

A LUTA CONTRA A FRAUDE FISCAL

(1.º estudo)

CAMILLE ROSIER

Professor de Legislação Financeira
e Fiscal em Paris e Angers

SUMÁRIO: *A evasão fiscal. Recusa de pagar e de votar o imposto. Translação e incidência. Classificação e formas da fraude fiscal. Fraude no lançamento e na cobrança do imposto. Manifestações históricas da fraude fiscal.*

* Há séculos que os sociólogos e economistas insistem sobre a importância exercida na vida das nações pelos antagonismos e lutas engendrados entre indivíduos, classes, profissões, partidos, grupos, etc.

Observam que essas oposições sociais são determinadas pelos caracteres, aptidões e interesses divergentes dos adversários, pela complexidade das necessidades humanas, pela variedade de estrutura dos diversos agrupamentos, pela rivalidade, opressão e desigualdade. Sem desconhecer a atuação motriz da solidariedade e da harmonia na história, êles atribuem maior força à luta, e consideram esta última como sendo o princípio da evolução social, e fazem-na surgir sob suas três formas de manifestações: a assimilação, a subserviência ou o aniquilamento.

A história, acrescentam, está cheia de antagonismos e lutas entre tribos, nações e raças, entre Estados, províncias, dinastias, oligarquias, entre classes, castas e ofícios, entre religiões e seitas, entre nacionais e estrangeiros, entre homens e mulheres, entre jovens, adultos e velhos, entre governantes e governados, entre militares e civis, entre servos e escravos e homens livres, entre patrões e empregados, entre senhorios e locatários, entre proprietários e fazendeiros, entre produtores e consumidores, etc.¹

* NOTA DA RED.: Tradução de Guilherme Augusto dos Anjos, vol. IV, n.º 4-5-1950, ps. 148-168 do *Bulletin de Documentation Fiscale Internationale* — L. J. Veen Ltd. — Publisher — Amsterdam.

1 Tarde, *A oposição universal*; Effertz, *Os antagonismos econômicos*; Delevsky, *Antagonismos sociais e antagonismos proletários*; Sertillanges, *Nossas Lutas*; Justo, *Teoria e prática da história*, etc. . . ; Camille Rosier, *O ensino da política econômica nas escolas superiores de comércio*.

§ 1.º — A EVASÃO FISCAL OU A LUTA ENTRE OS AGENTES DO FISCO E OS CONTRIBUINTE

O antagonismo social se manifesta sob forma bem antiga, na ocasião do lançamento e da cobrança dos impostos: a luta perpétua entre os representantes do fisco e os contribuintes.

Tal oposição é denominada, pelos técnicos, *evasão fiscal*; é a reação instintiva contra uma arrecadação de rendimentos ou redução do poder de compra, contra uma amputação do capital, etc., é a resistência do contribuinte que se considera oprimido, é a réplica sincera ou hipócrita de um devedor que se julga injustamente punido e despojado; é, em suma, a defesa de um indivíduo que se crê a vítima de uma coação demasiada poderosa.

Essa evasão é, assim, a companheira inseparável das arrecadações fiscais, é a manifestação do perpétuo antagonismo entre o fisco e os contribuintes. Como disse Carnot “tôdas as agitações populares, quaisquer que sejam as causas aparentes ou imediatas, tiveram, até hoje, na realidade, um único objetivo: o de libertar-se do fardo das imposições tributárias”.

Se o fisco chega inconscientemente a considerar os contribuintes unicamente como contraventores, estes últimos acabam por se persuadir, a seu turno, de que se acham sitiados e de que devem reagir contra essa perseguição de tôdas as maneiras, possíveis. Mostram-se descontentes e relutantes, passando a considerar o Tesouro como adversário implacável, contra o qual tôda arma é válida; os devedores tornam-se instintivamente atrevidos, prontos a não prestar nenhuma colaboração, e dispostos a fazer tudo para pagar o menos possível, apelando para todos os meios de direito e de fato.

A evasão fiscal se reveste de formas muito diversas: umas, discretas; e outras, brutais; umas, desastrosas para o Tesouro, outras mais indiferentes. Por exemplo — a recusa de pagar ou de votar o impôsto — o desaparecimento da matéria tributável — a transferência do impôsto — a fraude fiscal prôpriamente dita.

A recusa de pagar o impôsto

Trata-se de uma verdadeira rebelião, de manifestação do direito à insurreição contra o Estado.

Tal recusa é, aliás, suscetível de se exteriorizar de modos mui diversos: pode ser uma abstenção individual ou um gesto coletivo por parte dos contribuintes de uma circunscrição e de uma categoria social, profissional, confessional ou racial; o fisco esbarra contra uma passividade, isto é, contra uma vontade de não se desobrigar das cotas devidas ao erário público, suportando todos os meios possíveis de execução (penhora, sequestro por dívida privilegiada, venda forçada).

Tal sonegação pode também se traduzir por agitações mais violentas: pressão sôbre as Assembléias políticas e seus membros, ataque contra os agentes do fisco, destruição de documentos fiscais, etc.; é a “*Jacquerie* fiscal”, prôpriamente dita.

Na França, o legislador preocupou-se com a questão: durante o antigo regime, limitava-se a enviar tropas contra os contribuintes revoltados ou pelo menos alguns indivíduos que se instalavam e eram sustentados pelos contribuintes em atraso, até que estes últimos se libertassem das dívidas.

Atualmente, uma lei de 28 de fevereiro de 1933 (art. 71), pune, com as penas previstas pela lei de 12 de fevereiro de 1924, para os atentados contra o crédito do Estado, isto é, com 3 meses a 3 anos de prisão, e com multa de 1.000 a 2.000 francos, quem quer que, por via de fato, ameaças ou manobras planejadas, haja organizado ou tentado organizar a sonegação coletiva do impôsto. Trata-se, logo se vê, de manobras verdadeiras e não de simples opiniões ou atos de propaganda.

Embora a recusa de pagar o impôsto pareça muito pouco admissível, encontrou, entretanto, por diversas vêzes, na história, os seus defensores.

Alcebiades defendeu-a, notadamente: “E se a multidão nos Estados democráticos, declara êle a Péricles, tomar, em relação aos ricos, medidas fiscais oppressivas, dirás tu que é uma lei digna de ser respeitada?”

