativos do montante de US\$ 500 bilhões (quinhentos bilhões de dólares).

No que respeita ao Brasil, penso ser relevante os dados constantes da tabela abaixo transcrita, decorrentes do Departamento de Fiscalização e Registro de Capitais Estrangeiros – FIRCE, do Banco Central do Brasil, que, já em 1988 contabilizavam o montante de US\$ 1,8 bilhões de brasileiros no exterior¹⁰¹:

| PAÍS | US\$ | % |
|---------------------|-------|------|
| Estado Unidos | 831,4 | 47,8 |
| Ilhas Cayman | 167,8 | 9,7 |
| Reino Unido | 86,1 | 5,0 |
| Antilhas Holandesas | 78,9 | 4,5 |
| Argentina | 74,6 | 4,3 |
| Paraguai | 56,0 | 3,2 |
| Chile | 55,8 | 3,2 |
| Bermudas | 43,2 | 2,5 |
| Bahamas | 39,1 | 2,3 |
| Uruguai | 36,2 | 2,1 |

Conquanto não incluído na relação aviada pelo Ministério da Justiça, o Uruguai, na América do Sul, adota a cerca de 50 anos um sistema legislativo voltado para os procedimentos *offshore*, apresentando, também, regime fiscal extremamente favorável, o que o torna, na concepção de paraíso fiscal que se expõe, certamente um centro de grande poder de atração de capitais, com a exata natureza de um paraíso fiscal, ou, caso se prefira, de um país de regime tributário favorecido.

¹⁰¹ Silva, Rubem Fonseca e Williams, Robert E. Tratado dos Paraísos Fiscais. São Paulo, Observador Legal, 1998. Gráfico extraído de p. 43.

Veja-se a relação dos Paraísos Fiscais indicados pela Receita Federal¹⁰²:

| | REGIÕES/TERRITÓRIOS | LOCALIZAÇÃO |
|----|---|--------------------|
| 1 | Andorra | Europa |
| 2 | Anguilla (colônia britânica) UK (UE) | Caribe |
| 3 | Antígua e Barbuda | Caribe |
| 4 | Antilhas Holandesas – UE (Netherland) | Caribe |
| 5 | Aruba | Caribe |
| 6 | Comunidade das Bahamas | Caribe |
| 7 | Bahrein | Ásia |
| 8 | Barbados | Caribe |
| 9 | Belize | América Central |
| 10 | Ilhas Bermudas | Caribe |
| 11 | Campione D'Italia – Itália - UE | Europa |
| 12 | Ilhas do Canal (Alderny, Guernsey, Jersey e Sark) – UK (UE) | Europa |
| 13 | Ilhas Cayman – UK (UE) | Caribe |
| 14 | Chipre | Europa |

¹⁰² Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 188, de 06 de agosto de 2002 (D.O.U de 9.8.2002). Dados e informações adicionais e suplementares inseridos e organizados pelo autor.

| | | |
|----|--|--------------------------------|
| 15 | Cingapura | Ásia |
| 16 | Ilhas Cook | Oceania |
| 17 | República da Costa Rica | América Central |
| 18 | Djibouti | África |
| 19 | República Dominicana | América Central |
| 20 | Emirados Árabes Unidos | África do Norte |
| 21 | Gibraltar | Europa |
| 22 | Granada | Caribe |
| 23 | Hong Kong | Ásia |
| 24 | Lebuan | Europa |
| 25 | Líbano | Ásia |
| 26 | Libéria | África |
| 27 | Liechtenstein - UE | Europa |
| 28 | Luxemburgo - UE | Europa |
| 29 | Macau | Ásia |
| 30 | Ilha da Madeira - UE | Europa - Soberania de Portugal |
| 31 | Maldivas (arquipélago com 2.000 ilhas) | Ásia |
| 32 | Malta - UE | Europa |
| 33 | Ilha de Man - UK (UE) | Europa |
| 34 | Ilhas Marshall | Oceania |
| 35 | Ilhas Maurício | África |
| 36 | Mônaco (França) UE | Europa |
| 37 | Ilhas Montserrat | Caribe |
| 38 | Nauru | Oceania |
| 39 | Ilha Niue | Oceania oriental |
| 40 | Sultanato de Omã | África do Norte |
| 41 | Panamá | América Central |
| 42 | Federação de São Cristóvão e Nevis | Caribe |
| 43 | Samoa Americana | Oceania |
| 44 | Samoa Ocidental | Oceania |
| 45 | San Marino - UE | Europa |
| 46 | São Vicente e Granadinas | Caribe |
| 47 | Santa Lúcia | Caribe |
| 48 | Seychelles | Ásia |
| 49 | Tonga | Oceania |
| 50 | Ilhas Turks e Caicos | Caribe |
| 51 | Vanuatu | Oceania |
| 52 | Ilhas Virgens Americanas | Caribe |
| 53 | Ilhas Virgens Britânicas UK (UE) | América Central |

Quadro comparativo – Percentual de países de tributação favorecida (paraísos fiscais) por localização.¹⁰³

| LOCALIZAÇÃO | NÚMERO | PERCENTUAL (%) |
|-----------------|--------|----------------|
| AMÉRICA CENTRAL | 13 | 24,52 |
| ÁFRICA | 15 | 28,30 |
| ÁFRICA DO NORTE | 7 | 13,20 |
| ÁSIA | 5 | 9,43 |
| CARIBE | 8 | 15,09 |
| EUROPA | 3 | 5,66 |
| OCEANIA | 2 | 3,80 |

¹⁰³ O critério adotado pela Secretaria da Receita Federal aplica a distinção que o Brasil entender ser mais relevante, mas tal não significa que os 52 países ali elencados sejam os únicos a estarem caracterizados como países de regime tributário favorecido.

| | | |
|--------------|-----------|------------|
| TOTAL | 53 | 100 |
|--------------|-----------|------------|

A importância de se conhecer e entender a estrutura e função dos denominados “paraísos fiscais” é muito grande. Em realidade, esses países se protegem por intermédio da soberania que detém, que é expressa, por exemplo, na edição de leis próprias, internas, e adequadas à prática das condutas fiscais, contábeis e financeiras que entendem cabíveis.

Em verdade, emerge uma verdadeira “rede” de sangria tributária¹⁰⁴, na medida em que a migração de capitais para esses locais representa, para os investidores, a certeza de juros altos e desimpedidos de qualquer taxaço oficial. Diz-se que, atualmente, cerca de 300.000 brasileiros¹⁰⁵ estão nessa condição, quadro que, em princípio, não é de fato interessante para a Fazenda Pública brasileira.

Contudo, como adiante examinado diferentes ações, no âmbito do Brasil e de outros Estados, vêm sendo criadas com o objetivo de minorar tal situação. Realmente, cabe mencionar, em um contexto transnacional, o *Financial Action Task Force*, criado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Essa instituição, da qual o Brasil participa, possui como finalidade uniformizar os sistemas contábeis e financeiros, de maneira que seja operado um intercâmbio permanente - mediante uma troca de informações rápidas e precisas – entre todos os Estados participantes dessa organização.

Também nesse sentido o Brasil, por via do COAF, vinculado ao Ministério da Fazenda, vem empreendendo grande esforço no sentido de aperfeiçoar o controle fiscal, ação que

¹⁰⁴ Segundo Maia, atualmente, existem cerca de 70 países considerados “paraísos fiscais”, localizados por todos os continentes. MAIA, Rodolfo Tigre. *Lavagem de Dinheiro (Lavagem de ativos provenientes de crime)*. Anotações às disposições da Lei 9.613/98. São Paulo. Malheiros. 1999. p. 43.

¹⁰⁵ Kanitz – O fim dos paraísos fiscais. Artigo disponível em www. Acesso em 10/01/2005.

produz efeitos, sem dúvida, no impedimento da permanência de capitais em países que, silenciosamente, protegem recursos estrangeiros que se refugiam de qualquer tipo de taxaço fiscal.

É por essa razão que se chega a afirmar que, nos próximos dez anos, já estará produzindo plenos efeitos a “globalização” das normas contábeis e financeiras, que resultarão na inviabilidade – talvez não no desaparecimento – de países como as Ilhas Cayman e Bahamas, dentre outros.

Questão relevante é o incremento dos instrumentos de cooperação internacional com os Estados que estejam situados em continentes com maior número de Paraísos Fiscais. Espera-se que, progressivamente, tanto pela aplicação dos comandos normativos, como também pela natural consequência do efeito globalizado de parcerias legislativa e fiscal, diminuam a quantidade de Estados vocacionados a tal liberalidade fiscal.

Interessante assinalar que nas últimas três décadas tem sido observada uma maior quantidade de produção de acordos, convenções e protocolos. Com efeito, dos 77 (setenta e sete) instrumentos hoje apresentados pelo Ministério da Justiça, 42% (quarenta por cento) foram produzidos a partir de 1995, o que indica, indubitavelmente, que a movimentação do Brasil no sentido de maior integração com as nações estrangeiras está em franco crescimento.

Confira-se, a propósito, esses dados:

| ÉPOCA | INSTRUMENTOS DE COOPERAÇÃO CONSTITUÍDOS |
|-----------------------------|---|
| APÓS 1995 E ATÉ 2005 | EFETIVAÇÃO DE 42% DOS INSTRUMENTOS |

Sobre a constituição de norma antielisiva, merece atenção o vínculo estabelecido entre os pressupostos de bitributação e os tratados empreendidos pelo Brasil. Nesse aspecto, vale assinalar a importância do enfoque do modelo normativo internacional oferecido pela OCDE – Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico¹⁰⁶, tal como antes assinalado.

