



A ELISÃO TRIBUTÁRIA EXISTE AINDA NO BRASIL?

Várias pessoas vivem o presente pensando no futuro e se esquecendo completamente do passado. Todas as áreas do conhecimento humano têm sofrido esta tendência, criando prognósticos sobre um futuro incerto!

Aliás, mesmo nas questões mais “presentes”, há sempre uma incerteza. Em se tratando de questões ligadas ao ser humano e à sua essência, o Direito não poderia deixar de sofrer esta influência (incerteza).

Quem lê jornais, revistas, doutrinas e jurisprudência percebe claramente tal situação, vis-à-vis das oscilações legislativa, doutrinária e jurisprudencial existentes sobre os mais diversos temas, em especial no direito eleitoral, criminal e tributário.

Assim, o passado deveria servir como alicerce para compreensão do presente e para prospecção do futuro, pois, como dizia Jack Welch, “não se pode olhar o que está porvir sem se atentar para o retrovisor do veículo”.

Disso demandam breves considerações sobre o título deste artigo: Existe elisão tributária no Brasil? Considerando, as alterações perpetradas pela Lei Complementar nº 104/2001, com as regulamentações infralegais, não há, ainda, uma resposta clara a essa questão.

A doutrina continua a apregoar e defender o instituto da elisão tributária, existindo alterações de posicionamentos em vista da nóvel legislação. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, CARF, por sua vez, já definiu que o fato do contribuinte buscar uma opção negocial que lhe seja mais favorável, em termos de redução de carga tributária, já legitimaria a desqualificação da elisão para evasão tributária. Como se demonstrará, tais significados juridicamente



considerados tão absolutamente distintos, mas as razões que os qualificam, principiologicamente, também o são.

Daí porque a jurisprudência esteja claudicante, o que deveria ser extirpado para servir de norte para todos operadores de direito.

Assim, o presente estudo, utilizando-se das lições do passado com vistas a colaborar com o presente e na conformação de um futuro, pretende fomentar a discussão em relação a existência da elisão tributária no Brasil.

Parece piegas, mas discutir, em um Estado de Direito/Democrático (a inversão é absolutamente crítica), a possibilidade de se fazer uma opção, respeitado o primeiro e efetivado o segundo, de acordo com a Constituição, é extremamente relevante.

Com o devido respeito à Descarte, em sua antológica obra "Le Candide", não sou um otimista, mas um realista, que olha primeiro a situação do país, sem esquecer a influência determinante do sistema jurídico na vida da população.

Lamentavelmente, conforme ilustra Esopo, mata-se a galinha na suposição de obter maior número de ovos de ouro.

Mas a qual custo? Direito e Economia se interseccionam e influenciam nas decisões dos governantes e impactam diretamente na população. O artigo 170, inciso IV e Parágrafo único estabelecem a possibilidade e a liberdade dos agentes privados optarem pelo melhor caminho para serem mais produtivos e eficientes na economia. Isso, por obvio, incrementa-a e conseqüentemente melhora a vida da população.

Reitere-se: a Constituição prevê o direito de o cidadão optar por um caminho que lhe seja menos gravoso, mas nossos governantes têm esquecido esta máxima. Eis, pois, a questão!

Devemos destacar, inicialmente, que o comportamento particular tendente a efetuar a exclusão ou diminuição de encargos tributários sobre sua atividade, através de mecanismos jurídicos lícitos, com o escopo de alcançar resultado econômico mais favorável àquele que a lei tributária se propunha a gravar, não pode ser censurado sob qualquer aspecto, seja no que concerne à sua legitimidade, legalidade ou moralidade.

Nesse sentido, com muita propriedade é a lição de A.A. Becker ao asseverar que 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 (*"in"* Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª Ed., Saraiva, São Paulo, 1972, pág. 122).

Por sua vez, Antônio Roberto Sampaio Dória aduz com proficiência que a legitimidade da utilização da elisão tributária não pode ser contestada, pois estando o contribuinte se utilizando de meios lícitos antes da ocorrência do fato gerador para efetuar a exclusão ou diminuição de tributo não "poderia ser considerado ilegítimo um ato que resultasse da utilização desses meios." (*"in"* Elementos de Direito Tributário, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, pág. 455).