Locke, no fim do século XVII, é também categórico no tocante ao direito de resistência às exigências injustificadas do fisco: “quando os legisladores se esforçam em rapinar e destruir os *bens* peculiarmente pertencentes ao povo, põem-se em estado de guerra contra o povo, o qual fica absolvido e isento de qualquer espécie de obediência para com êles”.

A sonegação de pagar o impôsto foi também defendida pelos representantes de Igrejas. “Para que o impôsto seja legítimo e obrigatório, declarou numa carta pastoral o Cardeal *Maurin*, é imprescindível que êle corresponda ao bem comum e a uma verdadeira necessidade. Nenhum govêrno, qualquer que seja, tem poder direto sôbre os bens dos particulares. Não pode, portanto, como ensina São Tomaz, impor-lhes encargos que, não sendo exigidos pelo bem comum, serviriam antes para satisfazer sua cupidez ou seu amor pela fama. Leis que estabelecessem tais impostos seriam antes *atos de violência* do que prôpriamente leis. Já foi dito com razão: tôda vez que o impôsto ultrapassa um limite razoável, êle se devora a si mesmo. Não se poderia, pois, em sã consciência, condenar rigorosamente a resistência”.

O papa Leão XIII observou, por sua vez, que “a autoridade pública age contra a justiça e a humanidade, quando, a pretexto de impostos, grava *desmedidamente* os bens dos particulares”.

O pastor Louis *Lafond* sem se mostrar tão categórico no jornal “*Le Temps*”, perguntava se “o povo era soberano a ponto de legitimar, por sua própria vontade, tôdas as extorsões fiscais”. Não há nada acima dessa soberania, nem moral, nem justiça, e equidade, nem mesmo condições naturais e necessárias da vida nacional? Eis o que seria preciso procurar. E como *resistir* vitoriosamente às hordas

que só se preocupam em saquear tudo — bens como o da liberdade dos franceses — se êstes últimos consentem nas capitulações legais que lhes entregam, de início, a cidadela?”

Jêze, enfim, julgou que a fraude nada tem a ver com a moral, quando os governantes abusam de sua força passageira, servindo-se do impôsto para opprimir uma classe social em proveito de outra classe, ou quando o espirito de fiscalidade da Administração acaba em atribulações incessantes para os indivíduos. “Neste caso, diz êle, há conflito de forças; é uma forma da guerra social. Os indivíduos, ameaçados de espoliação, buscam subtrair-se à confiscação disfarçada sob o nome de impôsto: não reconhecem nenhum dever moral; moralmente, a insurreição contra a opressão fiscal é legítima nesse caso e a fraude fiscal não é violação de uma regra moral”.

A história de França fornece, sôbre a sonegação de pagar o impôsto, inúmeros exemplos: basta lembrar algumas dessas revoltas de contribuintes a partir de meio milênio antes do momento atual. Foram, sem dúvida, favorecidas por uma situação política agitada (autoridade central pouco sólida — guerra— invasão de território — desperdício financeiro, etc. . .); mas não deixam de ser menos reveladoras do poder de reação brutal do contribuinte.

Em 1447, escorchados pelos agentes do fisco, os contribuintes do Languedoc recusam-se a pagar as taxas reais e o “equivalente” em particular e lançam outros tributos, do mesmo tipo, porém menos onerosos!

Em 1456, rebenta a insurreição da Guiana: os súditos, que acabam de ser libertados da dominação inglêsa, e obtiveram do rei de França um tratado autorizando suas isenções municipais, se espantam de ver os agentes do fisco lhes cobrarem a “talha” (*taille*), os impostos sôbre bebidas (“*aides*”) e a “*gabela*”; expulsam-nos e tornam a chamar os britânicos.

Em 1460, dois meses depois da coroação de Luís XI, os habitantes de Reims se insurgem contra os agentes do fisco, forçam-nos a se esconder, devastam os seus domicílios e queimam os registros fiscais; a repressão é terrível e se traduz por mãos e orelhas cortadas, enforcamentos, banimentos, confiscações e multas.

O reinado de Francisco I é agitado: os contribuintes da Bretanha rejeitam, em 1518, a introdução da gabela; em 1523 o Languedoc se opõe ao lançamento de um “acrêscimo” tributário; em 1542, uma verdadeira rebelião estala em Saintonge por causa da gabela.

Henrique IV encontra as mesmas dificuldades: em 1593, os camponeses se sublevam, aos milhares, em Poitou, Saintonge, Limousin, Marche, Périgord, Quercy, Guyenne, e na Gasconha, recusando-se ao pagamento da “talha” (*taille*) dízimos e direitos feudais, aos gritos de “abaixo os trincadores”, isto é, os funcionários que “trincam” o pobre povo.

A insurreição dos contribuintes se generaliza durante o ministério de Richelieu: êste, em 1624, reprime duramente em Quercy, em 1624, uma sublevação de 16.000 camponeses que não quiseram

mais pagar o tributo da “talha” e seus suplementos cada vez mais pesados e que expulsaram os cobradores.

Em 1630, a introdução dos cobradores fiscais provoca violentas reações na Borgonha e na Provença; em Dijon, os vinhateiros, vendo nisso o prelúdio do estabelecimento dos impostos sôbre bebidas (*aides*), dão lugar a uma rebelião que é sufocada pelo próprio rei.

Em 1632, são os Lioneses que se revoltam contra as novas tarifas aduaneiras; em 1635, os habitantes de Toulouse fazem uma demonstração pública contra uma taxa não permitida pelos poderes públicos; no mesmo ano, *Perigueux*, *Agen* e *Bordeaux* se agitam contra o aumento dos direitos sôbre as bebidas; em 1636, as províncias de Saintonge e de Angoumois se recusam a pagar o impôsto da “talha”; em 1637, a revolta fiscal chega até à Guyenne, e às províncias de Périgord e Poitou; em 1639, é a insurreição geral dos contribuintes na Normandia; em Avranches, Vire, St-Lô, Coutances, Bayeux, Lisieux e Caen, os cartórios fiscais de cinco grandes fazendas são saqueados: os agentes do fisco são pilhados e massacrados; os contribuintes rebeldes se organizam militarmente e se intitulam os “soldados do sofrimento”, os “soldados do General João Descalço”; em Rouen, no mês de agôsto, os contribuintes destroem os cartórios de cobrança da “talha”, cercam as casas de funcionários fiscais, matando alguns; o Parlamento desce para a rua e luta contra a insurreição, etc...

