

Subterfúgio fiscal: uma análise a partir da estrutura da norma jurídica tributária

Priscilla Manfredi

Aluna do 5º ano diurno da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo.

Resumo: Este artigo versa sobre a relação existente entre a norma tributária e os comportamentos destinados a reduzir gastos fiscais. Para tanto, encontra-se estruturado em cinco seções. Na primeira delas, têm-se noções introdutórias que situam o leitor acerca dos objetivos perseguidos. A segunda se destina a particularizar a norma tributária, a partir de seu conteúdo e demais elementos compositores. Na terceira parte será examinada a origem da obrigação tributária. A quarta aborda a questão da liberdade e o efeito decorrente das normas em tela. Com a quinta parte tem-se a conclusão que abaliza o perfil da norma tributária e nele encontra a justificativa da “fuga” dos tributos tentada pelo contribuinte.

Palavras-chave: norma tributária; obrigação tributária; economia fiscal; liberdade; livre-arbitrio; tributação.

“Em vez de ler o texto e procurar depois o modo de o interpretar, quer com a análise das realidades, quer com as luzes do movimento social, ou da exegese livre, é melhor aprofundar o estudo dogmático do Direito, conhecê-lo em sua íntima fenomenalidade, baixar depois ao conhecimento da sociedade que mais nos interessa e finalmente examinar o texto legal.”

(Pontes de Miranda)

1. Introdução

A elisão fiscal deve ser entendida como prática tendente a evitar a incidência da norma tributária. Esta prática visa minimizar, de forma lícita, custos fiscais. Entretanto, esta não é a única forma utilizada para alcançar a economia fiscal, há que se notar que comportamentos ilícitos também têm sido praticados com esta mesma finalidade. Comportamentos estes que são designados pela expressão evasão fiscal.

O senso comum costuma usar como justificativas para as condutas acima apontadas, que em última análise representam formas (lícita ou não) de fuga da tributação, questões como a da má utilização da arrecadação tributária, o excesso de tributação, a corrupção existente etc. A justificativa pautada nos referidos fatores apresenta certa plausibilidade e pode até corroborar para a compreensão do fenômeno em epígrafe. Porém, tais fatores não serão examinados aqui, uma vez que o presente artigo não se destina a analisar sociologicamente a fuga tributária.

Assim, cumpre esclarecer e ressaltar que o objetivo deste estudo é a apreciação dogmática da estrutura das normas jurídicas tributárias, de forma a possibilitar o reconhecimento do comportamento de subterfúgio fiscal¹ enquanto resultado ou efeito das próprias normas em tela.

2. Identificação das normas tributárias

É tarefa essencial, iniciar a presente investigação, destacando os elementos identificadores (próprios) das normas tributárias, para que desta forma, se consiga entender a razão pela qual se trava o eterno e *“tenso conflito entre fisco e contribuinte”*².

Segundo Marcos Bernardes de Mello, a norma jurídica *“prevê fatos (suporte fático) aos quais imputa certas conseqüências (=eficácia jurídica) com implicações no plano do relacionamento intersubjetivo”*³. A norma jurídica tributária também possui esta estrutura lógica, assim é mister destacar as características que conferem à norma jurídica, natureza tributária.

Sabe-se que as normas tributárias possuem função de resguardar ou assegurar o cumprimento de uma obrigação imposta pelo Estado ao contribuinte. Tais normas são dotadas de cogência; não há facultatividade depois de ocorrido o fato previsto abstratamente pela norma. Entretanto este não pode ser o elemento diferenciador das normas em tela, já que ele é comum a todas as normas jurídicas. A estrutura das normas tributárias é idêntica à das demais normas do Direito, qual seja, hipótese, mandamento e sanção⁴.

Também não é possível identificar a norma tributária simplesmente pelo comando de *“entregar dinheiro ao Estado”* nela contido, já que é possível haver situações em que este comando estará presente, sem, contudo se estar diante de uma norma tributária. Tome-se como exemplo os casos em que este comando decorre de contrato firmado entre Estado e particular, como a locação de um prédio público, ou como sanção pela realização de ato ilícito.