No sistema de cooperação voltado ao controle das movimentações financeiras transnacionais, inclui-se os acordos que o Brasil estabelece com a finalidade de evitar a dupla tributação, mediante a inserção de cláusula de assistência administrativa. É possível, também, que por intermédio de Convenção seja alcançado esse mesmo objetivo. Tais instrumentos, a par de outros esforços, inclusive administrativos e internos, compõe um conjunto interativo de condutas, instituições e órgãos que resultam por conferir ao país a obtenção dos resultados colimados.

7.2. Evasão e elisão tributária sob a ótica do direito comparado.

Como facilmente se constata, é efetivamente globalizado (ou internacionalizado) o fenômeno de perda de receita tributária experimentada pelas diferentes Nações. Seja por evasão seja por elisão, ou ainda por qualquer outro procedimento que não possa ser inserido nesses conceitos, o fato é que a minimização ou mesmo a eliminação da obrigação tributária passiva se erige como verdadeiro desafio a ser vencido pelas economias mundiais. Com efeito, não são poucas as opiniões que indicam o crescimento das práticas fiscais irregulares, por pessoa física e também por empresas, tendente a frustrar a pretensão de arrecadação das Fazendas Públicas. Ou seja, muda

¹⁰⁶ “Portugal é membro fundador da OCDE - inicialmente OECE (Organização Europeia de Cooperação Económica) criada em Abril de 1948 através da Convenção de Paris e que, a partir de 1960, atingidos os objectivos para que foi criada, se passa a designar OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económicos)”. Disponível em <http://www.gaeri.min-edu.pt/cmocde.htm>. Acesso em 02/02/2005.

o país e a legislação, mudam as pessoas e, de certa forma, os métodos, mas não mudam os objetivos almejados: não pagamento do tributo.

Nesse contexto, por via do Direito Comparado, mostra-se importante a verificação, em desprentensiva abordagem, dos regimes fiscais existentes nos diferentes Estados. Importa aqui registrar que as informações abaixo registradas decorrem de três obras principais¹⁰⁷, cujos autores, de forma peculiar a cada ensaio, realizaram percuciente trabalho de identificação das características peculiares a cada Estado.

Assim, vejamos algumas características tributárias das Nações abaixo relacionadas:

7.2.1 Alemanha

Na Alemanha, as condutas antielisivas são antigas, datando de 1919. O fundamento para essa intenção estatal consistiu na prevalência da finalidade da norma, em detrimento da simples aparência e forma exterior.

De tal modo se prestigiou, de certo modo, o conteúdo subjetivo dos atos praticados pelos contribuintes. Sem dúvida é uma posição coerente e inovadora.

Nesse sentido, a propósito a doutrina de Huck:¹⁰⁸

¹⁰⁷ Com efeito, por via do Direito Comparado as obras de Cíntia Rodrigues Menescal Palhares, Crimes Tributários – Uma visão prospectiva de sua despenalização (Lúmen Júris. RJ. 2004), Hermes Marcelo Huck, Evasão e Elisão-Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário (São Paulo. Saraiva, 1997) Ruben Silva e Robert E. Williams, Tratado dos Paraísos Fiscais. (São Paulo. Observador Legal. 1998), lograram produzir fundamental suporte para todos aqueles que pretendam conhecer e entender um pouco mais do atual quadro fiscal estabelecido no mundo globalizado, das quais se procurou extrair as informações da melhor forma possível.

¹⁰⁸ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo. Saraiva, 1997. p. 184/185.

“ O sistema tributário alemão ganhou sua estrutura para combater a elisão fiscal nas teorias originárias de Enno Becker e Albert Hensel, positivadas de início no sempre mencionado art. 9º da Lei Tributária alemão de 1919, que consagrava a interpretação da norma tributária segundo sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias. Complementarmente, o art. 10 acrescentava que a obrigação tributária não poderia ser evitada ou diminuída mediante o abuso de formas e das possibilidades oferecidas pelo direito civil. A vigente legislação tributária alemã, promulgada em 1977, não fugiu muito às linhas do código de 1919, e seu art. 42 dispõe que não se admite evitar a aplicação da norma tributária mediante o abuso de formas jurídicas. Constatado o abuso, será exigível o imposto da mesma forma que o seria se a situação jurídica estivesse conforme a situação econômica, segundo a avaliação do intérprete.”

Faz-se distinção entre os conceitos de planejamento fiscal, elisão e evasão fiscal.

O primeiro é considerado lícito, porquanto garante ao contribuinte um modelo menor oneroso de arrecadação. Todavia, a elisão e a evasão fiscais possuem caráter ilícito. Na elisão se verifica o exagero e o abuso no emprego de formas jurídicas anormais, semelhantes à fraude fiscal. Na evasão, por seu turno, a fraude é utilizada pelo contribuinte com o propósito de frustrar o pagamento do imposto devido, sem que, todavia, haja necessariamente a aplicação de procedimentos de planejamento tributário.

Para a tipificação penal de qualquer dessas práticas, contudo, é necessário que se demonstre haver tido o agente devedor do tributo agido com dolo.

7.2.2. Argentina

No direito argentino, de semelhante forma que se verifica na Alemanha, a evasão é espécie do gênero defraudação fiscal, consistindo na conduta ilícita ou fraudulenta, realizada com fim de evitar o dever de recolhimento do valor tributário devido. Assim, a exemplo do que ocorre

em outros Estados, provoca-se prejuízo à Fazenda Pública, atraindo as penalidades criminais cabíveis. Não é contudo, considerado crime, posto que previsto como defraudação fiscal no Código Tributário, mas não tipificado no Código Penal.

Assim, na Argentina, a elisão fiscal ocorre somente quando não uso o emprego abusivo das formas jurídicas. De outro lado, a evasão é de fato caracterizada pela existência de fraude e ilicitude.

7.2.3. México

No Direito Mexicano não é feita uma delimitação entre os institutos da elisão e o da evasão tributária, mas, também a evasão é tida como procedimento ilegal, seja por ação seja por omissão. O Código Tributário Federal Mexicano, por via de seu artigo 108, insere a evasão tributária no elenco das fraudes fiscais, a exemplo do tratamento conferido ao contrabando.

A elisão, a seu turno, recebe solução mais branda, sendo conduzida por meio de alterações legislativas que procuram dificultar o emprego de condutas que impliquem em redução do percentual tributário a ser arrecadado.

7.2.4. Antilhas Holandesas

É um país com estabilidade econômica e política, sendo que a legislação comercial e fiscal contribuem para a existência das sociedades isentas, instituições financeiras e bancos. Empresas multinacionais dos EUA e da América Latina utilizam a Zona Livre de Curaçao para atingir o mercado da União Européia e da Ásia.

Não há, todavia, qualquer controle sobre as operações das sociedades de regime fiscal favorável. Assim, um das principais características desse país é a liberalidade do mercado de capitais e do mercado financeiro.

Quanto ao regime fiscal é regulado essencialmente por uma Lei do Imposto de Renda de 1940, que garante inúmeros benefícios de ordem tributária. A alíquota de Imposto de Renda varia de 32 a 39%, e, em relação às sociedade isentas, a alíquota de Imposto de Renda é de apenas 2,4%.

Esse país mantém acordos contra a bitributação com a Holanda e com a Noruega.

Por todas essas características as Antilhas Holandesas reafirmam a sua posição de país de regime tributário favorecido.

7.2.5. Bahamas

As Bahamas oferece como principal atrativo a existência de serviços bancários, a administração de fundos de mútuo e a constituição de sociedades de seguro, dentre outros serviços próprios às instituições financeiras. Há em seu território cerca de 90.000 empresas com o perfil de sociedades limitada e dividas em ações. Nesse sentido, todavia, é muito grande a liberdade que tais instituições empresariais detém. Não há restrição às pessoas dos acionistas, que podem ser de qualquer nacionalidade e possuem qualquer domicílio.

7.2.6. Barbados

É um país independente e que apresenta estabilidade econômica e política, de maneira a garantir aos investidores que para lá acorrem a necessária tranquilidade e segurança.

O sistema legislativo local privilegia a captação de recursos financeiros internacionais, mediante a freqüente acomodação das normas societárias e bancárias. É, de fato, um território que apresenta as características de um regime fiscal favorecido, facilitando o ingresso de capitais e aplicando níveis muito pequenos de taxaço.

Mantém acordos contra a dupla tributação com diversos países, inclusive com os Estados Unidos, sendo esse ajuste, em particular, regido segundo os preceitos da OCDE.

7.2.7. Bermudas

Localizada próximo aos Estados Unidos, Bermudas oferece à empresas um regime de isenção tributárias realmente atraente. Para obter esse favor legal basta que 25% do capital social seja de propriedade de residentes. Assim, dessas instituições nenhum tipo de tributo é exigido, limitando-se a obrigação fiscal a uma taxa que é calculada segundo o capital das próprias empresas.

A liberalidade cambial é absoluta, facilidade que garante a esse país a qualidade de centro financeiro de grande expressão, constituído essencialmente por investidores não-residentes.

7.2.8. Ilhas Cayman

Notabilizada como paraíso fiscal, as Ilhas Cayman alcançaram a sua independência em 1962. Possuindo como capital a cidade de Georgetow apresenta uma população de aproximadamente 26.000 habitantes.

Nesse país os lucros das instituições financeiras não-residentes estão livres de qualquer tributação.

A atividade bancária de natureza “offshore” em Cayman é uma das mais aquecidas dentre os países de regime fiscal favorecido.

É, por essas características um dos paraísos fiscais mais conhecidos e tradicionais. A pouca rigidez de seu regime legal, financeiro e tributário lhe conferem, sem dúvida, essa qualidade.

7.2.9. Jersey (Ilhas do Canal do Mancha)

Embora vinculada à Inglaterra possui competência para dispor sobre assuntos internos, inclusive sobre questões tributárias. Não há previsão de empresa isenta ou a extensão desse favor legal de maneira geral e indiscriminada.