Em 1654, são os motins em Bourbonnais e na Guyenne: os contribuintes de Armagnac, de Astarac, de Pardrac e de Cuminge fazem uma demonstração pública, em números de 8.000, sob o nome de “conferentes”, etc... No Languedoc, comunidades inteiras abandonam a região e os seus bens para não pagar o impôsto; em Picardia, os camponeses recusam cultivar suas terras e preferem vagabundear; durante a Fronda, multiplicam-se as lutas à mão armada entre os agentes do fisco e os contribuintes. No inverno de 1657/58, os combates fiscais são muito frequentes: são os camponeses de Saintonge que lutam com os soldados para não pagar os tributos da “talha” (*tailles*); são também os tamanqueiros de Sologne.

Em 1662, a insurreição irrompe em Bourbonnais, a respeito da “talha” (*taille*) e termina com as condenações às galés; em 1664, os novos tributos sôbre bebidas provocam motins em Bourges; no mesmo ano, as gabelas provocam, na região vasconça, uma insurreição que dura dois anos, sendo preciso 8.000 soldados para pôr-lhes um fim; em 1666, os habitantes de Vallespir lutam contra as tropas reais para não pagar as gabelas, durando tal resistência mais de quatro anos! Em 1669, há uma sedição fiscal no bairro da Cruz Ruiva em Lyon; em 1670, há um motim em Vivarais motivado pela cobrança dos impostos sôbre bebidas (*aides*). Em 1674, os habitantes de Rouen e de Saintes se agitam para não pagar os direitos de medida-padrão e de corretagem sôbre os vinhos; em 1675, ocorre uma grande revolta em Bordeaux: os contribuintes exigem a abolição do impôsto sôbre o estanho, dos direitos sôbre o fumo, o trigo e a carne; a efervescência fiscal é também enorme, no mesmo ano, em Rennes e em tôda a Bre-

tanha: as repartições do papel selado e da fiscalização dos direitos sôbre o fumo são saqueadas; o Parlamento adere ao movimento; o qual é reprimido por 6.000 homens armados e mediante o envio de várias centenas de contribuintes às galés de Marselha.

Para não pagar o direito de contrôle sôbre os atos de batismo, casamento e óbito, os camponeses de Quercy se apoderam, em 1707, da cidade de Cahors, desta não se retirando senão diante da chegada de dois batalhões; os lavradores de Périgord, pela mesma razão, tornam-se senhores de vários pequenos burgos e castelos, obrigando os gentishomens a fazerem juntamente com êles uma demonstração coletiva em público.

O pagamento do quinquagésimo e a aplicação de um edito de 5 de junho provocam, em 1725, uma rebelião de mulheres armadas com forcados para expulsar os agentes do fisco; assim acontece em Paris, em Romen, em Caen, em Lisieux, etc. . . .

O desaparecimento da matéria tributável

O contribuinte, sobressaltado com o vulto dos lançamentos fiscais que é obrigado a suportar, abstém-se de produzir, e, por conseguinte, de obter lucros e de realizar um montante de operações comerciais; fecha a casa comercial, reduz o número de suas agências, de suas sucursais, de suas usinas; diminui sua atividade no tempo, sabendo que acima de uma certa cifra de rendimento, êle não tem interêsse algum em trabalhar.

Pratica o entesouramento, em vez de guardar o seu dinheiro num banco, em vez de comprar ações ou obrigações, em vez de subscrever para os empréstimos do Estado ou para as apólices do Tesouro. Muda de atividade: de patrão passa a empregado; a emprêsa particular se torna uma emprêsa social; de corretor êle se transforma em comissário ou *vice-versa*.

O herdeiro renuncia a uma sucessão, a um legado, etc. . . . , o pai de família aumenta o número de seus filhos o celibatário se casa. O industrial desloca a sua indústria, recorre à integração, cria lojas de venda a varejo, instala uma agência no estrangeiro, institui uma filial.

O parcimonioso se abstém de comprar um imóvel que lhe traga rendas, ou uma propriedade agrícola; o locatário retira os móveis de seus aposentos, vive em hotel, deixa de ter um criado e manda tapar as janelas e portas de sua casa. O consumidor e o que vive de rendimentos se abstém de usar um produto pesadamente tributado: álcool, fumo, café, etc. . . . , ou recorre a *ersatz* (sucedâneos) ou produtos de substituição menos onerados. O veranista, ou o "invernista" renuncia à vila ou ao hotel, conforme o seu interêsse fiscal; o dono do veículo abandona o uso de sua viatura se o impôsto sôbre o próprio veículo, da sua licença ou do combustível é demasiado e elevado, desmontando-a ou deixando-a na oficina de consertos; ou, pelo contrário, não viaja mais de trem, se o preço da passagem estiver majorado excessivamente com uma taxa, etc. . . .

Essa atitude do contribuinte, que culmina com o desaparecimento do fato gerador do impôsto, é inatacável de direito e de fato.

A recusa de votar o impôsto

E' uma forma de resistência mais jurídica e, até certo ponto, mais política. As Assembléias legislativas, mandatárias dos contribuintes, ou os Tribunais soberanos nos regimes não parlamentares se abstêm de autorizar a criação do impôsto ou a cobrança das contribuições. E' um direito, aliás, cujo exercício é de caráter eminentemente eleitoral, e só poderá ser eficaz se fôr baseado na necessidade constitucional da autorização anual do voto dos impostos ou num dispositivo legal que exija o referendium favorável, prèviamente à instituição de uma contribuição extraordinária (sôbre o capital, sôbre a renda, etc.).

Bem manobrado, permite à maioria parlamentar de constringer o poder executivo a escolher ministros que mereçam a sua confiança.

Trata-se, além disso, de uma reação *temporária*, impondo-se o voto, em definitivo, pois que sem êle o mecanismo social ficaria completamente paralisado.

A translação ou a incidência do impôsto

Os meios de resistência examinados até aqui constituem uma reação *direta contra o fisco*; tendem a suprimir ou a reduzir a dívida ativa do Tesouro contra os contribuintes, e, indiretamente, obrigam a coletividade pública assim lesada a reclamar uma contribuição maior dos contribuintes conscienciosos.