“A norma cuja hipótese se refira à criação de obrigação por virtude de livre manifestação de vontade dos sujeitos, voltada precipuamente para constituição de vínculo, não é tributária, e a obrigação nela baseada não é tributo.

¹ A expressão subterfúgio fiscal está sendo empregada para abarcar os comportamentos, sejam eles lícitos ou ilícitos tendentes a obter economia fiscal.

² DÓRIA, 1977: 24.

³ MELLO, 2003: 29.

⁴ Cf. ATALIBA, 1981: 40.

*Nem é tributo a obrigação que não obstante ex lege, se constitua em sanção de ato ilícito*⁵.

Geraldo Ataliba é incisivo ao afirmar “É norma tributária [...] a que trata do tributo, na sua configuração e dinâmica, e rege o relacionamento que o instituto enseja estabelecer entre os sujeitos da obrigação tributária”⁶.

Nesta seara, é preciso elencar os requisitos necessários para a configuração da norma tributária e conseqüentemente do tributo, a saber: a obrigação de entregar dinheiro ao Estado, que deve estar condicionada ao acontecimento no mundo fenomênico de fato lícito (operação jurídico-econômica, que é signo presuntivo de riqueza) eleito e descrito pelo legislador, nos limites de sua discricionariedade concedida pelo sistema constitucional⁷.

A lei descreve de forma abstrata um fato escolhido pelo legislador, que, se e quando acontecido concretamente, terá força jurídica de criar o vínculo obrigacional tributário. Assim o surgimento do liame jurídico-tributário, juntamente com direitos e correlatos deveres entre as partes está condicionado à conjugação da previsão de fato hipotético com sua concreta ocorrência.

Se a norma tributária é aquela que trata do tributo, e mais do que isto, por ocasião de sua incidência faz insurgir a obrigação de pagar tributo, logo, quando o contribuinte intenta se furtar da mencionada obrigação, é da incidência da norma tributária que ele está tentando escapar.

2.1. Surgimento da obrigação tributária

Importa agora, pontuar marcadamente o nascimento da obrigação tributária. Como já foi anteriormente apontado, a lei tributária prevê abstratamente uma hipótese que ocorrendo tal e qual no mundo dos fatos, faz surgir a obrigação tributária.

A doutrina tem apresentado divergências ao adotar terminologia para expressar o acontecimento fático desencadeador da obrigação legal. A doutrina alemã optou por designá-lo de “*Tatbestand*”. Pontes de Miranda, traduzindo esta expressão alemã intitulou-o “*suporte fático*”, a doutrina italiana por seu turno, o designou “*fattispecie*”⁸, a legislação tributária pátria se utiliza da nomenclatura “*fato gerador*”. Em que pese todas as adoções terminológicas, prefere-se compartilhar da difundida por Geraldo Ataliba, a saber, “*fato imponível*”, que “*é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que - por corresponder rigorosamente à descrição prévia hipoteticamente formulada pela h.i. - dá nascimento à obrigação tributária*”⁹. Ademais, pode-se dizer que “*a característica fundamental do fato imponível consiste, pois, na sua natureza de fato jurídico, a que a lei vincula o nascimento da obrigação*”¹⁰.

Para que se possa desenvolver de maneira satisfatória a assertiva acima proposta, torna-se necessário clarificar de onde se origina a obrigação tributária, classificando-a destarte, como obrigação *ex lege* já que “*a lei é fonte imediata e direta da relação obrigacional*”¹¹.

⁵ ATALIBA, 1981: 47.

⁶ ATALIBA, 1981: 47.

⁷ Cfr. ATALIBA, 1981: 46-54.

⁸ O autor italiano Emilio Betti explica o fenômeno da incidência da seguinte forma: “*A nova situação jurídica estabelecida pela norma, não se produz enquanto se não verificar, inteiramente, a hipótese de facto, a fattispecie, que é o seu pressuposto*”. (BETTI, 1969: 17).