Todavia, por intermédio de solicitação específica é possível que seja obtida a isenção de tributos, sendo condição para tal que não existam acionistas residentes no país e nem sejam realizadas quaisquer atividades que envolvam os residentes da Ilha.

De tal modo, claramente se privilegia e incentiva o ingresso do capital estrangeiro não-residente, que pode, caso queira, beneficiar-se de regime fiscal extremamente favorável, contrariamente ao que se verifica em países que não apresentam esse quadro de permissividade tributária.

7.2.10. Guernsey (Ilhas do Canal do Mancha)

O regramento fiscal está regulado nas Leis de Imposto de Renda de 1975 e de 1990.

No que se refere ao regime tributário, parece também querer estimular o ingresso de ativos de não-residentes. Assim, em sendo o capital social da empresa de não-residentes, e não havendo ligação da atividades da empresa com residentes, concede-se a isenção fiscal.

Há um acordo contra a dupla tributação estabelecido com o Reino Unido, sendo que, para o fim de aplicação desse ajuste, as sociedades isentas não são consideradas residentes.

7.2.11. Virgens Britânicas

Possui uma Lei de Sociedades de 1984 assegura isenção plena às sociedades que estejam constituídas em seu território, desde que não estabeleça as suas atividades, internamente, com pessoas físicas e jurídicas residentes, bem assim, que mantenha no território a sua sede e um responsável legal. Não há, contudo, exigência de capital social mínimo, que por sinal pode ser apresentado em qualquer tipo de moeda.

7.2.12. Gibraltar

O regime tributário é fundado no princípio da territorialidade, havendo taxaço fiscal, em decorrência, apenas quando os lucros se verificarem nos limites de Gibraltar, que possui autonomia para dispor sobre assuntos internos, inclusive os pertinentes à normatização fiscal.

É conhecida por seu notável sistema de comunicação, que garante aos investidores que comparecem ao país segurança e agilidade na realização de suas operações.

7.2.13. Estados Unidos

Pode-se dizer que os Estados Unidos apresentam um sistema tributário rígido no que se refere identificação e repressão à elisão fiscal, e com mais razão, à evasão tributária.

No que se refere à elisão, em particular, é utilizado um mecanismo por via do qual os procedimentos de fiscalização buscam identificar a finalidade real da operação econômica que é realizada, em não sendo demonstrada, torna-se legítima a taxaço fiscal. É a elisão portanto, comportamento tributário que o Estado americano caracteriza como altamente prejudicial e indesejável, razão pela qual adota um sistema fiscal que procura inibi-la de maneira vigorosa.

A evasão fiscal, a seu turno, é propriamente tida como fato criminoso¹⁰⁹, recebendo por essa classificação, em decorrência uma reprimenda mais pronunciada do Estado. Além de pena pecuniária é também prevista pena de restrição à liberdade. Contudo, em face do contexto de legalidade estrita, é requisito dessa sanção estatal a existência de prova inequívoca da materialidade e da autoria do ilícito tributário.

Esse cuidado legal se justifica, na medida em que se mostra de extrema dificuldade a definição entre o procedimento elisivo, tão-somente, e a conduta do contribuinte que já alcance as características de ato que concebido como criminoso, e portanto, de evasão fiscal.

¹⁰⁹ PALHARES, Cíntia Rodrigues Menescal. Crimes Tributários – Uma visão prospectiva de sua despenalização. Lúmen Júris. RJ. 2004. p.124-125.

A par de tais aspectos, todavia, há também o exercício do planejamento tributário, que é considerado lícito e até conveniente, na medida em que repercute na atividade econômica e empresarial desempenhada pela sociedade.

A propósito, sobre o tema, vale registrar elucidativa observação da doutrina¹¹⁰:

“A tentativa de evadir ou sonegar qualquer imposto federal nos Estados Unidos, seja imposto de renda, imposto *causa mortis*, imposto sobre doações, dentre outros, é punida com multa pecuniária e pena privativa de liberdade de até cinco anos de detenção, ou ambas. São três elementos necessários para tipificar o crime de evasão fiscal: i) a intenção de praticar o ato evasivo, ii) a tentativa de sonegar o pagamento do imposto devido e iii) a existência da responsabilidade pelo pagamento de imposto maior do que pago, ou tentado pagar mediante o ato doloso. Já a elisão fiscal, não tendo definição no direito americano, dispõe de uma jurisprudência em processo de formação, em que se dá conta de decisões de tribunais determinando a desconsideração de negócios formais, prevalecendo a substância sobre a forma adotada pelo contribuinte.”

Como se constata, em que pese a diversidade de legislação aplicada, em relação ao Brasil, a dificuldade de atuação da Fazenda Pública é assemelhada. Sob um aspecto, é permitido ao contribuinte o planejamento de sua posição fiscal, financeira e econômica da forma que melhor atenda aos seus objetivos empresariais e pessoais. Sob outro aspecto, porém, é necessário que o Fisco exerça a sua função tributária com rigor, seja porque trata da coisa pública, seja porque regula uma área administrativa sensivelmente sujeita à fraudes e tentativas de fraude fiscais.

7.3.A edição do Decreto 5.015/2004 – Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado.

Em 2004, mediante o Decreto 5.015 de 12 de março, foi introduzido em nosso sistema legal a Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional. Essa

¹¹⁰ HUCK, Hermes Marcelo. **A elisão tributária internacional e a recente legislação brasileira**. Justiça tributária, São Paulo, M. Limonad, 1998. p. 202.

norma, de tamanha importância e relevo, disponibiliza ao país importante e fundamental mecanismo de atuação no combate ao crime transnacional.

Inicialmente, o conceito de crime organizado compreende a estruturação de três ou mais pessoas que de maneira irregular tenham a intenção de obter, direta ou indiretamente, benefício econômico ou mesmo fiscal. É uma previsão elástica, e aí se pode incluir, de forma não exaustiva, delitos que se localizam desde o tráfico ilícito de entorpecentes até a corrupção dos sistemas da Administração Pública.

Nesse sentido, vale assinalar que a prevenção e a repressão à evasão e à elisão tributária ficam imensamente favorecidas.

7.4. A atuação da OCDE

A OCDE vem empreendendo significativas ações para evitar o efeito tributário danoso que países denominados como paraísos fiscais têm gerado. Em que pese a atuação dessa instituição transnacional estar em sintonia com a perspectiva econômica mundial e o comércio globalizado, algumas recomendações foram apresentadas com vistas a coibir a concorrência desleal e o ilícito tributário transnacional.

Examinando o tema, Heleno Tôrres registra¹¹¹:

¹¹¹ TÔRRES, Heleno. Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo. RT. 2001. p. 152, 153.

“ Para contrastar a competição fiscal prejudicial, os países deveriam revisar as suas leis, regulamentos e práticas sobre sigilo bancário, para remover empecilhos de acesso a tais informações, por autoridades fiscais;

. intensificar o uso de trocas de informações, principalmente sobre as transações com países de tributação favorecida;

. clarificar o Comentário ao Modelo OCDE de convenção para evitar a dupla tributação internacional, de modo a remover qualquer incerteza ou ambigüidade relativa à compatibilidade de normas internas contra abusos e as constantes do Modelo;

. a OCDE deverá preparar e manter uma lista de providências para ser usada pelos países para excluir dos benefícios das convenções certas entidades específicas ou tipos de renda e que a lista seja usada como um ponto de referência ao negociar convenções contra a dupla tributação;

. preparar uma lista de países com tributação favorecida, com base nos fatores de identificação constantes do Relatório;

. denunciar as convenções internacionais em matéria tributária firmadas com países de tributação favorecida, não devendo os países firmarem tais convenções com países desse gênero no futuro;

. formação de regimes de coordenação (auditorias em comum, programas de treinamento etc.).”

A OCDE, de tal forma, desempenha importante função na identificação, acompanhamento e, em alguns casos, controle da atuação países de tributação favorecida. De importância ressaltar que os países objeto dessa ação preventiva e, eventualmente, repressiva, não são genericamente todos os países que apresentam a taxaço fiscal reduzida, mas aqueles que se posicionam de maneira prejudicial às demais Nações, posto que limitam a atratividade de seus serviços, apenas e tão-só, à modalidade de regime fiscal mais benéfico.

É certo, nesse sentido, que os mecanismos de controle a serem aplicados a tais casos se mostram muito mais eficazes e operativos quando direcionados ao usuário.¹¹²

Faz sentido esse pressuposto, na medida em que as operações financeiras beneficiadas se colocam sob a proteção das normas internas de países que detém soberania.

Não é por outra razão que alguns Estados têm adotado regimes legais *had hoc*¹¹³, por meio das quais se busca impedir que operações praticadas entre os residentes no país e as empresas nele instaladas possam resultar em subtração do valor tributário que é devido ao Estado.

Vale registrar que a orientação de procedimentos expressa pela OCDE objetiva alcançar, como resultado final, a minimização ou mesmo a redução do evento tributário elisivo ou evasivo.

Assim, acaba por ser evidenciado não ser suficiente a identificação e a constatação da forma com que são utilizados os paraísos fiscais, posto que se impõe como procedimento necessário a formulação de meios e instrumentos de controle da atuação dos países que adotam regime de tributação favorecido.

7.4. Procedimentos antievasivos e antielisivos internos

Em essências, tais medidas podem ser internas ou bilaterais.

¹¹² Sobre o assunto explica a doutrina: “Sobre os usuários, as ações de controle surtem melhores resultados, em virtude da eficácia das normas jurídicas internas permitir alcançar todos os sujeitos vinculados à jurisdição do Estado. Por isso, vários países têm introduzido disciplinas tributárias *had hoc* para controlar as operações praticadas entre residentes e sujeitos localizados em países com tributação favorecida.” TÔRRES, Heleno. Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo. RT. 2001. p. 71,72.