Convém mencionar uma outra reação dos contribuintes, mas que se manifesta a respeito de *outros contribuintes*: é a incidência econômica ou translação: consiste, da parte de um contribuinte, a fazer recair sôbre outrem o pêso da dívida fiscal por êle paga. Por exemplo, o proprietário de imóvel, onerado em suas rendas, aumenta o preço dos aluguéis, de maneira a fazer pagar o impôsto pelos inquilinos; o comerciante, que paga o registro da firma, o impôsto cedular sôbre os seus lucros, o impôsto sôbre o montante das operações mercantis, transfere-os logo para as faturas de seus clientes, e, dêste modo, são os consumidores que ficam definitivamente onerados, sob a forma de aumento de preço dos artigos vendidos ou dos serviços prestados; o empregado, que é onerado proporcionalmente aos produtos de seu trabalho, reclama de seu patrão um aumento de salário; havendo incidência de taxa sôbre objetos de consumo, os varejistas elevam, em consequência, os preços afixados nas etiquetas de seus artigos, etc.

Essa translação é regulada pela lei da oferta e da procura, revestindo-se das mais diversas formas: pode ir no sentido inverso das transações, do produtor ao consumidor, constituindo, então, o que os Inglêses e Americanos chamam de "forwaelzung" ou "shifting forward"; pode efetuar-se também, em sentido contrário é, então, o

“ruckwaelzung” ou “shifting backward”; ela sòmente se torna possível, aliás, salvo exceções, para os novos impostos, especiais e pesados, ou para as contribuições cujas taxas foram majoradas ou reduzidas, ou cujas condições de percepção foram modificadas; ao cabo de alguns anos de aplicação, com efeito, todo impòsto acaba sendo objeto de uma difusão relativamente estável.

Teòricamente, o fisco não é lesado pela incidência econômica: que lhe importa se o contribuinte lança posteriormente sòbre os ombros do vizinho, menos hábil ou menos forte economicamente, o fardo que a lei ou o decreto lhe atribuíram? O essencial é que o Tesouro haja arrecadado o montante de sua dívida.

Na realidade, a questão é menos simples; se o contribuinte, que não fêz senão tocar para adiante o impòsto, fica satisfeito por lhe haver escapado, o mesmo não sucede àquêle que realmente o desembolsou; êste último se queixa ao fisco e pode, êle próprio, fazer a “greve do impòsto”; o Tesouro é então obrigado a atenuar o rigor da taxação a seu respeito, salvo para agravá-lo no que concerne ao contribuinte primitivamente visado pelo legislador.

*A fraude fiscal pròpriamente dita*²

A fraude fiscal não é, como as reações precedentes dos contribuintes, nem agressiva, nem coletiva; ela é essencialmente *passiva*, *individual* e geralmente voluntária. Traduz-se pelo desconhecimento dos preceitos legais, por sua interpretação inexata ou tendenciosa, pela negligência em preencher as declarações, pela má vontade de colaborar com o fisco.

§ 2.º — AS DIFERENTES CLASSIFICAÇÕES DA FRAUDE FISCAL

As combinações que constituem a fraude fiscal são tão diversas que exigem uma classificação em face de critérios diversos: natureza das manobras utilizadas (contábeis, jurídicas, materiais ou técnicas), qualidade do fisco lesado (fisco nacional ou fisco estrangeiro), dispositivo fiscal violado nitidamente ou simplesmente “desvirtuado”, fase do processo fiscal em que se produz a fraude.

Quaisquer que sejam as classificações, pode-se dizer que a fraude é a manifestação de uma psicologia particular do contribuinte: roubar o Estado não é cometer um ato contrário à lei escrita ou moral.

2 Consultar Camille Rosier, *O impòsto*, p. 152 e segs.; Camille Rosier, *Tratado de legislação fiscal*, T. II; Camille Rosier, *A fiscalidade francesa perante a opinião pública*, ps. 94 e segs.; Camille Rosier, *A fraude fiscal* (conferência pronunciada no Conservatório Nacional de Artes e Ofícios, em 28 de dezembro de 1935); Gaston Jèze, *A fraude fiscal*; Camille Rosier, *A fraude fiscal através da história* (Economista francês); Gaston Le-Rouge, *Teoria da fraude em direito fiscal*; Lescoeur, *Por quê e como se defrauda o fisco*; Pietri, *Justiça e injustiça fiscal*; Badin, *Mil e um modos de fraudar o fisco*; Fortin e Cordie, *Os bastidores da comédia fiscal*; Piattier, *A evasão fiscal*; Edmont Michel, *As fraudes sucessórias*.

As formas de fraude (material, jurídica e contábil)

A fraude fiscal abrange três espécies de combinações destinadas a burlar o Tesouro, a auxiliar o contribuinte a defendê-lo contra os agentes da Administração, a permitir que o contribuinte se subtraia à aplicação estrita dos textos legais e regulamentares sôbre os impostos, taxas e contribuições.

a) — Há, em primeiro lugar, *fraudes materiais ou técnicas*; são as mais correntes quando se trata de impostos indiretos, e as mais fáceis de usar em razão de sua simplicidade relativa; trata-se, em suma, de simples gestos materiais, positivos ou negativos como, por exemplo, o de dissimular um objeto tributável nos “guichets” dos direitos de entrada ou no escritório da alfândega, o de denominar inexactamente um produto importado ou exportado, o de desembarcar mercadorias fora dos produtos ou passagens obrigatórios, o de circular em bicicleta ou em viatura sem licença paga, o de afixar um anúncio sem pagar registro de sêlo, o de utilizar um isqueiro sem sêlo de consumo, o de revivificar o álcool desnaturado, etc...

b) — Constituem uma segunda categoria de combinações fraudulentas: *as manobras contábeis*. Sômente são possíveis quando os impostos supõem para a sua cobrança um fato gerador de natureza contábil, isto é, o lançamento de uma receita, lucro ou venda no Dever ou no Haver de uma conta, etc...

Traduzem-se, ora por lançamentos sinceros quanto aos seus montantes, mas discutíveis em seu princípio, ora por lançamentos inexatos, diminuídos ou majorados propositadamente: são as amortizações exageradas ou mal fundadas, fornecimentos fictícios, subtrações de receitas ou de lucros, de despesas gerais profissionais que não passam de despesas pessoais, de encargos financeiros rejeitados pela lei fiscal, etc...

c) — As *fraudes jurídicas* se revestem de um caráter mais sutil: abstenção — negligência — atraso — insuficiência de avaliação — omissão — dissimulação — simulação, etc...; são principalmente utilizadas por ocasião de lançamento tributário que compreenda declarações ou um fato gerador jurídico (criação de um título jurídico, mutação, redação de uma convenção, percepção de um rendimento, etc...)