⁹ ATALIBA, 1981: 57.

¹⁰ JARACH, 1971: 340.

¹¹ DÓRIA, 1968: 267.

A obrigação tributária aparece sempre por força e vontade da lei, todavia há que se atentar para a impossibilidade da lei, por si só, gerar a obrigação, ou seja, sem a existência real do fato previsto na norma. Dino Jarach a este respeito escreve que “*o tributo, não é um efeito secundário ou ulterior da vontade das partes, mas, exclusivamente da vontade da lei*”¹². Sendo a obrigação tributária vontade única da lei, (obrigação *ex lege*) deduz-se que a obrigação tributária é sempre consequência de um fato jurídico. Pontes de Miranda define fato jurídico, nos seguintes termos:

*“Já vimos que o fato jurídico é o que fica do suporte fático suficiente, quando a regra jurídica incide e porque incide. Tal precisão é indispensável ao conceito de fato jurídico. Vimos, também, que no suporte fático se contém, por vezes fato jurídico, ou ainda se contém fatos jurídicos. Fato jurídico, é pois, o fato ou complexo de fatos sobre o qual incidiu a regra jurídica; portanto, o fato de que dimana, agora ou mais tarde, talvez condicionalmente, ou talvez não dimanar, eficácia jurídica. Não importa se é singular, ou complexo, desde que, conceitualmente tenha unidade”*¹³.

Pelo princípio da infalibilidade da norma jurídica, realizado concretamente o fato previsto em lei, ela incidirá. “*Ao preceituar a conduta, fazendo irromper direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos, o conseqüente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica, que se instala, automática e infalivelmente, assim que se concretize o fato*”¹⁴.

3. Resultados práticos da obrigação tributária

Em Direito Tributário, a norma incide formando a relação jurídico-tributária, a partir da qual surge para o sujeito ativo o direito de exigir o pagamento do tributo e ao sujeito passivo dever de entregar dinheiro ao Estado (pagar tributo)¹⁵. Neste momento é oportuno fazer uma ressalva, no campo tributário é necessário que o fato imponible seja vertido em linguagem competente, através do *lançamento tributário* para que o crédito torne-se exigível. A figura do lançamento tributário é *conditio sine qua non* para a cobrança do crédito. Note-se que o crédito passa a existir desde o momento da incidência da norma, porém só poderá ser exigido depois do lançamento. “*Pode existir obrigação tributária sem crédito que lhe corresponda, apenas não sendo verdadeira a inversa*”¹⁶. Logo, não obstante as inúmeras controvérsias acerca da natureza do lançamento tributário, entende-se que este se trata de instrumento meramente declaratório do crédito que já foi previamente constituído por ocasião da incidência da norma ao caso concreto (realização do fato imponible)¹⁷.

É possível que o fato imponible seja um negócio jurídico ou ato jurídico e que mesmo neste caso a obrigação de pagar tributo não seja decorrente da vontade das partes, “*a fonte da obrigação tributária [...] não é a vontade das partes mas, unicamente a vontade da lei*”¹⁸. As partes envolvidas num negócio jurídico realizam-no a partir da suas vontades (autonomia privada), optaram por celebrá-lo, contudo não escolhem se aceitam ou não o efeito tributário dele resultante, este último é sempre

¹² JARACH, 1971: 340.

¹³ PONTES DE MIRANDA, 1964: 77.

¹⁴ CARVALHO, 2003: 281.

¹⁵ Cf. ATALIBA, 1981: 47.

¹⁶ FANUCCHI, 1975: 223.

¹⁷ Trata-se de tema ensejador de estudos e pesquisas, contudo o presente trabalho monográfico não pode abarcar o tratamento de tal matéria. Para análise mais detida v. NOGUEIRA, 1965: 35-46.

¹⁸ CARVALHO, 2003: 281.

inevitável. Sampaio Dória a este respeito desenvolveu o seguinte raciocínio:

*“Sua opção está na prática do ato (...) e não no surgimento de um efeito colateral (obrigação tributária), que deriva não do ato em si, em sua formação jurídico-formal, mas de um fato econômico que ele exterioriza (circulação de riqueza)”*¹⁹.

