

## A Elisão Fiscal como Fenômeno Econômico e seus Desdobramentos Jurídicos

Aldem Johnston Barbosa Araújo\*

### 1) A “justificativa” da elisão fiscal:

De cada R\$ 100,00 ganhos ou produzidos por um brasileiro, R\$ 33,00 vão para os cofres do governo federal. Esse é o peso da carga tributária no Produto Interno Bruto Nacional (PIB) – somatório das riquezas de um país. Nos últimos 13 anos, a carga tributária (o impacto dos tributos, contribuições e impostos na economia brasileira) cresceu absurdamente: 295,3%, segundo pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) e Associação Brasileira de Defesa do Contribuinte. Conforme o estudo, constata-se que o PIB brasileiro cresceu no período de 1986 a 1999 em 1,69 vez, enquanto a carga tributária global cresceu 2,96 vezes.

De acordo com as projeções do IBPT, o Brasil, neste ano, será o país que mais pagará impostos no mundo, batendo o primeiro do ranking mundial, a Alemanha. Ou seja, enquanto outros países adotam incentivos fiscais, o governo brasileiro excede nas suas exigências ao contribuinte, impossibilitando a competitividade do mercado interno e exportando tributos.

No tocante as empresas, o impacto tributário apresenta o gravame de o governo federal estar concentrando cada vez mais a obtenção de suas receitas nas contribuições sociais. Em 1998, a participação desses tributos no total de recursos administrados pela receita federal

era de 37,86%. Esse percentual passou para 42,57% em 1999 e para 46,57% no ano passado. Tais contribuições arrecadaram para o governo federal R\$ 77,396 bilhões no ano 2000, conferindo-lhe ganho extra por incidirem em cascata, ou seja, em várias etapas do ciclo produtivo de todos os setores da economia. É justamente por causa deste recolhimento em cascata que os empresários são tradicionais opositores a esse tipo de tributo que, segundo eles prejudica a competitividade dos produtos nacionais, encarecendo-os. Não se olvide ainda que esta mordedura fiscal no PIB desconsiderou as glebas capturadas por estados e municípios, o que com certeza acrescentariam ainda em mais grandeza os números até agora aqui expostos.

A função essencial do sistema tributário é transferir recursos do setor privado para o público, para possibilitar a ação do estado. Ao cumprir essa função, o sistema tributário afeta a distribuição de renda da sociedade e modifica os sinais provenientes do mercado que informam as decisões dos agentes econômicos, que inibem o uso eficiente de recursos ou prejudicam a distribuição de renda, acabam reduzindo o bem-estar da sociedade, e por isso são chamados de “peso morto” do tributo. Com maior ou menor intensidade esse efeito estará sempre presente, mas é especialmente intenso quando há tributação cumulativa, sonegação ou elisão de impostos. Do ponto de vista social, o montante de recursos extraído do setor privado através de impostos não altera a quantidade de recursos da sociedade, apenas determina que o uso dessa parcela extraída, que antes era privado, passe a ser público.

Num contexto de economia de mercado e de livre concorrência em que se revelam e reforçam as vantagens comparativas e absolutas das empresas e dos espaços econômicos num processo que se designa vulgarmente de globalização, a questão do planejamento fiscal ganha particular acuidade e importância porquanto o processo de globalização de uma economia leva ao conhecimento de outros espaços e oportunidades econômicas onde se revelam espaços de tributação menor ou mais favorável que as empresas são levadas a acolher como opção de investimento. Este processo conduz a uma diminuição de receitas fiscais no estado de origem da(s) empresa(s) que fazem estas opções sendo que esses mesmos estados estão sobre a pressão das populações residentes para que lhes sejam

fornecidos mais bens ou serviços públicos (polícia, transporte, vias de comunicação) ou mantidos serviços de caráter social (educação, saúde) como forma de redistribuição da riqueza social gerada num determinado espaço econômico.

Surge desta equação uma necessária tensão dialética entre aquilo que é o interesse econômico das empresas (menores custos incluindo o custo tributário) e os interesses do Estado (maior receita para fazer face à pressão social do fornecimento de bens públicos e permitir a redistribuição).

Ante tudo o que foi aqui exposto, conclui-se que todos os agentes econômicos reagem à tributação, pois pagar impostos resulta em custo e implica na redução de sua renda disponível. Por isso, como qualquer outro custo, o agente privado procura reduzi-lo. Os caminhos para isso são o planejamento tributário ou a elisão/evasão.