¹¹³ São medidas excepcionais, quer refogem ao ordenamento interno rotineiro e geral.

Em se tratando de medidas internas, tem-se a hipótese em que o país funciona adaptando o seu próprio sistema legislativo, para assim obter o fim tributário pretendido¹¹⁴.

No caso do Brasil, é exemplo específico dessa atitude a inserção do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, tal como antes exposto.

Algumas condutas e procedimentos objetivos de emprego internacional, utilizados como forma de controle, são relacionados por Heleno Tôrres:

a) Princípio da Universalidade.

Por via de um pressuposto de conexão pessoal, o Estado tributa a renda que é produzida independentemente do local de sua origem, se interna ou externa ao seu território. Esse procedimento almeja fins específicos, estabelecidos a partir das evidências contextuais produzidas pela economia e políticas globalizadas. Veja-se o elenco de motivos mencionados:

“- financiamento do Estado, para obter aumento de receitas fiscais;

- recurso à manutenção do princípio da isonomia, evitando injustiças fiscais entre os contribuintes, internamente, em face dos residentes que produzem rendas apenas no interior do Estado (domiliary income) e os que produzem também fora do Estado (foreing income);

¹¹⁴ A esse respeito, importante observação pronunciada no Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal realizado pela ESAF: “...a questão das normas antielisivas exige uma nova compreensão diante de alguns fatos, principalmente diante da elisão internacional, que tem causado problemas complicadíssimos. As nações têm que se adaptar, não só para combater a elisão no plano nacional, como também para combatê-la no plano internacional, o que vem ocorrendo por normas antielisivas que entraram no direito brasileiro e por outras técnicas, outras cogitações e outros conceitos que vão surgindo no Direito Internacional.

Esse, portanto, a meu ver, é o contexto internacional, é o contexto da globalização, é a motivação econômica e é uma principiologia jurídica que passa a predominar neste final de século, início de século XXI, em que as normas anti-elisão e anti-elisão vão surgindo, principalmente, na busca de uma transparência nas relações entre o fisco e contribuinte. Creio que a interpretação brasileira não pode se afastar desse modelo.” ANAIS DO SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. Brasília. ESAF. 2002.

- a necessária efetividade aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade dos impostos incidentes sobre as categorias reeditais;
- a crescente movimentação de capitais no mercado mundial;
- preocupação com os problemas de elusão e evasão fiscal internacional, proporcionados pelos estímulos fiscais oferecidos por países menos desenvolvidos – paraísos fiscais.”¹¹⁵

b) Prevalência, nas empresas, da substância sob a forma externa eventualmente apresentada: Tem como pressuposto que a verdadeira finalidade da prática societária é determina o perfil tributário e a obrigação fiscal incidente, não sendo portanto suficiente para afastar o dever contributivo a mera aparência dos fatos, constituindo-se em critérios identificadores dessa condição¹¹⁶:

-“i) localização em países identificados como dotados de tributação favorecida; ii) insuficiência de atividades econômicas e financeiras reais relacionadas com o objeto social da empresa, substituídas por outras como: posse de brevês ou marcas industriais, participações em controladas, investimentos em fundos etc.; iii) ausência de um sede de direção efetiva (ou verdadeiros escritórios, de empregados, de reuniões do Conselho de Administração na suposta sede, de atos administrativos posteriores ao ato de constituição), entre outros.”

c) Controle das sociedades estrangeiras (*Controlled Foreign Corporation – CFC – legislation*)¹¹⁷:

¹¹⁵ TÔRRES, Heleno. Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo. RT. 2001.

¹¹⁶ Idem. p. 124.

¹¹⁷ Informa a doutrina sobre esse instituto: “*Trata-se de Controlled Foreign Corporations (CFC – legislation)*, que significa imputar aos sócios ou acionistas residentes, por transparência, os lucros produzidos pela sociedade constituída e localizada em países com tributação favorecida, fazendo incidir o imposto aplicável aos lucros produzidos no exterior, pelas sociedades ali localizadas, e das quais aqueles sujeitos são acionistas, automaticamente, como se fossem produzidos internamente, mesmo se não distribuídos sob a forma de dividendos. Como se vê isso se dá por um recurso a uma *fictionis iuris*, segundo a qual, para efeitos tributários, considera-se que o sujeito interposto efetua uma automática e direta distribuição de lucros ao sujeito residente na data do balanço no qual os lucros são apurados.” TÔRRES, Heleno. Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo. RT. 2001. p.126.

Como leciona a doutrina¹¹⁸, concerne à responsabilização direta dos sócios pelos lucros e dividendos gerados pela sociedades situadas no exterior.

Importante, também, a instituição de parâmetros que possibilitem a identificação das empresas que estejam exercendo conduta que justifiquem o emprego desse procedimento administrativo, dentre os quais¹¹⁹:

- “1. um residente é controlador ou possui uma grande participação em uma sociedade localizada no estrangeiro;
2. o regime fiscal do país de residência dessa sociedade estrangeira é mais vantajoso que o do país onde residem os acionistas;
3. a sociedade distribui só uma pequena parte do seu rendimento sob a forma de dividendos, ou não distribui dividendos;
4. a obtenção dos rendimentos prescinde de desenvolvimento de efetivas atividades empresariais no país onde a sociedade controlada encontra-se constituída.”

- c) A utilização de *holdings* facilita a postergação no recolhimento do imposto devido, na medida em que o momento de ocorrência do fato gerador pode ser manipulado, de maneira que se verifique no local (território) ocasião que se mostrar mais adequado ao sujeito passivo do tributo, assim, procurando evitar esse fenômeno, assim para evitar a criação de *holdings* em países com tributação mais favorável os Estados passaram a¹²⁰:

“conferir aos residentes privilégios semelhantes aos que são oferecidos naqueles países, admitindo a interposição de uma sociedade holding entre a casa matriz e suas filiais, situada territorialmente, para concentrar os lucros destas, o que somente é possível quando o país de localização e residência

¹¹⁸ Denominação produzida pela legislação americana, quando inserido em seu ordenamento jurídico essa modalidade de mecanismo de controle de evasão tributária. Idem. p. 126.

¹¹⁹ Idem. p. 127.

¹²⁰ TÔRRES, Heleno. Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo. RT. 2001.. p. 134.

da *holding* não tributa a distribuição de dividendos e o país da matriz não considera os lucros disponibilizados no encerramento do balanço.”

d) Restrição à dedução de despesas.

Em regra esse procedimento objetiva restringir ou mesmo impedir a dedução de gastos cuja origem tenham sido em países de tributação favorecida, uma vez que tais operações já indicariam potencial ilicitude fiscal.

e) Desconsideração da perda (mudança) de residência para efeitos fiscais.

É medida que se dirige às pessoas físicas que mudam o local de suas residência de países com regime de tributação normal para países que adotem regime fiscal favorecido.

f) Controle de operações de preços de transferência.

Consiste em procedimentos que objetivam impedir que as empresas pratiquem a transferência de preços.

No sistema legislativo brasileiro, observa Heleno Tôrres¹²¹, essa conduta encontra previsão expressa no artigo 24 da Lei 9.430/90 que dispõe:

Por fim, em caráter genérico, aplicam-se também as medidas de natureza administrativas, mediante as quais o Estado cria formas legais de afastar a ocorrência da evasão tributária. Nesse elenco estão inseridos, por exemplo, os Tratados contra a bitributação, acordos de cooperação,

¹²¹ TÔRRES, Heleno. Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo. RT. 2001.

planos de ajuda e quaisquer outros procedimentos que o Estado entenda útil ao fim de restringir a ilicitude fiscal.

Todos esses procedimentos, passíveis de implementação unilateral, são apenas exemplificativos, porquanto a administração fiscal, em conjunto com os sistemas legislativos, políticos e judiciários, podem a qualquer tempo instituir formas e mecanismos de atuação tributária que harmonicamente alcancem resultados cada vez melhores no que se refere à repressão das condutas que frustrem a atuação arrecadadora legítima do Estado.

Exemplo dessa orientação é a atuação da Justiça Federal, que em conjunto com outras instituições públicas e com o Ministério da Justiça desenvolve atualmente importante procedimento judiciário e administrativo com o objetivo de coibir a remessa ilegal de divisas para o exterior, inibindo desse modo não apenas a conduta tributária ilícita, mas também outras práticas irregulares, inclusive criminosas, que resultam em prejuízo econômico, fiscal e político ao Brasil.

7.5.Procedimentos antievasivos e antielisivos transnacionais (globalizados)

No que se refere às medidas de natureza internacionais contra a evasão e a elisão fiscal, duas fontes se mostram de muito relevância, dada a sua importância para a orientação dos diferentes países que de um modo ou de outro se deparam com tais fenômenos.

São elas a OCDE e a Comunidade Européia, posto que trouxeram importantes contribuições para a solução do tormentoso problema de fuga de receita fiscal.

7.5.1. Atuação da OCDE

Quanto à OCDE¹²², sabe-se que há alguns anos deu início a um programa contra as condutas fiscais prejudiciais verificadas no interior e fora dos países membros. Publicou, nesse sentido, uma “lista negra” onde figuram os países que dificultam a atuação fiscal de outros Estados.

Dessa lista (*black list*), composta inicialmente por trinta e cinco países ou territórios tidos como “paraísos fiscais não-cooperantes”, informa Alberto Xavier¹²³, apenas seis permanecem nessa condição.

Como essa instituição possui natureza primordialmente financeira e econômica, torna-se muito importante a sua posição, na medida em que pressiona os países exatamente sob a ótica das operações comerciais e, em decorrência, da potencial diminuição de lucros, em casos de peremptória negativa de cooperação.