O contribuinte pode, a princípio, *abster-se* de fazer uma declaração a que esteja obrigado, na esperança de que o fisco deixará de taxá-lo ou tributá-lo, ou de que o fará em condições menos onerosas do que se êle se houvesse sujeitado à lei.

O contribuinte pode também cumprir com o seu dever fiscal, mas com lentidão, não facilitando o trabalho das repartições fiscais; contando com a *negligência* ou o trabalho que absorve os agentes do fisco, não responde às convocações, aos pedidos de informações e de esclarecimentos, ou não se move senão à segunda ou terceira intimação. Quando se resolve a atender ao apêlo da administração, é com o intento de não lhe facilitar a tarefa; dá, então, explicação vagas ou não fornece justificativas.

Alguns publicistas encorajam essa atitude: é inútil agir com zêlo, dizem eles, e saber claramente o que a administração quer; ganha-se dêsse modo todo o tempo necessário para meditar a resposta por ela solicitada, podendo-se considerar como não obrigatórios todos os avisos que não sejam remetidos por carta registrada, o que permite, pelo menos, esperar dois ou três pedidos de informações antes de fornecer explicações. E' evidente que êsses maus conselhos são ouvidos com proveito: quantos contribuintes metem sorrateiramente na gaveta os avisos do fiscal e sòmente pagam os seus impostos após receber as intimações! Quantos, igualmente, reservam um destino idêntico aos pedidos que lhes dirigem os inspetores das contribuições diretas ou os cobradores dos direitos de registro! Quantos liquidam o seu débito para com o Tesouro sòmente após haver usado todos os meios dilatórios legais e até mesmo depois de haver levado suas contestações perante os Tribunais. Quantos também se tornam insolváveis sòmente para não se desobrigar dos compromissos fiscais!

O contribuinte pode igualmente, ao subscrever sua declaração, fornecer voluntariamente indicações inexatas, a fim de basear falsamente o montante do impôsto a ser coletado; avalia *insuficientemente*, por exemplo, os bens que recebe de herança ou por doação, os bens que possui no estrangeiro, as vantagens que recebe *in natura* a título de remuneração, etc.

Pode ir mais longe na fraude, deixando de declarar certos rendimentos que recebe, certos bens que recebe por herança; pode também *dissimular* uma parte do preço de uma aquisição, ou o montante do lucro de uma transação, etc....

Se fôr mais audacioso ainda, terá a possibilidade, sobretudo em matéria de registro, de recorrer a uma manobra mais complicada — a *simulação* de atos; nessa hipótese, *disfarça* uma convenção sob denominação inexata; faz uma venda sob forma de procuração, uma venda definitiva sob o aspecto de promessa unilateral, sob forma de doação, sob a aparência de venda, etc....

Cria um passivo fictício, para obter a dedução do ativo de uma sucessão, para diminuir a importância de seu lucro, etc....

A fraude ilícita e a fraude lícita

Há séculos, os juristas e os tribunais fazem uma discriminação entre as diversas combinações fraudulentas utilizadas para reagir contra o fisco; opõem a fraude ilegal à fraude legal.

a) — A *fraude ilegal* é a manobra ou o gesto que são feitos em violação formal da lei fiscal ou do regulamento fiscal: o contribuinte infringe nítida, visível e abertamente um texto legal ou regulamentar; é, por assim dizer, a fraude que ousa revelar o seu nome, mas é imperdoável por ser flagrante, devendo ser severamente proibida.

b) — A fraude é, pelo contrário, *legal, lícita e permitida* quando um contribuinte se limita a desvirtuar simplesmente o texto em vez de violá-lo, quando recorre a uma combinação, a uma operação ou

a uma convenção não visada pela legislação, quando se aproveita, em suma, hàbilmente, de uma brecha na armadura fiscal ou rêde fiscal.

Ela escapa, em princípio, às sanções porque decorre de uma regra jurídica secular: os contribuintes que encontram vários meios legais para chegar ao mesmo resultado, têm a faculdade de escolher aquêle que dê margem aos pagamentos menos elevados.

Essa concepção sutil é assim justificada pelos Juristas Romanos: *nullus videtur dolo facere qui suo jure utitur*” (L. 85, ff. *de reg. juris*). Foi retomada pelos antigos autores franceses (Dumoulin, d’Argentré, Guyot) para a percepção dos direitos senhoriais e dos impostos reais: “não basta, diz Guyot, pensar que há fraude entre os contratantes, quando, tomando o rumo simples e certo tiverem pago direitos, contanto que hajam tomado natural e realmente o rumo do contrato que os isentar de certos direitos, contanto que o ato apresentado seja realmente o mesmo de agora, muito embora êste ato não abra mão de todos os direitos, e isto não constitui fraude”: 1.º — porque os contratantes se acham sujeitos aos centésimos e os centésimos obrigaram certos atos e isentaram outros; 2.º — porque os senhores não *devem molestar a liberdade dos contratantes*, muito embora os primeiros percam a arrecadação dos direitos. . .”

Dumoulin sustenta, da mesma maneira, a tese dos contribuintes: “*nec propter opportunitatem, vel occasionem fraudis, sed propter fraudem, vel aliam culpam, aut justam causam debet quis privari jure suo. . .*” Merlin afirma, por sua vez, “que se tem por princípio que a fraude não deve ser considerada cometida, senão quando fôr provada”.

Os juristas atuais têm mantido essa solução desfavorável ao fisco: “Quando as partes, declara Dalloz, só se utilizarem de um direito que a lei lhes faculta, tomando, para atingir os seus objetivos, o caminho menos oneroso, muito embora menos vantajoso para o Tesouro, a regra geral conserva o seu império. . .”

Os contribuintes, observa igualmente Pilon, têm direito de recorrer ao processo que lhes aprouver, a fim de serem taxados o menos possível — desde que tal processo não seja proibido por lei, mesmo quando isso faça agravo ao Tesouro”. E’ a mesma afirmativa apresentada por Desbois: “o direito fiscal sendo, como o direito penal, um direito estrito, fica-se dentro da legalidade irrefutável quando se pratica aquilo que não é proibido, qualquer que seja o motivo pelo qual se comete o ato”.