## 2) Elisão fiscal: Planejamento tributário ou sinônimo de evasão ilícita?

Ninguém, entre duas possibilidades de estruturação de uma operação está obrigado a escolher a mais onerosa, sendo justo interesse do contribuinte escolher a mais favorável. É portanto vigente no sistema jurídico o que o jurista italiano Victor Uemar chama de princípio da autotributação. Ao contrário do que ocorria no império, no estado de direito cabe ao povo, através de seus representantes no parlamento, nas casas legislativas, a autorização para que seja retirado do seu patrimônio particular a parcela chamada tributo e a dimensão dessa retirada.

Esse, o conteúdo do princípio da legalidade tributária (v. art 5º, II e 150, I da CF/88). A tributação representa uma exceção ao princípio maior, o da propriedade privada, postulado fundamental do regime da livre iniciativa, pelo qual nossos constituintes de 1988 optaram (v. art. 170, III e 173 caput da CF/88).

Ao contribuinte cabe o dever de pagar o tributo, conforme a lei, que é um texto, que para ser aplicado merece interpretação. Elisão é um expediente utilizado pelo contribuinte para atingir um impacto tributário menor, em que se recorre a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático, nem na manifestação de vontade, o qual é lícito e admitido pelo sistema jurídico brasileiro.

É um proceder legalmente autorizado, que ajuda a lei tributária a atingir a sua finalidade extrafiscal, quando presente. Diferente da evasão fiscal, são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte. É uma forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributária desfavorável.

Na evasão fiscal, o contribuinte busca, antes ou depois da submissão a uma hipótese tributária desfavorável, um modo de mascarar seu comportamento de forma fraudulenta. Aí é diferente e cabe a receita utilizar todas as suas prerrogativas de função administrativa para evitar o ilícito.

A doutrina portuguesa recolhe e trata do conceito de elisão ou evitação fiscal como um conceito autônomo do de fraude ou evasão fiscais. A distinção entre evasão e elisão está no momento em que se pratica o ato ou omissão. Se o ato é praticado posteriormente ao fato gerador estamos perante evasão fiscal, se o ato ou omissão é praticado anteriormente ao fato gerador estamos perante elisão ou evitação fiscal. A distinção entre fraude e elisão é o caráter lícito ou ilícito dos atos praticados. Na fraude à lei, existe ato ilícito violador de bem ético fundamental previsto em norma. A generalidade da doutrina tende a considerar que a evasão fiscal é ilícita.

A aparente simplicidade das distinções sofre algumas contrariedades quando se toma consciência de que não existe definição legal de elisão ou evasão fiscal na generalidade dos sistemas fiscais e, que na linguagem corrente o termo elisão fiscal é identificado como sinônimo de evasão fiscal internacional. A inexistência de uma expressão na língua francesa equivalente a tax avoidance é complementada com a hostilidade da administração

fiscal francesa de aceitar que o conceito sequer existe, assimilando todas as práticas que visem à diminuição do imposto ao conceito de evasão fiscal.

À luz da melhor doutrina, expõe-se em resumo: A elisão fiscal lícita é a feita através do planejamento tributário, que é a reunião de idéias e planos voltados à economia de impostos com o emprego de estruturas e formas jurídicas adequadas, normais e típicas à materialização dos respectivos negócios industriais, operações mercantis e prestações de serviços. É a atividade lícita de busca e identificação de alternativas que, observados os marcos da ordem jurídica, levem a uma menor carga tributária. A elisão ilícita ou evasão se caracteriza com o objetivo de não recolher, recolher a menor ou recolher a posterior um encargo tributário cujo fato gerador já tenha ocorrido.

Daqui por diante, neste texto, tratar-se-á elisão fiscal apenas em seu sentido de evasão ilícita.

### 3) A elisão tributária como conduta antijurídica:

Saber se determinadas figuras, consideradas ilícitos tributários, representam realmente conduta antijurídica, vale dizer, contraída ao direito, constitui grave problema, no âmbito do direito penal tributário.

E a questão se apresenta concretamente no que tange à chamada elisão tributária. Sendo necessário investigar se a circunstância de os cidadãos recorrerem a estruturas jurídicas, diversas das razoavelmente usuais, constituiria realmente uma conduta antijurídica.

Autorizada corrente doutrinária vem expressando o entendimento de que as partes não se acham adstritas a qualquer obrigação de escolher o caminho fiscal mais gravoso a seus interesses. Diz Lerouge: “Qualquer um pode ordenar seu patrimônio ou seus interesses de tal maneira que o imposto tenha a menor incidência possível. O dever moral, assim como o

dever cívico, não chegam ao extremo de obrigá-lo a tomar o caminho mais proveitoso para o tesouro”.