Nesse aspecto, vale dizer, a OCDE implementa medidas sancionatórias aos países “não-cooperantes” de forma muito objetiva, como se pode constatar¹²⁴:

“As conseqüências da classificação de uma jurisdição como paraíso fiscal não-cooperante, além da figuração na respectiva lista (*black-list*), consistem em medidas sancionatórias ou de retorsão aplicáveis pelos países da OCDE (*defensive measures*), notadamente: (i) não concessão de deduções, isenções, créditos fiscais e outros benefícios às operações efetuadas com a jurisdição; (ii) aplicação de uma retenção na fonte relativamente a determinados pagamentos a favor de sujeitos passivos nela residentes; (iii) aplicação de determinadas taxas e outros encargos às operações com ela efetuadas; (iv) introdução de normas sobre troca de informações pontuais e detalhadas sobre as operações efetuadas com a jurisdição e aplicação de sanções em caso de informações incompletas ou falta de informação; (v)

¹²² GURTNER, Bruno. Evasão fiscal: bilhões desviados do desenvolvimento. Disponível em: http://www.socwatch.org.uy/es/informeImpreso/pdfs/tematicosc2004_bra.pdf. Acesso em 20/02/2005.

¹²³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro. 6 ed. Forense. 2004. p. 318/319.

¹²⁴ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro. 6 ed. Forense. 2004. p. 320.

reforço da troca de informações e cooperação relativamente às operações com ela efetuadas; (vi) consagração da não dedução de custos para a constituição ou aquisição de sociedades na jurisdição; e (vii) não conclusão de convenções para evitar a dupla tributação.”

Em 09 de abril de 1998, por sugestão dos países integrantes, à época, do G-7, a OCDE aprovou um Relatório que, não âmbito financeiro, determinou, como antes mencionado, a participação determinada dessa instituição no combate à evasão fiscal internacional.

As recomendações foram relacionadas às áreas de: legislação e práticas internas; tratados de natureza fiscal; intensificação da cooperação internacional no combate às práticas prejudiciais.

Sobre a importância da OCDE, afirma Alberto Xavier ¹²⁵que:

“Tenha-se finalmente presente que muito embora a OCDE não tenha poderes jurídicos para impor alterações nos regimes fiscais de qualquer país, membro ou não membro, é inegável o seu prestígio e poder de influência quanto às tendências futuras na utilização de paraísos fiscais ou na concessão de regimes fiscais privilegiados.”

Com a mesma posição antievasiva e antielisiva, no Fórum Social Europeu, ocorrido em Florença, em 2002, fundou-se a Rede Européia pela Justiça Fiscal¹²⁶ (TJN) exatamente para combater a evasão fiscal.

¹²⁵ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro. 6 ed. Forense. 2004. p. 326.

¹²⁶ GURTNER, Bruno. Evasão fiscal: bilhões desviados do desenvolvimento. Disponível em: http://www.socwatch.org.uy/es/informeImpreso/pdfs/tematicosc2004_bra.pdf. Acesso em 20/02/2005.

No Fórum Social Mundial (FSM) de Porto Alegre, ocorrido em 2003, a TJN se desenvolveu e passou a ter um caráter global, em razão da participação de organizações da América do Norte e do Sul. Atualmente, estende-se até a Ásia.

São objetivos da TJN:

- “. Eliminar a evasão fiscal transnacional;
- . limitar o alcance da evasão fiscal;
- . realizar trabalho de advocacia em nível internacional na ONU, FMI, OCDE, EU, etc.;
- . estimular, apoiar e coordenar atividades nacionais e regionais;
- . promover vínculos entre as partes interessadas em todo o mundo, principalmente entre Norte e Sul; e, encorajar a pesquisa e o debate.”

7.5.2. União Européia

No que se refere à União Européia, cabe assinalar a recém instituída Constituição, que implementa regramento único a todos os Estados integrantes desse bloco político e econômico. De tal modo, as normas aplicáveis a essa comunidade alcançam nível constitucional, passando a representar não apenas um bloco, uma harmonização de interesses econômicos, políticos e comerciais, mas uma verdadeira instituição de uma regra linear e dotada de poder cogente suficiente a definir o curso de eventuais Tratados que, em qualquer área de interesse, venham a ser realizados.

Este é um entendimento que se mostra coerente, na medida em que a União Européia, situando-se no desafio que se apresenta nos diferentes contextos mundiais, atua de modo crescente como um bloco comunitário eficaz, coerente e poderosos, sendo certo que no âmbito dessa realidade a prática tributária deverá observar, a par de sua legalidade, também uma forma que seja de maior adequação, o que importará em efetivo estímulo à produção e ao desenvolvimento econômico e, por outro ângulo, em desinteresse para que ocorra fuga de capitais e de divisas, pela mais variadas razões. Sobre o tema, observar Ives Gandra Martins¹²⁷:

“Tenho a convicção de que a União Européia, do ponto de vista estritamente constitucional, é uma Federação, não uma confederação de países, visto que o Conselho, a Comissão, o Parlamento Europeu, o Tribunal de Justiça, o Tribunal de Contas e Banco Central da U.E. adquirem, de mais a mais, força nos denominados assuntos comunitários, prevalecendo o direito integrado sobre o direito nacional.

É de se notar que o espectro de atuação do direito comunitário é cada vez mais abrangente, reduzindo, ano após ano, a autonomia – já que não se deve falar em ‘soberania’ quando esta foi livremente abdicada a favor da União Européia – de cada país no enfrentar os seus problemas locais ou as disciplinas legais nos regimes de convivência entre residentes e nascidos no país. E tal prevalência absoluta visumbra-se na rigidez do Banco Central Europeu para controlar o Euro.

(...)

Nesse contexto de universalização dos espaços políticos e da redução do âmbito do direito local em prol do direito comunitário, em que as Constituições se redimensionam para novos regimes jurídicos, é de se compreender a relevância da política tributária.

Nos novos espaços comunitários, a competitividade interna será definida pela correção das políticas tributárias. Quanto maior for a incidência sobre o patrimônio, a renda, a poupança e a circulação de bens e serviços, tanto maior será a fuga de investimentos para países menos opressivos.

Em verdade, a grande questão que se porá, nos próximos anos, está na capacidade de alavancar desenvolvimento por meio de uma política

¹²⁷ Martins, Ives Gandra da Silva. Globalização, Constituição e Tributos. Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte. Ano 1. nº 1. jan/fev. 2003.p. 57/58.

tributária adequada e não desestimuladora, sem ferir as regras interesaciais de uma economia regionalizada, num mundo globalizado.”

Nesse aspecto, então, o interesse de aproximação internacional do Brasil, uma vez que naquele continente – provavelmente não por acaso -, situa-se a maior parte dos países considerados como Paraísos Fiscais.¹²⁸

Pertinente registrar que, no âmbito da União Européia, a questão da concorrência fiscal danosa mereceu a edição de um Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas, aprovado pelo Conselho da União Européia e os representantes dos governos dos Estados-membros reunidos no Conselho ECOFIN de 1 de dezembro de 1997.¹²⁹

O Código emitido pela União Européia tem aplicação ampla (o Relatório do OCDE incide apenas sobre atividades financeiras e serviços), pressupondo uma integração econômica abrangente e sólida, extinguindo todos os fatores prejudiciais à concorrência saudável e honesta. Assim, a existência de países de regimes fiscais favorecidos é fato que não interessa aos objetivos financeiros, políticos e econômicos da União Européia.

Os Estados-Membros firmaram o compromisso de aplicar o comando normativo do Código não apenas entre no âmbito da União-Européia, mas também em relação a países não integrantes da União Européia e aos territórios dependentes ou a eles associados.

Dessa forma, o preceito antievasivo e antielisivo constante no Código da União Européia acaba por ser disseminado por uma quantidade incomensurável de outros países que não a integram. Isso se verifica por via indireta. Pode, por exemplo, ser aplicado nas relações econômicas do Brasil com qualquer dos Estados-Membros, por via indireta.

¹²⁸ Conforme tabela de fl. 51.

¹²⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro. 6 ed. Forense. 2004. p. 327.

O Código da União Européia, assim, constitui-se indubitavelmente em um excelente instrumento transnacional de combate direto e objetivo à evasão e elisão tributárias.