Lescoeur é também categórico: “temos o direito de fazer tudo aquilo que a lei nos não proíbe; ora, nenhuma lei nos proíbe: “de comprar imóveis no estrangeiro — de procurar obter rendimentos mobiliários — de preferir os títulos ao portador aos títulos nominativos — os títulos estrangeiros aos títulos francêses — de não segurar os seus bens móveis — de se desfazer dos rendimentos próprios em benefício de seus herdeiros, de os colocar em posse antecipada mediante doações de fato. . . Perguntamos onde estão os textos, quais são os princípios que condenam êsses modos de agir e não os

encontramos. Bem sabemos que uma antiga doutrina quer sujeitar completamente os indivíduos ao Estado. Mas até onde chegaríamos se tal doutrina prevalecesse? O contribuinte francês não seria mais livre para passar a fronteira... Não nos deixemos perturbar pelas grandes palavras e frases sonoras dos Ministros das Finanças anteriores ou relatores das comissões de orçamento e outros porta-vozes e inspetores do fisco; quantos atos foram por êles anatematizados como imorais, de cuja perfeita honestidade ninguém duvida..." e Lescoeur acaba pondo a ridículo o axioma preconizado pelos agentes do fisco: lesar o fisco é lesar a pátria.

A referida regra, vantajosa, para os contribuintes, foi consagrada, além disso, pelos tribunais civis de França e pela Côrte de Apelação (Supremo Tribunal): "as partes têm o direito incontestável, lê-se, num julgado de Mantes, de 26 de agosto de 1879, quando dois caminhos se lhes apresentam para chegar à meta que se propõem, de escolher àquele que dê acesso ao tributo menos oneroso, mesmo que tal caminho seja o menos direto; o fisco não pode criticar a forma escolhida pelas partes". As conclusões do procurador geral Dupin foram também formais: "tôdas as vêzes que as partes fizerem apenas uso de um direito que lhes é facultado pela lei fiscal, não haverá fraude, muito embora o fisco sofra um prejuízo".

A fraude no lançamento e a fraude na cobrança do impôsto

Eis aí outra reação que, embora menos destacada, nem por isso deixa de merecer a atenção.

A fraude ocorre no lançamento quando o contribuinte usa de estratagemas para reduzir ou suprimir a cota de pagamento, burlando o fisco por ocasião do *lançamento*, isto é, do recenseamento da matéria tributável, por ocasião da fixação do fato gerador (encaixe, vencimento, contabilização, fabricação, circulação, distribuição ao consumo, etc...), por ocasião da aplicação da taxa e da determinação da quantidade, do volume ou do valor tributável, ou por ocasião da liquidação do débito fiscal (justificação dos encargos de família, do passivo, etc...)

Há também fraude no lançamento quando o contribuinte consegue fazer aceitar pelo fisco taxas *lesivas* bem inferiores à realidade, quer se trate de taxar rendas agrícolas, rendas de profissões liberais, etc..., quer de tributar um montante de transações comerciais, uma receita de espetáculos, o número de títulos sociais em circulação, etc...

A fraude se produz mais excepcionalmente no momento da *exigibilidade* ou da *cobrança* do impôsto: o contribuinte se esquiva por ocasião do vencimento do tributo, muda de domicílio ou de residência, torna-se insolvente mediante a venda de todos os seus bens confiscáveis, suscita incidentes no curso do processo fiscal, resiste a um mandado de confiscação, a um mandado de penhora, a uma ordem, invoca a regra de solidariedade, etc.

A fraude interna e a fraude internacional

Uma outra classificação é utilizada para a fraude fiscal: contrapõe-se a fraude interna ou nacional à fraude externa ou internacional.

A fraude *interna* se produz no interior das fronteiras; inclui-se nos limites do território; o contribuinte que a utiliza, acha-se sempre perante um só fisco: o de seu país. Dissimula ou diminui a sua matéria tributável, mas não a transfere para fora do país.

A fraude externa, pelo contrário, tem um campo de atividade muito maior: traduz-se por manobras e atividades tendentes a escapar às prescrições fiscais de um país; o contribuinte instala um domicílio ou residência no estrangeiro; uma pessoa jurídica se atribui uma sede social fora das fronteiras, exporta seus capitais; o comerciante exportador não repatria os seus lucros, constitui bens no estrangeiro, cria filiais fora das fronteiras, transferindo-lhes discretamente o rendimento de suas empresas nacionais ou atribui a estas últimas as despesas gerais pertencentes às suas sucursais extranacionais, etc....

§ 3.º — AS MANIFESTAÇÕES DA FRAUDE FISCAL ATRAVÉS DA HISTÓRIA

A fraude fiscal, por ter-se tornado particularmente intensa no século XX, é, de fato, um reflexo habitual entre os contribuintes de todos os séculos.

A fraude fiscal no passado

A história fornece milhares de exemplos, dos quais não se pode deixar de escolher os seguintes: na Roma antiga, escapa-se às "*portoria*" ou direitos de alfândega sobre a importação de escravos, fazendo estes últimos trajarem a toga que é o apanágio dos homens livres; reduz-se o impôsto do vigésimo sobre as sucessões aumentando as despesas de funerais que são suscetíveis de ser deduzidas do ativo hereditário; os "*negotiatores*" ou comerciantes subtraem-se ao pagamento do "*crisargiro*", fazendo-se passar por colonos de latifundiários, a vender os produtos de seus domínios rurais; os "*possessores*" de terras reduzem as suas cotas devidas à "*capitatio humana*", fazendo deslocar provisoriamente os seus colonos por ocasião da passagem do "*peraequator*" (cobrador fiscal), etc....

O antigo Regime é também fértil em fraudes em França, antes de 1789.

"A fraude da gabela, diz um escritor do século XVIII, é multi-forme, e seria pretender reduzir todo o oceano a um copo d'água querer reunir num só capítulo todos os estratagemas e espertezas de que se servem os falsos salineiros para disfarçar o sal"; utilizam-se de matilhas de mastins, no Maine; os contribuintes se disfarçam em leñhadores, em pastores de gado, servindo-se de jangadas especiais ou balsas para atravessar os rios.