No mesmo sentido o eminente jurista alemão Albert Hensel observa que considerar uso imoral do direito, praticar-se ou não determinados atos e contratos jurídicos, mediante os quais é produzida a elisão, significaria desconhecer a mais justa e natural aspiração ligada à vida econômica, qual seja a de procurar-se determinado resultado econômico com maior economia, isto é, com menor despesa (e os tributos integram a despesa) além de não existir regra moral que proíba aos indivíduos ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente.

Também Gaston Jèze conclui de forma similar: “A evasão legítima do imposto traduz um princípio fundamental em matéria fiscal: os contribuintes têm o direito de organizar seus assuntos, sua riqueza, seu gênero de vida, de modo a pagar os impostos menos elevados, ou não pagar nenhum imposto porque assim não violam qualquer regra geral”.

Por seu laudo, o jurista brasileiro Alfredo Augusto Becker sustenta enfaticamente: “Seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado”.

A jurisprudência dos diversos países tem consagrado o direito dos contribuintes à eleição das formas jurídicas tributariamente mais benéficas a seus interesses. Entretanto, esta indiscutível liberdade das partes em optar pela investidura jurídica que lhes proporcione maiores vantagens fiscais, não deve levar à equivocada conclusão de que, em nenhum caso, a adoção de formas impróprias ou diversas das razoavelmente usuais pode chegar a construir uma conduta antijurídica, pelo fato de não virem proibidas pelo direito privado.

Como pensa Dino Jarach, que em seu “Hecho Imponible”, assim conclui: “Como não existe nenhuma norma positiva que declare ilícitos os negócios cujas conseqüências tributárias sejam menores que as de outros, os primeiros não são ilegais, senão perfeitamente válidos,

ainda que motivados pela intenção de evadir o imposto. Não há dúvida que a evasão fiscal não constitui negócio ilícito, e menos ainda delito civil ou penal”.

Alfredo Augusto Becker tampouco crê na antijuridicidade do uso de formas inapropriadas. Destaca o seguinte: “A evasão (por mudança de formas) é perfeitamente lícita, pois não foi violada nenhuma regra jurídica ou eficácia jurídica e, por conseguinte, a estrutura jurídica dos atos e contratos deve ser respeitada pelo intérprete da lei tributária”.

Pensamos que a base fundamental da questão está em não confundir a fraude tributária por abuso de formas (ou elisão tributária) com a simples economia tributária, mediante a utilização de formas jurídicas menos gravosas, que é válida e perfeitamente legítima. Araújo Falcão explica corretamente o problema: “Nem toda vantagem fiscal alcançada pelo contribuinte constitui uma evasão. Para tanto é indispensável que haja uma distorção da forma jurídica, uma atipicidade ou anormalidade desta última, em confronto com a relação econômica que através dela se exterioriza. De outro modo, evasão não há. Pode ocorrer que o contribuinte disponha seus negócios de modo a pagar menos tributos. Nada o impede, desde que não ocorra aquela manipulação do fato gerador, no que toca ao seu revestimento jurídico”. E, mais adiante, aduz o jurista brasileiro: “É indispensável a atipicidade ou anormalidade da forma, cuja utilização só se explique pela intenção de evadir o tributo”.

E aqui se situa o “quid” do problema. A obtenção de vantagens, mediante a adoção de certas formas jurídicas, é perfeitamente possível e lícita, sempre que se restrinjam estas a configurar um caso de economia fiscal. Se o recurso a formas manifestamente inapropriadas e anormais, porém, se reveste do propósito deliberado de não pagar o tributo adequado, e se essa anormalidade da roupagem jurídica não tem outra explicação racional, que não seja aquele objetivo de evadir-se o gravame legítimo, então é evidente a existência de uma conduta ilícita, ainda quando essa forma jurídica não venha proibida pelo direito privado.

Uma coisa é organizar os negócios para pagar menos tributos, elegendo a forma jurídica fiscalmente mais favorável, e outra coisa muito diferente é produzir manipulações

artificiosas e arbitrárias no fato imponible, distorcendo-o mediante a utilização de revestimento jurídico anormal.

Decorre para a configuração desse ilícito, que a intenção dolosa deve ser essencial. Como bem explica Giuliani Fonrouge, para que a elisão fiscal possa significar atitude punível é mister, inescusavelmente, que o sujeito haja tido a intenção de evitar a adequada incidência”.

A conduta prevista é evidentemente antijurídica, porque vem desaprovada pelo direito. O direito proclama a ilicitude da realização de manobras ardilosas, mediante manipulação de formas jurídicas, para evadir impostos, e atribui tal conduta certa conseqüência jurídica, que é a pena por fraude fiscal. Não interessa, para fins da antijuridicidade, que a lei civil considere válido o ato entre as partes.