Alberto Xavier, examinando o tema em apreciação, analisou e estabeleceu pontos de expressivas diferenças entre o Relatório da OCDE e o Código da União Européia, elementos que por sua importância, ora se transcreve:¹³⁰

| | Código de Conduta | Relatório OCDE |
|---|--|---|
| Natureza Jurídica | Compromisso político | Recomendação |
| Âmbito material | Fiscalidade das empresas | Serviços financeiros e outras prestações de serviços com grande mobilidade geográfica. |
| Âmbito geográfico | Além da EU, territórios dependentes e associados e cláusula de compromisso de adoção dos princípios do Código a nível internacional | Países da OCDE e cláusula de compromisso de incentivar países não membros a se associarem aos princípios do Relatório. |
| Medidas abrangidas | Leis, regulamentos e práticas administrativas | Leis, regulamentos e práticas administrativas, não necessariamente de natureza fiscal. |
| Fatores indicativos das medidas prejudiciais a ter em consideração na avaliação | <ul style="list-style-type: none"> . Nível de tributação efetiva, incluindo a taxa zero, significativamente inferior ao nível que se aplica às mesmas situações . ‘Ring fencing’ . Falta de transparência . Falta de atividades econômicas reais . Determinação dos lucros segundo os critérios da OCDE | <ul style="list-style-type: none"> . Nível de tributação baixo, incluindo a taxa zero, nos rendimentos relevantes . ‘Ring fencing’ . Falta de transparência . Ausência de troca efetiva de informações relevantes |
| Outros fatores a ter em | . Nível de tributação efetiva das | . Base tributável definida |

¹³⁰ Gráfico extraídos da obra de Alberto Xavier. XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro. 6 ed. Forense. 2004. p. 329/330.

| | | |
|---------------------------|--|--|
| consideração na avaliação | atividades na Comunidade – Efeitos das medidas nos outros Estados-Membros . Proporcionalidade das medidas e direcionamento pra os objetivos pretendidos caso se destinem a apoiar o desenvolvimento econômico de regiões específicas . Especial atenção às especificidades das regiões ultraperiféricas e das pequenas ilhas. | artificialmente . Determinação dos lucros com base nos critérios da OCDE . Os rendimentos estrangeiros são geralmente isentos ? . Existência de regras confidenciais . A medida fiscal é o motivo principal para a decisão do exercício de atividades ? . Relação entre as atividades desenvolvidas e o volume do investimento e do rendimento obtido |
| Formas de atuação | <i>Standstill</i> e eliminação das medidas prejudiciais | Standstill e eliminação das medidas prejudiciais. Regra dos três R – Refrear, Rever e Remove |

Como visto, em que pese as diferenças existentes entre as duas normas, é fato determinado que ambas representam instrumentos concretos e abrangentes de um movimento globalizado dos países na repressão ao prejuízo fiscal e econômico em razão de perda de receita tributária em razão de conduta fiscal irregular do contribuinte.

A tendência, então, é mesmo de que grandes esforços sejam realizados para minimizar a atuação e função dos denominados paraísos fiscais, sabendo-se, como se sabe, que por intermédio desses locais se aperfeiçoa verdadeira lesão aos diferentes países, que vêem suas divisas migrarem de modo furtivo para regimes tributários extremamente permissivos.

É fato que a globalização, como fenômeno inapelável, há de imprimir a necessária abertura às economias, inclusive nos espaços comunitários. Assinala a doutrina que, em média, uma

carga tributária de 20% nos países emergentes, e por volta de 30% nos desenvolvidos, tais como EUA, Japão, Austrália e Suíça, apresenta uma boa justificativa, porquanto oferecido ao contribuinte serviços públicos de boa qualidade o que, afinal, resulta-lhes em benefício econômico, na medida que não precisam dispendir recursos próprios para suprir necessidades já adequadamente atendidas pelo Estado.¹³¹ Em verdade, é essa a finalidade tributária, que por si só não possui qualquer justificativa. O atendimento ao interesse público, desempenhado pelo Estado arrecadador é que legitima as práticas fiscais imperativas e compulsórias. Legítima, também, a busca metódica de práticas que impeçam a redução fraudulenta dos ativos fiscais que originalmente deveriam ser direcionados à economia pública.

A propósito, nesse sentido, vale se indicar a atuação do Ministério da Justiça que, no momento, contabiliza diversos instrumentos de aproximação e cooperação com a União Européia.

Não se trata de instrumentos ajustados especificamente com o Brasil, todavia, são declarações da EU que, fora de qualquer dúvida, acabam por se transmitir a um universo de relações políticas e econômicas que em muito supera os limites territoriais de seus Estados-Membros.

O elenco abaixo indicado pelo Ministério da justiça, destarte, cumpre função meramente exemplificativa, mas garante, não obstante, a existência de meios concretos de aproximação internacional que, utilizados caso a caso, ajudam a constituir uma efetivo caminho de cooperação internacional no que se refere aos fenômenos criminais ou ilícitos de expressão transnacional, dentre eles a evasão e a elisão fiscal. Vejamos o rol registrado pelo Ministério da Justiça:

União Européia

- European Convention on Mutual Assistance in Criminal Matters

¹³¹ Martins, Ives Gandra da Silva. Globalização, Constituição e Tributos. Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte. Ano 1. nº 1. jan/fev. 2003.

- European Convention on the Transfer of Proceedings in Criminal Matters
- Additional Protocol to the European Convention on Mutual Assistance in Criminal Matters
- Convention on Laundering, Search, Seizure and Confiscation of the Proceeds from Crime
- Second Additional Protocol to the European Convention on Mutual Assistance in Criminal Matters

Terrorismo

- Convenção Relativa às Infrações e a Certos Outros Atos Cometidos a Bordo de Aeronaves (1963) – Dec. nº 66.520, de 30 de abril de 1970
- Convenção para a Repressão ao Apoderamento Ilícito de Aeronaves (1970) – Dec. nº 70.201, de 24 de fevereiro de 1972
- Convenção para a Repressão de Atos Ilícitos Contra a Segurança da Aviação Civil (1971) – Dec. nº 72.383, de 20 de junho de 1973
- Convenção sobre a Prevenção e Punição de Crimes Contra Pessoas que Gozam de Proteção Internacional, Inclusive os Agentes Diplomáticos (1973) – Dec. nº 3.167, de 14 de setembro de 1999
- Convenção Internacional contra a Tomada de Reféns (1979) – Dec. nº 3.517, de 20 de junho de 2000
- Convenção sobre a Proteção Física de Materiais Nucleares (1980) – Dec. nº 95, de 16 de abril de 1991

- Protocolo para a Repressão de Atos Ilícitos de Violência em Aeroportos que Prestem Serviço à Aviação Civil Internacional (1988) – Dec. nº 2.611, de 2 de junho de 1998
- Convenção para a supressão de atos ilegais contra a segurança da Navegação Marítima (Roma,1988)
- Protocolo para a supressão de atos ilegais contra a segurança de plataformas fixas localizadas na Plataforma continental (Roma,1988)
- Convenção para a Marcação de Explosivos Plásticos para Fins de Detecção (1991)
. Dec. nº 4.021, de 19 de novembro de 2001
- Convenção Internacional sobre a Supressão de Atentados Terroristas com Bombas (1997) – Dec. nº 4.394, de 26 de setembro de 2002
- Convenção Internacional para a supressão do financiamento do terrorismo (New York,1999)
- Resolução 1373 (2001) do Conselho de Segurança das Nações Unidas – Dec. nº 3.976, de 18 de outubro de 2001

7.5.3. Mercosul

Atualmente, a expressão tributária no âmbito do Mercosul é delineada por um complexo sistema de cooperação no eixo latino-americano, mediante o qual se pretende obter, efetivamente, um sistema de cooperação comercial e tributária que possa resultar em maior lucratividade e menores custos para o sistema produtivo empresarial.¹³²

¹³² BASSO, Maristela (org.). Mercosul: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros. 2. ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 1997.

No âmbito do Mercosul, atualmente, três instrumentos estão disponíveis para o processo de integração:

a) Mercosul - MERCOSUL/CMD/DEC NO. 27/94: Protocolo de Medidas Cautelares;

b) Mercosul – Dec. Legislativo nº 55, de 19 de abril de 1995: Protocolo de Cooperação e Assistência Jurisdicional em Matéria Civil, Comercial, Trabalhista e Administrativa (Protocolo de Lãs Lemas);

c) Mercosul – Dec. nº 3.468, de 17 de maio de 2000: Promulga o Protocolo de Assistência Jurídica Mútua em Assuntos Penais (MERCOSUL).

Nessa ótica, não se pode deixar de registrar a presença e a participação da Argentina, Paraguai, Uruguai e Brasil no Protocolo de Assistência Jurídica Mútua em Assuntos Penais, assinado em 1996, na Argentina, e inserido em nosso ordenamento jurídico interno em 17 de março de 2000, por via do Decreto nº 3.468, de 17 de maio de 2000.

A motivação desse Protocolo, em linhas gerais, objetiva: fortalecer as normas comuns que produzem segurança; intensificar a cooperação jurídica em matéria penal, aprofundando os interesses recíprocos dos Estados Partes; adotar instrumentos que contribuam para atingir os objetivos do Tratado de Assunção e, finalmente, reconhecer que as atividades criminosas transnacionais representam grave ameaça às diferentes Nações, que precisam estabelecer mecanismos de cooperação que inibam tais condutas ilícitas. Prevê essa norma, assim, que os Estados prestarão assistência mútua para investigação de delitos e cooperação nos procedimentos judiciais referentes a assuntos penais.

Merece nota a previsão, expressa (art. 1, alínea 2^a, do Decreto 3.468, de 17 de maio de 2000) de que os particulares não possuem direito à supressão ou exclusão de provas, ou mesmo para se

oporem ao atendimento de uma solicitação de assistência que seja operada. De outro vértice, o Protocolo em referência se apresenta bastante útil e de emprego prática, na medida em que, dentre outros procedimentos de cooperação nos procedimentos nas questões penais, autoriza o seqüestro e outras medidas acautelatórias sobre bens, assim como a apreensão e a transferência de bens confiscados.

De outro vértice, o pedido de assistência poderá ser denegado quando “a solicitação se referia a delito tipificado como tal na sua legislação militar mas não na legislação penal ordinária”.¹³³

Todavia, o que realmente refoge ao panorama positivo e instrumental da norma em comento é o comando que autoriza, à conveniência do Estado solicitado, a denegação de cooperação quando se trate de delitos tributários.¹³⁴ Embora se reconheça que essa disposição se refira e preserve a parcela de reserva de soberania do Estado solicitado, importa se assinalar que a criação de meios efetivos que coibição aos ilícitos fiscais, ainda que não revestidos de gravidade penal, é caminho e direção que não admite retorno. Decerto, o passo seguinte no aperfeiçoamento de cooperação no âmbito do Mercosul será mesmo a intensa e efetiva ajuda mútua de forma ampla e efetiva.