Em matéria de direitos de contrôlo ou de direitos feudais, a imaginação dos defraudadores é também desvairada; para beneficiar-se de uma imunidade concedida aos notários francêses, alguns, de todos os cantos da França, vão para a Capital a fim de registrar as transações; utiliza-se a fraude “picarda” graças à conclusão de arrendamentos foreiros, a fraude “normanda” para não pagar certos impostos senhoriais; recorre-se às trocas ou a transações equipolentes para evitar a reivindicação feudal, etc....

Para pagar uma cota menos pesada, os gentishomens dissimulam sua nobreza e se esforçam por se fazer passar como burgueses de cidades-livres.

Todo o mundo conhece também a insuficiência das declarações subscritas para o pagamento do quinquagésimo, a partir de 1712; uma das mais célebres foi a do Presidente De Ségur: declarou 6.000 libras de renda, ao passo que a sindicância processual revelou 160.000 libras; “pessoas, escreve um contemporâneo, que fizeram declarações à razão de 3.000 ou 4.000 libras de rendimento, foram obrigadas a elevar as suas declarações a 30.000 e 36.000 libras”.

Constata-se igualmente que as combinações, para se esquivar ao pagamento da “talha” (*taille*), são múltiplas: os contribuintes invocam falsos títulos de nobreza para se beneficiar das imunidades reservadas aos privilegiados; os nobres, os eclesiásticos e os burgueses das cidades livres, a fim de evitar o lançamento de impostos sôbre terras que não cultivam pessoalmente, fazem-nas cultivar por pessoas qualificadas como domésticos, e que, na realidade, são verdadeiros proprietários agrícolas. Os camponeses, logo que ficam mais abastados, põem os bens de sua família em nome de um de seus parentes que se tornou eclesiástico ou burguês de cidade-livre; os mais pobres mudam de domicílio na esperança de escapar às buscas por parte do fisco; e muito freqüentemente, com a cumplicidade dos cobradores e inspetores fiscais, os homens do campo fazem passar despercebida a sua capacidade tributária e a de sua paróquia, etc....

As formas atuais da fraude fiscal

A fraude assume, na hora atual, em França e no estrangeiro, os mais diversos aspectos: manifesta-se tanto no que diz respeito ao impôsto de renda, do capital, como no que se refere à tributação sôbre operações jurídicas ou sôbre o consumo.

Relativamente à cédula comercial, colocam-se no crédito da conta de lucros e perdas certos lucros de que a empresa pôde beneficiar-se: reembolso de dívidas julgadas incobráveis, juros pagos por terceiros, lucros especiais sôbre operações particulares, resgates de apólices consentidos por fornecedores, comissões cobradas, prêmios de seguros concedidos pelas companhias para pagamentos em casos de acidentes ou sinistros. Aumenta-se a conta dos juros e ágios nela inscrevendo juros pagos por terceiros inexistentes, abonando juros a capitais pertencentes ao explorador agrícola, atribuindo juros mesmo estatutários aos fundos aplicados na sociedade em nome coletivo, às contribuições

sociais efetuadas numa comandita por ações, majorando a taxa real dos juros ou a importância do capital, “forçando” as despesas de negócios atribuídos aos intermediários, etc.

Da mesma maneira, na época do aumento de taxas do impôsto cedular sôbre a renda dos valores mobiliários, as sociedades, de todos os modos possíveis, buscam achar um meio de escapar a isso; esforçam-se em antedatar o fato gerador do impôsto, isto é, a distribuição, repartindo os adiantamentos de dividendos, colocando as datas de assembléias gerais que ordenam as distribuições numa data anterior à realização do pagamento, etc... Para evitar a imposição fiscal na França, uma sociedade francesa transfere, de maneira mais ou menos fictícia, sua sede social para o estrangeiro, para as colônias ou para um território sob protetorado ou mandato, ao passo que a sociedade estrangeira cria uma filial francesa e crê poder dêste modo prosseguir em sua atividade ao abrigo do fisco francês.

Se, em matéria de salários, ordenados, pensões e rendas vitalícias, a fraude é menos importante, a evasão nem por isso deixa de existir, embora, é verdade, sob uma forma atenuada; os empregadores para agradar ao seu pessoal, não declaram tôdas as quantias que lhe foram pagas; omitem as gratificações, os “envelopes”, as retribuições acessórias, as indenizações de representação ou de deslocamento, os prêmios, os abonos eventuais; não registram exatamente as propinas que os seus empregados recebem diretamente da clientela ou as vantagens *in natura* que vêm se juntar às remunerações pagas em espécie: combustível, alojamento, alimentação, vestuário, lavagem de roupas, etc.

Os próprios contribuintes exigem a dedução de gastos profissionais inexistentes e exagerados em seu montante ou que não se relacionem com o exercício da profissão ou do emprêgo (gastos de viagens, de representação, deduções exageradas para refeições feitas fora da sede; despesas de documentação, despesas de merenda, despesas suplementares para trabalho noturno, para manutenção de roupas profissionais, e cotas sindicais — tudo isso dá lugar a reduções fantasistas e excessivas).

Para escapar às prescrições relativas aos cupões de apólices, os portadores distribuem os seus valores nos nomes de seu filhos, parentes, domésticos, etc..., não sujeitos à imposição fiscal, caso tenham uma renda global inferior ao mínimo tributável.

A fraude em matéria de taxas aduaneiras se reveste de formas também diversas: falsas declarações, importações em contrabando, importações ou exportações sem declaração, etc... Até mesmo as falsas declarações se apresentam de diferentes modos: há falsa declaração *de espécie*, quando um importador apresenta uma mercadoria sob denominação diversa daquela que lhe é atribuída na pauta, a fim de distingui-la de outra mercadoria da mesma natureza; assim, a designação, sob o nome de tecidos de algodão, dos tecidos de seda, constitui falsa declaração de espécie. As falsas declarações *de qualidade* são as que indicam como pertencentes a uma categoria de uma espécie

determinada mercadorias pertencentes, na realidade, a uma outra categoria da mesma espécie, etc... Os importadores recorrem igualmente às falsas declarações de *valor*, às falsas declarações de *origem* ou de *precedência*, etc...

Tais são algumas das principais fraudes que o fisco tem atualmente de revelar e combater em matéria de contribuições diretas e de contribuições indiretas propriamente ditas; o estudo das combinações jurídicas, às quais recorrem as partes para evitar os direitos de registro e do sêlo, é ainda mais interessante.