Fábio Fanucchi diverge do entendimento acima demonstrado, por não considerar a relação jurídico-tributária ato de imposição aos particulares, uma vez que nela seria possível encontrar também o elemento vontade do sujeito passivo. O ilustre tributarista neste sentido assevera:

*“Para que a obrigação se concretize, torna-se necessário que o sujeito passivo, por manifestação exclusiva de vontade, ou pratique ato descrito em lei como justificador do aparecimento da obrigação [...], ou, que ele se capacite, por simples aceitação de circunstância, a assumir a posição de sujeito capaz de contribuir para os cofres públicos [...]”*²⁰.

Para o referido autor, é impossível não considerar a vontade do sujeito passivo como elemento integrante da relação jurídico-tributária, já que a obrigação tributária não resulta somente da lei, mas sim de fatos materiais que guardem correspondência com as imposições legais. Fatos estes que só se realizarão única e exclusivamente se houver vontade do particular.

Os escritos de Fanucchi levam a crer que o particular goza de plena liberdade para escolher se deseja ou não aceitar a obrigação

decorrente da relação tributária, todavia esta liberdade deve ser considerada ilusória ou ao menos, limitada. Ilusória porque de quase todos os fatos da vida surge uma relação tributária e consequentemente a obrigação de pagar tributo; “ninguém, dentro de uma sociedade organizada, pode subsistir sem a prática de alguns atos suscetíveis de imposições fiscais”²¹. Chega a ser um absurdo imaginar que um indivíduo possa viver à margem da tributação, isto porque o simples ato de comprar uma mercadoria qualquer, enseja o surgimento de obrigação tributária. E ainda que assim não se entenda, o raciocínio desenvolvido pelo jurista pode ser impugnado, pelo fato de que a liberdade enquanto livre arbítrio trata-se de uma idéia superada. A partir da sociedade contemporânea, a liberdade dos indivíduos é uma liberdade limitada e profundamente modificada.

4. Liberdade e tributação

Conforme as observações do professor Tercio Sampaio Ferraz Junior a idéia de liberdade como livre arbítrio, desenvolvida durante o século XIII aos poucos vai perdendo forças. Em meados do século XX, a liberdade passa a ser concebida como cálculo de risco. Esta transformação pela qual passou a noção de liberdade deve-se a diversos fatores, dentre os quais se destaca o nascimento da “*sociedade de massas, em que a igualdade se substitui pela uniformidade*”²² e que acaba por gerar principalmente “*a estandardização da vida*”²³. Tercio Sampaio assim adverte:

“O que entra no lugar da liberdade/livre arbítrio é, pois, a liberdade como uma espécie de atividade calculista enquanto uma capacidade suposta e pressuposta de fazer apostas com ris-

¹⁹ DÓRIA, 1968: 267.

²⁰ FANUCCHI, 1975: 217.

²¹ DÓRIA, 1968: 267.

²² FERRAZ JUNIOR, 2003b: 119.

²³ FERRAZ JUNIOR, 2003b: 120.

cos mínimos. Não se trata de uma vontade de escolher que se guia pela razão, mas um conjunto de opções de cálculo, que pode ser implementado [...]”²⁴.

Fábio Fanucchi pretendeu sustentar o argumento de que a obrigação tributária não seria um ato de imposição, mas sim de livre escolha dos particulares. Entrementes, esta argumentação deve ser afastada pelos motivos elencados abaixo.

Primeiramente, vale lembrar que a escolha do contribuinte a que Fanucchi se refere não está diretamente ligada à obrigação tributária, mas à realidade pré-jurídica ou fática. É óbvio que o particular praticará o fato impositivo pautado por sua vontade; ele tem a intenção de praticar o fato, contudo não deseja o efeito tributário dele resultante. Estão em planos diversos, no momento da prática do fato há a escolha, porém uma vez realizado fato descrito na norma, a tributação será imposta, não há como dela se furtar. Forçoso concluir também que a manifestação de vontade do particular não pode ser elemento integrante da relação jurídico-tributária, uma vez que se dá em momento anterior à formação desta.