Esta ausência de proibição civil significa apenas que, no âmbito do direito privado, o uso de determinada forma não produz o efeito jurídico ad anulabilidade do ato. Contudo, tal circunstância não converte em um ato lícito, enquanto a utilização dessa forma jurídica, com o ânimo de prejudicar o fisco, coloca o ato em posição contrastante com o direito em geral.

O ato é, assim, antijurídico, concebendo-se a antijuridicidade como algo único, com a característica comum de vir desaprovada pelo direito, sem distinção de ramos. Não se pode aceitar que um fato seja antijurídico para um ramo do direito, e não seja para outro.

O que ocorre é algo diferente: a antijuridicidade de determinado fato pode produzir conseqüências em algum setor do direito, sem que as mesmas se constatem em outro ramo. Vale dizer que a unidade da antijuridicidade resulta de sua incompatibilidade com o direito em geral, abstraídas as conseqüências jurídicas para seus distintos ramos. Esta unidade não é rompida pela circunstância de atribuir-se ou não, em todos esses ramos, os mesmos efeitos a um fato. Nesse aspecto será considerada a especificidade da cada um dos setores do direito.



A adoção de formas anormais, cuja única explicação lógica é a evasão tributária, conduz a duas concepções diversas, na esfera do direito tributário:

De um lado, segundo o método da interpretação econômica, faculta-se ao intérprete da lei apartar a forma atípica, considerando o tributo que corresponderia à intenção empírica das partes.

Importa dizer que a interpretação econômica é aceita por destacada corrente doutrinária, que apontou tanto suas virtudes como os limites de sua aplicação – ainda que alguns autores neguem ao intérprete o exercício válido das faculdades reconhecidas neste método, e outros duvidem que a chamada interpretação econômica comporte qualquer espécie de eficácia em seu propósito de evitar as evasões por substituição de forma.

Observa-se, por último, com respeito a este método interpretativo, que ele é aceito por numerosas legislações.

De outro lado, entende-se que a elisão tributária configura uma modalidade de fraude fiscal, devendo ser, em consequência, reprimida como tal. Como sustenta Jacob Wackernagel, a evasão do imposto (sob a forma de elisão) não passa de um caso particular de “*fraus legis*”, ao qual se atribui, na prática, especial relevância.

Nessas condições, a utilização artificiosa de formas jurídicas anormais, com propósito elisivo, não é outra coisa senão a realização intencional de manobras ardilosas com o objetivo de produzir ou facilitar a evasão total ou parcial do tributo.

Assim, nada mais que fraude fiscal, elevada à categoria especial, em razão do meio pra enganar o fisco. Não contraria o que foi dito, a afirmação de que a deliberada intenção de evadir ardilosamente (que deve existir, de forma inexorável, para a configuração da infração) possa considerar-se presumida pela simples adoção de formas anormais, presunção essa que embora razoável, admite destruição por prova em contrário.

#### 4) A elisão tributária como fraude:

Quando um particular recorre a formas ou estruturas jurídicas manifestamente discordantes das que razoavelmente corresponderiam ao caso, com a intenção deliberada de reduzir sua carga fiscal, incorre na conduta antijurídica denominada elisão fiscal.

Esta complexa figura apresenta sérios problemas para o direito penal tributário, donde se destacam os principais:

É necessário investigar se a circunstância de as pessoas recorrerem a estruturas jurídicas distintas das razoavelmente usuais constitui realmente uma conduta contrária ao direito, ou seja, antijurídica. E isto face à realidade inegável de ser permitido, a qualquer um, organizar seus interesses de tal modo que os tributos incidentes sejam os mais reduzidos possíveis, não estando obrigado a eleger a forma mais produtiva para o fisco.

Admitindo-se que a elisão constitua realmente uma conduta ilícita, o segundo problema reside no seu enquadramento dentro do campo do direito penal tributário. Algumas legislações, como a lei Argentina nº 11.683, consideram a elisão uma infração tributária específica, e a equiparam à fraude, no que tange à sua repressão. Esta fórmula tem sido combatida pela doutrina já que, seja do ponto de vista teórico, ou mesmo do prático, ou mesmo do ângulo prático, parece inadequado sustentar que a elisão, por substituição de formas, constitua um tipo especial de fraude fiscal. Mas, por outro lado, o modelo de código tributário para a América Latina da OE/BID, e os ordenamentos tributários que acolheram seus lineamentos, vieram determinar que a adoção de formas ou estruturas manifestamente inadequadas, importando em apreciável diminuição das receitas tributárias, faz presumir a intenção de fraudar o fisco, salvo prova em contrário.