Qualifica-se de arrendamento uma convenção tendo por objeto a locação de um imóvel, mas no contrato é inserida uma cláusula, sob a rubrica de “promessa de venda”, em virtude da qual o arrendador terá a faculdade de se tornar adquirente do imóvel durante o prazo do arrendamento por um preço determinado. Disfarça-se uma doação sob os nomes de: contrato de renda vitalícia, de venda, de remessa de mesada de tutela, de cessão de crédito, de prestação de alimentos, de quitação, de reconhecimento de dívida, de dotes conjugais ou contribuição social, de procuração para administrar, de depósito fictício; com efeito, a quitação dada corresponde a um pagamento que não foi efetuado; os bens trazidos à sociedade conjugal pelos nubentes foram dados, na realidade, por um terceiro; um dos associados obtém uma vantagem particular sem equivalente de sua parte; uma dívida é reconhecida por pessoa que não é credora; — o tutor remete ao pupilo, que quer gratificar, quantias cuja origem não é justificada; o contrato denominado constituição, a título oneroso, de renda vitalícia é exatamente uma doação com encargos; — aquêlê que tem encargos de administrar não prestará conta dos rendimentos percebidos; — o depositário deve restituir a um terceiro que é o doador.

Em vez de redigir um contrato de venda, o comprador combina com o vendedor em receber dêste último uma procuração no sentido de revender o imóvel em seu nome como se nunca houvesse sido proprietário, pois, por ocasião da realização, o vendedor é tido no contrato de venda, não como vendedor, mas como procurador de seu próprio vendedor; faz-se “escapular” assim um impôsto de venda. Vendas de imóveis ou de fundos de comércio para uma sociedade são dissimuladas sob o nome de cessão de direitos sociais; contribuições de entrada a uma sociedade a título oneroso são apresentadas sob forma de contribuições a título puro e simples; num acôrdo para evitar o pagamento da taxa de documento, qualifica-se um contrato como sendo obrigação, ao passo que êle constitui uma verdadeira promessa de venda; para reduzir os direitos de transmissão sôbre imóveis com reserva de domínio, adquire-se separadamente a usina e as máquinas, o prédio e as instalações, a propriedade agrícola e o gado, o solo e os materiais a serem obtidos; quando se quer adquirir um apartamento, faz-se a aquisição do terreno e passa-se um contrato para a construção do apartamento... que, na realidade, já foi construído há muito tempo; a fim de escapar ao impôsto de venda imobiliária sôbre uma floresta, efetuam-se dois contratos separados de venda, em be-

nefício da mesma pessoa, um para as terras e o outro para os bosques; para pagar impostos menos elevados sôbre uma casa que se acha alugada, faz-se recair uma parte do preço sôbre o vendedor e o restante sôbre o locatário como indenização; para escapar ao impôsto proporcional sôbre as cessões de créditos hipotecários, insere-se na escritura de empréstimo uma cláusula em virtude da qual o devedor poderá se desobrigar nas mãos do portador do documento hipotecário, o qual será sub-rogado, de pleno direito, nos efeitos da obrigação no tocante ao empréstimo, etc....

Para não pagar os impostos exigidos sôbre um ato de fusão, recorre-se a um contrato de arrendamento; para livrar-se do pagamento de impostos sôbre cessões de fundos de comércio, passa-se um contrato de gerência livre; para não pagar o impôsto de registro sôbre os bens, faz-se um contrato de casamento sem declaração de bens, mas prèviamente foram redigidos documentos ocultos mediante cujos têrmos os nubentes reconheceram, respectivamente, no dia da celebração, a coexistência do patrimônio mobiliário de cada um dêles; a fim de não ter de submeter-se à formalidade do registro previsto para os documentos que contenham contratos sinagmáticos, lança-se mão de uma simples troca de cartas, que passam a ser documentos unilaterais não visados pelo legislador; quando os impostos têm um caráter mais ou menos progressivo como aquêles que atingem o preço de venda de imóveis ou de fundos que excedam certos limites máximos, redigem-se várias convenções em separado; age-se do mesmo modo quando a isenção instituída pelo legislador abrange aquisições inferiores a um determinado montante, dividindo-se a operação em várias convenções espaçadas por um intervalo de alguns dias, etc....

Para escapar ao pagamento dos impostos de sucessão, os arranjos são também numerosos: estipula-se num contrato de casamento a partilha desigual da comunhão, atribuindo-se, dêste modo, a totalidade da comunhão ao sobrevivente ou institui-se a comunhão universal; exige-se do cobrador fiscal a dedução de um passivo representado por títulos pertencentes a parentes ou amigos complacentes, etc....

Trata-se de convenções jurídicas que exigem habilidade por parte dos contribuintes, mas há também as formas elementares da fraude: a dissimulação de preço ou de valor nas transações de venda, partilha, cessão, etc....; faz-se registrar, por exemplo, sômente uma parte do preço do imóvel do fundo de comércio, a que corresponde à quantia que o adquirente tem um prazo para pagar; o que efetuou um pagamento à vista não figura na convenção; o mesmo sucede para o saldo de troca ou de partilha, etc....

Os impostos do sêlo dão lugar a uma fraude também importante, se bem que menos desastrosa para o fisco; por exemplo, a fim de não pagar o impôsto do sêlo proporcional sôbre as obrigações, substituem-se os títulos negociáveis e as notas promissórias por cheques nos quais é inscrita uma data anterior, de alguns dias, à reali-

zação da cobrança fiscal; denominam-se “vales de caixa” verdadeiras obrigações reembolsáveis a prazo e produtivas de juros. Para não pagar o impôsto do sêlo de dimensão, batisam-se com o nome de “recibos” certos documentos que constituem verdadeiros títulos suscetíveis de servir de documento a favor ou contra as partes. Evita-se o pagamento do impôsto do sêlo sôbre as cartas de frete e os papéis que as substituem, dando por telefone ordens de fazê-las desaparecer às emprêsas de transporte rodoviário; crê-se fazer jus à isenção reservada aos anúncios que interessam a certas sociedades de socorros mútuos ou sociedades de preparação militar, inscrevendo nos cartazes números ou datas de um fictício reconhecimento público, etc. . . .

Tal é a evasão fiscal em suas manifestações principais e variadas: ter-se-á o ensejo de pesquisar (em dois outros estudos) as causas dessa fraude para com a lei do impôsto e os meios oportunos de lhe atenuar os efeitos, em favor dos cofres públicos. (continua)