Ademais, ressalte-se que a escolha feita pelo particular no plano dos fatos, não é uma escolha plena, mas sim limitada: ao particular caberá escolher dentre as várias opções que o direito lhe possibilita, aquela que melhor satisfaça seu interesse.

Com as colocações, fica demonstrada a ausência de reciprocidade ou acordo de von-

tades na relação tributária, assim, é de se notar que esta relação não é fruto de decisão ou livre arbítrio de ambas as partes, mas somente de uma, o Estado.

Mister se faz, trazer à colação as escorreitas lições de Sampaio Dória que identificam perfeitamente o equívoco há pouco apontado:

“O elemento vontade, pois, no campo tributário funciona como fator negativo, que não influi diretamente no surgimento da obrigação, mas sim no pressuposto fático que a condiciona”²⁵.

Reputa-se necessário atentar para a existência de outro dado na estrutura das normas tributárias, que também enseja a fuga da tributação. Segundo Paulo de Barros Carvalho, as relações jurídicas dividem-se em obrigacionais e não-obrigacionais²⁶, “sendo o critério seletivo das espécies o caráter patrimonial da prestação”²⁷. As relações obrigacionais, portanto pressupõem a existência de prestações dotadas de valor econômico e as não-obrigacionais, por sua vez, têm como conteúdo, prestações que não sejam passíveis de apreciação econômica. Desta forma é possível identificar a figura da relação obrigacional “cujo traço característico é hospedar prestação de natureza patrimonial”²⁸.

Todas as relações que importam ao Direito Tributário são marcadas pelo caráter patrimonial²⁹. E esta característica causa nos destinatários de suas normas um profundo descontentamento. Descontentamento este que pode inclusive ser identificado numa das grandio-

²⁴ FERRAZ JUNIOR, 2003b: 124.

²⁵ DÓRIA, 1968: 268.

²⁶ Esta divisão não é aceita pacificamente por toda a doutrina, ressalta-se, entretanto que é a majoritária, razão pela qual foi utilizada pelo presente trabalho. Cfr. (CARVALHO, 2003: 286).

²⁷ CARVALHO, 2003: 286.

²⁸ CARVALHO, 2003: 286.

²⁹ Inobstante a existência de entendimento divergente, neste ponto compartilha-se da opinião de Fábio Fanucchi, que atribui também as obrigações acessórias caráter patrimonial. O ilustre autor assim se posiciona por considerar que a obrigação acessória realizada pelo sujeito passivo da relação tributária trata-se de substituição ao trabalho que seria executado pelo Fisco e, portanto passível de apreciação econômica. Cfr. FANUCCHI, 1975: 224. Ilustrando o entendimento divergente CARVALHO, 2003: 287.

sas obras de William Shakespeare (*Romeu e Julieta*), durante uma fala em que Romeu, movido pelo desespero de saber que Julieta (seu grande amor) estava morta, tenta convencer um boticário a vender-lhe veneno com qual pretende praticar o suicídio:

*“E a tua pobreza, que te importa a morte? Bem clara se vê a fome no teu rosto, além da tristeza e do desespero. O mundo tem alguma lei para te fazer rico?”*³⁰.

Vê-se que as normas de direito tributário caracterizam uma relação obrigacional, e mais do que isto, de cunho pecuniário.

Aliás, é esta característica que faz com que as normas tributárias causem reações nos governados tão diversas das geradas pelas normas de Direito Penal, conquanto possuam estruturas semelhantes. Afinal por uma questão de ordem sociológica, sabe-se que o ser humano é um ser movido essencialmente pelo dinheiro, principalmente, com ao advento do capitalismo hodierno. Cite-se assim, a canção “Pecado Capital” do compositor brasileiro Paulinho da Viola, que traduz muito bem o espírito humano, ao afirmar que quando o assunto é dinheiro “o jeito é se virar: cada um cuida de si, irmão desconhece irmão. E aí dinheiro na mão é vendaval [...]”.