No âmbito do Mercosul, a exemplo do verificado na União Européia, está também presente a necessidade de uma harmonização da legislação tributária, de maneira que se torne possível a criação de um mercado comum integrado e ágil. Essa necessidade é evidente, todavia, não se apresenta como algo de fácil realização.

¹³³ art. 5, alínea 2^a, “a”, do Decreto 3.468, de 17 de maio de 2000.

¹³⁴ art. 5, alínea 2^a, “c”, do Decreto 3.468, de 17 de maio de 2000.

Além da dificuldade natural de compatibilizar sistemas legais diferentes, os Estados-Membros se defrontam, ainda, com o fenômeno da evasão tributária entre eles.

Nesse sentido, cabe assinalar que o Tratado de Assunção já estabelece a concordância dos Estados Partes para a harmonização de suas normas tributárias internas, objetivo que aceita diferentes formas para o seu atingimento, como se constata:¹³⁵

“a) A harmonização (*strictu sensu*) se traduz, portanto, em uma aproximação ou estreitamento das legislações, de modo a eliminar-lhes a divergências mais discrepantes, reduzindo as diferenças entre os ordenamentos dos Estados-Partes, colocando-as em equilíbrio, de forma que se tornem harmônicas entre si;

b) A coordenação por sua vez, implica em estabelecer estratégias comuns, onde os Estados coordenam suas normas e ações, para um determinado fim;
e

c) A uniformização, como o próprio termo já pressupõe, é a iniciativa de transformar as coisas para lhes dar uma forma igual, ou para as apresentar como idênticas, ou análogas. Portanto, a uniformidade entre as legislações dos Estados-partes, pode resultar até mesmo em um identidade textual, o que não significa que necessariamente, haverá uma unidade legislativa.”

7.5.4. Tribunal Penal Internacional – TPI

¹³⁵ Conforme anotou Priscila Sakamoto. Disponível em:

http://www.uel.br/cesadireito/doc/estado/artigos/tributario/ARTIGO_PRISCILA_MESTRADO_UEL_Harmoniza%C3%A7%C3%A3o_e_Evas%C3%A3o.pdf. Acesso em 02/02/05.

Sobre o TPI, importa, inicialmente consignar a sua competência estrita¹³⁶, que compreende, tão-somente, o julgamento dos crimes de genocídio, contra a humanidade, de guerra e de agressão.

Assim, em que pese a legitimidade, a abrangência jurisdicional dessa Corte, pelo menos no momento não parece haver possibilidade de uma atuação direta e determinada no que se refere ao ilícito tributário.

Não é que a matéria não seja de relevância, mas trata-se da acomodação legal que, nesse momento, o TPI ainda não alcançou. Espera-se que em breve possa ser ampliada a competência desse Tribunal, para que nela se inclua o julgamento de ilícitos tributários transnacionais, que a um só tempo lesam diferentes Estados.

¹³⁶ Disponível em: <http://www.icc-cpi.int/about.html>. Acesso em 02/01/2005.

CONCLUSÃO

A presente trabalho teve como finalidade examinar o perfil tributário do Brasil no que respeita à evasão e à elisão tributária interna, lançando uma reflexão, todavia, à necessária integração do país com os demais Estados soberanos, condição que se mostra inafastável, em razão dos efeitos diretos do fenômeno da aproximação tecnológica e política das Nações, nos moldes em que concebida a globalização.

Inicialmente, estabeleceu-se um perfil histórico dos tributos no Brasil. Assinalou-se em primeiro momento a vinculação da atividade fiscal com a própria história geral das civilizações, remontando mesmo ao Evangelho Cristão.

A atividade fiscal no Brasil, cuja origem data de 1534, ainda no Brasil Colônia, tem suas raízes em Portugal, Estado colonizador, responsável até o advento da República por toda a nossa história tributária. Daí o fato de haver inserido nesse trabalho algumas breves considerações do início de nossa história fiscal.

No passo seguinte foi inserido um capítulo que se propôs a desenhar um perfil histórico-social do dever fiscal imputado ao contribuinte. Para tanto, registrou-se a vocação natural humana à comercialização de bens e a construção e acumulação de riquezas. Descreveu-se, posteriormente, o percurso subjetivo que provavelmente acaba por conduzir ao comportamento fiscal prejudicial à Fazenda Pública, diretamente vinculado a um sentimento de injustiça e à

necessidade de preservação ou ampliação de valores pelo sujeito passivo compelido a retirar parte de seus bens para destiná-los ao Estado.

Na tentativa de compreensão deste quadro, lançou-se mão da filosofia do direito, marcando uma linha de reflexão humana e legal, em face do binômio norma-pessoa.

Consideração a parte mereceu a identificação do pressuposto de correspondência entre garantia fundamental e dever fundamental, tese abraçada de maneira brilhante pela doutrina. Na presente reflexão, essa relação foi erigida em face da Fazenda e do contribuinte.

Sem desbordar dessas informações, e por intermédio da leitura da história fiscal, constatou-se a permanente tentativa dos contribuintes de se exonerarem ou pelo menos reduzirem o encargo que o Fisco comumente lhes impõe.

Assim foi em nosso primeiro momento de história, no século XVI, assim é atualmente, já no transcurso do século XXI. As condutas dos agentes tributários passivos, sempre buscando realizar a menor contribuição fiscal possível ao Estado, não mudaram em muito, apenas se tornaram mais sofisticadas, principalmente hoje, ao ensejo das informações em tempo real e dos efeitos da globalização.

Da constatação dessa evidência, buscou-se identificar e caracterizar as duas formas mais conhecidas de instrumentalizar a redução ou o afastamento da obrigação tributária: a evasão e a elisão fiscais.

Quanto a primeira, apresentou-se a sua natureza essencialmente ilícita, posto que verificado o ato de subtração da responsabilidade fiscal em momento posterior à efetiva ocorrência

do fato gerador da obrigação tributária, quando, portanto, já era devido ao Estado o percentual pecuniário sobre a operação que já fora realizada.

Viu-se, nessa ótica, que esse instituto, em linhas gerais, apresenta-se em diversos países com a natureza de conduta irregular e indesejada, na medida que traz prejuízo ao objetivo estatal de recolher, administrar e aplicar os recursos econômicos na atividade pública.

Quanto à elisão, embora tida, pelo menos em princípio, como procedimento lícito, mostrou-se também quão indesejável é no plano interno e no contexto internacional. Realmente, seja em razão de conduta que pratique evasão tributária, seja em decorrência de prática elisiva, as Nações procuram constituir formas concretas de atuação que impeçam ou pelo menos diminuam a fuga de receitas fiscais públicas. Essa, atualmente, é uma verdade e objetivo que se pode considerar geral.

Por sua profunda vinculação ao tema evasão e elisão de tributos, procurou-se apresentar algumas informações sobre os denominados “paraísos fiscais” ou “países de regime tributário favorecido”.

Nesse sentido, buscou-se amparo formal na Instrução Normativa do Ministério da Fazenda, que dispõe quanto ao critério de utilizado para a identificação do país como sendo ou não um paraíso fiscal, o que, segundo essa norma, depende do percentual de tributação aplicado às operações financeiras neles realizadas.

Verificou-se, também, serem a elisão e a evasão fiscais fenômenos transnacionais.

Desse fato, decorre a necessidade de o Brasil e os demais países que buscam uma forma de reduzir ou eliminar a perda de receitas originadas por tais procedimentos empreenderem mecanismo de cooperação internacional, em compasso com a realidade de um mundo globalizado, com todas as suas conseqüências.

Por final, procurou-se registrar alguns dos meios hábeis a promover essa interação internacional com o objetivo direto de extirpar a prática da evasão e da elisão tributárias.

Sob essa ótica, alinhou-se os Tratados Contra a Bitributação, os acordos de reciprocidade, as Convenções e as ações de cooperação judiciária recentemente aplicadas pelo Ministério da Justiça e pela Justiça Federal.

No plano internacional, destacou-se a atuação da OCDE (instituição econômica e financeira de abrangência internacional) e a cartilha emitida pela Comunidade Européia. Informações que, em razão da credibilidade de suas fontes, de maneira formal ou mesmo informal já observadas por boa parte dos países inseridos nas operações financeiras, políticas e econômicas transnacionais, dentre ele se incluindo o Brasil.

Coerente com uma realidade que exige cada vez mais integração e cooperação no plano internacional, inúmeras instituições brasileiras, como antes indicado, estão em pleno desenvolvimento de esforços para o alcance de melhores resultados na prevenção e combate à lavagem de dinheiro.

Nesse cenário, a irregularidade tributária se constitui realmente em um fenômeno que reclama o emprego de todos os meios e informações geradas por essas instituições. Hoje, a

justiça federal conta com inúmeras Varas especializadas em lavagem de dinheiro, estando em pronta e efetiva atuação conjunta com órgãos como o Banco Central e a Polícia Federal.

Conclui-se, de tal modo, que atualmente é imprescindível a integração do Brasil ao esforço legislativo e administrativo operado por diferentes Estados soberanos, que objetivam, também, a prevenção e a repressão da evasão e da elisão fiscais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. LIVROS

AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro. 10. ed. São Paulo, Saraiva, 2004.

AMORIM, Edgar Carlos. **Direito Internacional Privado**. Rio de Janeiro, Forense, 2000.

ANAIS DO SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. Brasília. ESAF. 2002.

ARAÚJO, Nádia. Direito internacional privado: teoria e prática brasileira. Rio de Janeiro, Renovar, 2004.

BASSO, Maristela (org.). **Mercosul: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros**. 2. ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 1997.

BASSO, Maristela. **O direito de empresa na nova ordem econômica internacional** : princípios de direito internacional público, direito internacional privado e direito internacional tributário. O direito internacional de terceiro milênio, São Paulo : LTr, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1989, 2º v.