#### 5) A lei contra a elisão fiscal:

Em 10 de Janeiro de 2001 foi publicada a lei complementar nº 104, que, dentre outras alterações ao Código Tributário Nacional, introduziu um parágrafo único ao artigo 116, com a seguinte redação: “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”.

O par. Único do artigo 116 do CTN é norma de eficácia limitada, portanto, só irá adquirir plena eficácia quando vier a ser integrada pela lei ordinária nele prevista, até lá, não pode ser invocado para o fim de serem desconsiderados atos ou negócios celebrados e que tenham o efeito previsto no dispositivo.

A norma em questão não é norma de direito material, mas sim de cunho processual. Editada a lei ordinária prevista no dispositivo, o ato de desconsideração poderá atingir não apenas os negócios realizados após a entrada em vigor da LC-104/01, mas, inclusive, os realizados antes da LC-104/01 (atendidos os prazos extintivos no CTN).

Não cabe a nenhum agente fiscal ou órgão unipessoal da Administração Fazendária editar o ato de desconsideração de atos ou negócios jurídicos dos particulares. O ato de desconsideração deverá ser editado por órgão colegiado, de composição abrangente que inclua representantes da sociedade civil, este órgão colegiado não deverá integrar o aparato ad fiscalização, cobrança e arrecadação dos tributos e contribuições de competência da entidade política.

O ato de desconsideração é pré-requisito para a lavratura de auto de infração versando a questão, como tal, deve ser editado antes de tal lavratura, mesmo porque, se não for caso de desconsideração, descaberá a lavratura de auto de infração. O procedimento adequado para fins de instaurar o debate sobre a questão de desconsideração é um procedimento apartado, à semelhança dos incidentes” que existem na experiência processual civil brasileira.

No procedimento de desconsideração, devem ser assegurados os direitos e garantias individuais, os princípios que informam a ação administrativa (art. 37 da CF/88), bem como os que resultem de legislação específica da pessoa tributante. Dentre os princípios basilares a serem atendidos, ressalta em importância o do contraditório em função do qual deve ser assegurado ao contribuinte produzir plenamente as provas à ampla demonstração de suas razões.

O ato de desconsideração todos os atos ou negócios que compõem o conjunto que tem por efeito dissimular o fato gerador, não pode a Administração Tributária circunscrever a desconsideração apenas a parte deles, pois isto seria fracionar um objeto que é uno. A desconsideração deverá atingir todas as pessoas que participaram dos atos ou negócios jurídicos que vierem a ser desconsiderados, a situação fática deverá ser integralmente reconduzida ao fato gerador que se reconheceu ter sido dissimulado, procedendo-se a todos os ajustes positivos ou negativos ao Fisco e ao contribuinte, vale dizer, exigindo-se os tributos ou devolvendo-se o excesso eventualmente pago.

Na hipótese de o sujeito passivo ter agido com lisura de comportamento e sua conduta apoiar-se numa divergência de qualificação de fatos certos que foram colocados à disposição do Fisco para fins de controle, a exigência do tributo ou contribuição deverá ser feita, acompanhada de juras, mas sem a aplicação de penalidades, outras condutas do contribuinte que apresentem perfil diferente deverão merecer uma disciplina e uma avaliação mais pormenorizada, inclusive para fins de detectar quando é, caso de aplicação de penalidades.

#### 6) Bibliografia:

BORGES, Humberto Bonavides. Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR. São Paulo, Atlas, 2001.

CAMPOS, Cândido H: Planejamento Tributário. São Paulo, Atlas, 1985.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio: Elisão e Evasão Fiscal. São Paulo, Bushatsky, 1977.

GRECO, Marco Aurélio: Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária. São Paulo, Saraiva, 1998.

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

MALERBI, Diva Prestes Marcondes: Elisão Tributária. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1984.

MALKOWSKI, Almir: Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal. São Paulo, Editora de Direito, 2000.

PEREIRA, César A, Guimarães: Elisão Tributária e Função Administrativa. São Paulo, Ed. Dialética, 2001.

PRATES, Renato Martins: A Interpretação Tributária e a Questão da Evasão Fiscal. Belo Horizonte, Del Rey, 1992.

\*Aluno do 8º Período Noite da Faculdade de Direito do Recife (UFPE)

Estagiário da Procuradoria da Fazenda Nacional em Pernambuco

[aldemjohnston@bol.com.br](mailto:aldemjohnston@bol.com.br)

Disponível em:

<http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=62&idAreaSel=6&seeArt=yes>

. Acesso em: 25 out. 2007.