Neste sentido pode-se dizer que o desejo de “*resistir à contração compulsória do patrimônio particular*”³¹, impulsiona o contribuinte a procurar alguma forma de evitar a incidência da norma tributária.

Ainda acresce-se aos demais motivos retro expostos, a sanha arrecadatória do Estado que, como se sabe, perdura desde longa data. A alta carga tributária só vem agravar o sentimento de injustiça presente no íntimo dos con-

tribuintes, que vêem seus patrimônios marcados **compulsoriamente** por uma tributação desmedida. Alfredo Augusto Becker, com a genialidade que lhe é peculiar, chega a afirmar sarcasticamente:

*“A tributação irracional dos últimos anos conduziu os contribuintes (em especial os assalariados) a tal estado que, hoje, só lhes resta a tanga. E além da tanga, restam-lhe apenas a fé e a esperança na mudança desse estado de coisas [...]. Porém se a estes contribuintes tributarem até mesmo a tanga, perdas estarão a fé e a esperança”*³².

5. Conclusão

O presente artigo procurou abalzar a justificativa jurídica da “fuga” tributária, sem, contudo deixar de considerar alguns fatores de ordem sociológica.

Ao longo da explanação demonstrou-se que a própria estrutura da norma jurídica tributária reúne elementos suficientes para justificar o fenômeno de subterfúgio fiscal, e assim reconhecê-lo enquanto efeito da norma tributária. Porém ressalta-se que a palavra **efeito** aqui utilizada não pode ser entendida no sentido de ponteano, ou seja, no sentido de carga eficaz da norma, mas sim como uma relação entre a disposição normativa e o resultado comportamental de afastamento (polaridade negativa “fuga”) dos destinatários.

Em primeiro lugar, rememore-se que para que uma norma seja considerada de natureza tributária é necessário que seu conteúdo verse sobre tributo. A norma jurídica tributária prevê um fato (operação econômica) e a ele imputa a consequência de pagar tributo (obrigação tributária).

³⁰ SHAKESPEARE, 1980: 337.

³¹ DÓRIA, 1977: 24.

³² BECKER, 1999: 15.

Como restou demonstrado, a obrigação tributária tem como fonte única a lei, nela não influenciando a vontade do particular. Assim, vale dizer que o efeito da norma não é escolhido pelo contribuinte, mas sim imposto e que a liberdade deste restringe-se à decisão de praticar ou não o fato imponible.

Tem-se ainda que a norma tributária é de cunho pecuniário, e que sua incidência onera

compulsoriamente a operação jurídico-econômica realizada pelo particular.

Por todo o exposto, pode-se concluir que a incidência da norma tributária não é almejada, e que falar em fuga dos tributos, em última análise, significa falar em fuga (lícita ou não) das normas tributárias. Deste modo, pode-se traçar o perfil da norma tributária enquanto norma de rejeição social e nela mesma encontrar as justificativas do subterfúgio fiscal.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2ª ed., 3ª tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999.

BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*, Tomo I, Tradução de Fernando de Miranda. Coimbra: Coimbra Editora, 1969.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15ª ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 2003.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo, 1968.

_____. *Elisão e evasão fiscal*. 2ª ed. São Paulo, José Bushatsky, 1997.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário*. Vol. I. 3ª ed. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, Brasília, 1975.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

JARACH, Dino. Estrutura e elementos da relação jurídico-tributária. *Revista de direito público*. São Paulo, v. 16. Abr./Jun., 1971, pp. 337-345.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e evasão fiscal. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, v. 77, n. 638 Dez. 1998, pp. 30-41.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1965.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*, tomo I. 2ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

_____. Naturalidade do fenômeno jurídico. *Revista Jurídica Virtual*, vol. III, n. 33. Fevereiro/2002. Disponível na Internet via: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_71/index.htm.

SHAKESPEARE, William. *Romeu e Julieta*. Rio de Janeiro: Otto Pierre, 1980.