BATISTA, João Grandino. **Normas de direito internacional**: tomo III, vol. 1. São Paulo. LTr, 2000.

BEHRENDTS, Frederico L. **Comércio Exterior**. 7. ed. Porto Alegre, Síntese, 2002.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo, Malheiros, 2003.

BRANT, Leonardo Nemer Caldeira (coord.). **O Brasil e os novos desafios do direito internacional**. Rio de Janeiro, Forense, 2004.

CAMPOS, João Mota de. **Direito Comunitário** – Vol. III. O Ordenamento Económico da União Europeia – A União Económica e Monetária. 2ª ed. Lisboa. Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª ed. São Paulo. Malheiros. 2003.

CASSELLA, Paulo Borba. **Direito internacional tributário brasileiro**: convenções de tributação. São Paulo, Quartier Latin, 2005.

CASSONE, Vitorio. **Direito Tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência. 16 ed., São Paulo. Atlas, 2004.

D'ANGELIS, Wagner Rocha (org.). **Direito internacional do século XXI: integração, justiça e paz**. Curitiba, Juruá, 2003.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

COOPERAÇÃO JUDICIÁRIA E COMBATE À LAVAGEM DE DINHEIRO – Cooperação Judiciária Internacional. AJUFE – Associação dos Juizes Federais do Brasil. Anais do Seminário. 2004.

CORRÊA, José Rossini. **Crítica da razão legal**. Rio de Janeiro, América Jurídica, 2004.

DELGADO, José Augusto; Fischer, Octávio Campos (coord.). Tributos e direitos fundamentais. Interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. São Paulo, Dialética, 2004.

MAIA, Rodolfo Tigre. **Lavagem de Dinheiro (Lavagem de ativos provenientes de crime). Anotações às disposições da Lei 9.613/98.** São Paulo. Malheiros. 1999.

MENEZES, Wagner (coord.). Direito Internacional no cenário contemporâneo. Curitiba, Juruá, 2003.

OLIVEIRA, Hilário de. **Direitos e Negócios Internacionais.** Belo Horizonte, Del Rey, 2001.

FEITOSA, RAYMUNDO JULIANO. Finanças públicas e tributação na constituinte. Rio de Janeiro, América Jurídica, 2003.

FEU ROSA, Pedro Valls. **Direito Comunitário – Mercosul e Comunidades Européias.** São Paulo. Ed. Esplanada, 2001.

FRANCA FILHO, Marcílio. **Introdução ao Direito Comunitário.** 1ª ed. São Paulo. Ed. Juarez de Oliveira, 2002.

GODOY, José Eduardo Pimental de. **Tributos, obrigações e penalidades pecuniárias de Portugal antigo.** Brasília. ESAF, 1983.

GODOY, José Eduardo Pimental de. **Glossário de tributos e impostos antigos do mundo todo.** Brasília. ESAF, 2002.

GODOY, José Eduardo Pimental de. **Dicionário de história tributária do Brasil.** Brasília. ESAF, 2002.

GORJÃO-Henriques, Miguel. **Direito Comunitário**. 1ª ed. Coimbra. Almedina, 2001.

HABIB, Sérgio. Brasil: **Quinhentos anos de corrupção**. Porto Alegre. Ed. Fabris. 1994.

HUCK, Hermes Marcelo. **A elisão tributária internacional e a recente legislação brasileira**. Justiça tributária, São Paulo, M. Limonad, 1998.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão. **Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo, Saraiva, 1997.

HUSEK, Carlos Roberto. Curso de direito internacional público. 5 ed. São Paulo, LTr, 2004.

JUNIOR, Alberto do Amaral. **Direito do Comércio Internacional**. Juarez de Oliveira, 1.ed. 2002.

LACERDA, Antonio Corrêa de. **O Impacto da Globalização na Economia Brasileira**. 4. ed. São Paulo, Contexto, 1999.

LASALLE, Ferdinand. A essência da constituição. 4 ed, Rio de Janeiro, Lumen Júris, 1998.

LOPES PORTO, Manuel Carlos. **Teorias da Integração e Políticas Comunitárias**. 2 ed. Coimbra. Almedina, 1997.

LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes Tributários. Aspectos criminais e processuais**. 2 ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2003.

OLMO, Florisbal de Souza Del'. **Direito internacional privado: abordagem fundamentais, legislação, jurisprudência**. Rio de Janeiro, Forense, 2004.

MENEZES, Wagner (coord.). **Direito internacional no cenário contemporâneo**. Curitiba, Juruá, 2003.

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão** . Imprensa: São Paulo, Aduaneiras, 2003.

PAULO, Caliendo. **Estabelecimentos permanentes em direito tributário**. São Paulo, Revistas dos Tribunais, 2005.

PALHARES, Cíntia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários – Uma visão prospectiva de sua despenalização**. Lúmen Júris. RJ. 2004.

PIMENTEL, Luiz Otávio (org.) **Direito Internacional e de Integração** . Florianópolis: Fundação Boiteux, 2003. 1072p.

PRATES, Renato Martins. **Interpretação tributária: e a questão da evasão fiscal**. Belo Horizonte, Del Rey, 1992.

RECHSTEINER, Beat Walter. **Direito Internacional privado: teoria e prática**. São Paulo, Saraiva, 2004.

REZEK, José Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. São Paulo, Saraiva, 2002.

SABA, Sérgio. **Comércio Internacional e Política Externa Brasileira**. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2002.

SIDNEY, Guerra. **Direito Internacional público**. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 2004.

SILVA; Ruben; WILLIAMS, Robert E. **Tratado dos Paraísos Fiscais**. São Paulo. Observador Legal. 1998.

SILVA, Juary C. **A macrocriminalidade**. São Paulo. RT. 1980.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária**. São Paulo. RT. 2003.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo. RT. 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Vol. II. São Paulo. Quartier Latin, 2004.

WERNECK, Paulo. **Comércio Exterior & Despacho Aduaneiro**. 3.ed. Curitiba, Juruá, 2001.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro. 6 ed. Forense. 2004.

ZIEGLER, Jean. **A suíça lava mais branco**. São Paulo. Brasiliense. 1990

2. ARTIGOS

Ancels, Eliana Karsten. Transparência fiscal internacional (controlled foreign corporations - CFC) : uma visão analítica à luz da sistemática jurídico - tributária brasileira. *Revista Forum de Direito Tributário*, v.2, n.8, p.77-128, mar./abr. 20

CARVALHO, Ivo César Barreto de. *Revista Dialética de Direito Tributário*. Nº 103. Abril/2004.

BORGES, Antônio de Moura. **O fornecimento de informações a administrações tributárias estrangeiras com base na cláusula da troca de informações, prevista em tratados internacionais sobre matéria tributária**. *Jus Navigandi*, Teresina, a. 4, n. 46, out. 2000. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1611>>. Acesso em: 22/06/ 2004.

BORGES, José Souto Maior. **Elisão Fiscal. (CTN, art. 116, Parágrafo Único -104-01)**. *Fórum de Direito Tributário*. Ano 1. nº 1. Jan/Fev. 2003.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **Elisão. Evasão Fiscal. Déficit Fiscal.** Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. Nº 225. jul/set. 2001.

Observatório da cidadania 2004 . **Evasão fiscal: bilhões desviados do desenvolvimento.** Disponível em www.taxjustice.net Acesso em 12/12/2004.

O fim dos paraísos fiscais . www.kanitz.com.br. Revista Veja, edição 1720, anl 34, nº 39, 3 de outubro de 2001. em 10/10/2003.

SAKAMOTO, Priscila Yumiko . **Da harmonização da legislação tributária no antievasiva no Mercosul.** Disponível no endereço eletrônico ...

GODOY, José Eduardo Pimentel de. **Breve memória histórica das alfândegas brasileiras.** Tributação em Revista. Nº 8. 1994. Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais – SINDIFISCO.

GODOY, José Eduardo Pimentel de. **Receita Federal: Cinco lustros de existência. Cinco séculos de história.** Tributação em Revista. Nº 6. 1993. Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais – SINDIFISCO.

GURTNER, Bruno. Evasão fiscal: bilhões desviados do desenvolvimento. Disponível em: http://www.socwatch.org.uy/es/informeImpreso/pdfs/tematicosc2004_bra.pdf. Acesso em 20/02/2005.

MELO, Daniela Victor de Souza. **Elisão e Evasão Fiscal – o Novo Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional, com a Redação da Lei Complementar nº 104/2001.** Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 69. junho de 2001

MARONE, José Ruben. **Considerações sobre a elisão fiscal em face da aplicação dos tratados internacionais contra a dupla tributação, e os parâmetros correspondentes.** P. 283/308. Elementos atuais de direito tributário. Ives Gandra da Silva Martins (coord.), André Elali. Curitiba, Juruá, 2005.

MARTINS, Ives Gandra. **Elisão Fiscal**. Revista Tributária de Finanças Públicas. RT. nº 36. Ano 9. Janeiro-Fevereiro/2001.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior e Aspectos de Elisão e Evasão Fiscal no Direito Brasileiro e no Intenacional**. RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário. nº 102. Março/2004.

SAKAMOTO, Priscila Yumiko. **Da harmonização da legislação tributária antievasiva no Mercosul**. Disponível em:
http://www.uel.br/cesadireito/doc/estado/artigos/tributario/ARTIGO_PRISCILA_MESTRADO_UEL_Harmoniza%C3%A7%C3%A3o_e_Evas%C3%A3o.pdf.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Elisão Fiscal e a LC nº 104/01**. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 83. Agosto/2002.

XAVIER, Alberto S. P. A evasão fiscal legítima. O negócio indireto em direito fiscal. Revista de direito público, São Paulo, n. 23. jan/mar. 1973.