Outrossim, nas palavras ainda do citado mestre, mesmo sob o aspecto ético, que se diga, pouca importância apresenta na seara do direito, ficando restrita sua incidência às relações sociais, a utilização do instituto da elisão tributária não encontra entraves:

"Ora, a elisão pressupõe, como acentuamos várias vezes, uma opção de pagar menos, ou de não pagar, e, seria realmente uma concepção de moral muito forte, para que dentro de um país onde prevalece o sentido do utilitarismo econômico o indivíduo fosse escolher a melhor opção de pagar, ou de pagar mais; seria hipócrita se encarássemos o problema por esse lado. Em conclusão, pois, parece que não há impedimento moral à prática da elisão". (*"in"* ob. Cit., pág. 458)

Tal comportamento, aliás, consistiria, segundo a Douta Desembargadora Diva Malerbi, em um direito subjetivo público porquanto ser "um direito relativo a uma liberdade constitucionalmente assegurada e que se traduz na pretensão de que o Estado não interfira numa esfera definida em lei como de não gerência estatal na tributação". Enfim, "um direito de conteúdo negativo, isto é, um direito a uma omissão por parte do Estado nesta esfera definida como de não gerência estatal na tributação" (*"in"* Elisão Tributária, Coleção de Textos de Direito Tributários, Vol. 7, Ed. Revista dos Tribunais, 1984, pág. 81). Respectiva pretensão (direito) à não atuação estatal na exigência de tributo, com efeito, fulcra-se precipuamente no princípio da legalidade em matéria tributária, o qual veremos com maior detença no transcurso deste trabalho.

Nesse passo, cumpre estabelecer quais os contornos característicos do instituto da elisão tributária e qual especificamente sua extensão e aplicação.

A elisão tributária, em síntese, consiste na utilização de atos ou negócios jurídicos lícitos, ou seja, admissíveis em direito, visando a produzir ou excluir a incidência de norma tributária.

Como afirmado anteriormente, a utilização desse mecanismo de "poupança fiscal", como prefere a doutrina alemã, não encontra embargos. Entretanto, cumpre questionar quando sua utilização poderá ensejar o aparecimento de figuras outras totalmente antagônicas à elisão fiscal, tais como a fraude fiscal, a simulação, e as teorias da realidade econômica subjacente e do abuso de formas



Conceito preliminar e de suma importância ao deslinde do tema em estudo refere-se ao princípio da legalidade em matéria tributária que, como muito bem apregoa Roque Antônio Carraza, é "uma das mais importantes colunas sobre a qual se assenta o direito tributário" ("in" Curso de Direito Tributário, 2ª Ed., Editora Revista dos Tribunais, 1991, pág. 139).

As Constituições passadas, e, principalmente a atual (art. 5º., II e art. 150, I da C.F.), plasmaram em seus textos a estrita necessidade de utilização de lei para criação ou aumento de tributo, configurando-se tal proteção constitucional em garantia do contribuinte em relação ao Fisco.

Em matéria tributária, o princípio da legalidade manifesta-se, em virtude de suas próprias características, com maior especificidade, ou seja, a pretensão estatal em exigir o tributo poderá efetivar-se apenas e tão somente quando todos os elementos e pressupostos da relação jurídica tributária (hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota etc.) estiverem presentes. É o que Alberto Xavier denomina de princípio da reserva absoluta da lei formal ou, nas palavras do Prof. Geraldo Ataliba, da estrita legalidade.

Conclusiva, sobre este aspecto, a lição da Douta Desembargadora Diva Malerbi:

"Donde se segue, por conseguinte, que a relação que se estabelece na norma tributária, entre hipótese e consequência, é aquela que em lógica jurídica se denomina implicação intensiva, posto que, por imperativo constitucional, os aspectos essenciais de fato descrito na hipótese desta norma são os únicos e exclusivos pressupostos deflagradores das consequências tributárias por essa norma estatuída, e as consequências tributárias seguem-se caso todos os aspectos essenciais de fato descrito na norma verifiquem-se, no fato ocorrido, mas também só se seguem se e quando eles verificarem-se.

De modo que não podendo existir efeitos tributários de outros pressupostos que não os definidos em suas hipóteses de incidência, a norma tributária prescreve para os casos não expressamente considerados um regime jurídico em que tudo oposto àquele que prescreve em suas hipóteses de incidência". ("in" ob. cit., pág. 52)

Depreende-se de tal colocação que outros métodos de aferição da incidência da norma tributária, tais como a analogia (Judicial) ou a discricionariedade (administrativa), não se prestam a embasar a exigência de tributo. Com efeito, ao legislador caberá, em virtude da imposição constitucional, a incumbência de delimitar com precisão a hipótese de incidência da norma tributária, sendo certo que, se não o fizer, a exigência do tributo estará inequivocamente obstada.



Encontra-se nesse primado, sob o nosso entender, a principal fonte do instituto da elisão tributária, a qual Antônio Roberto Sampaio Dória adequadamente denomina de elisão em virtude da lacuna da lei. Nessa forma de elisão, conforme preleciona o aludido mestre, “há o aproveitamento por parte do contribuinte de certas brechas, de certas lacunas em suma, que o legislador deixou e que são utilizadas para minimizar ou eliminar de todo a obrigação fiscal” (“in” ob. cit., pág. 451).”

Devemos perquirir, neste momento, pois, quando se verificará a utilização do instituto da elisão tributária, ou, de forma oposta, conforme já salientado anteriormente, quando ocorrerá o surgimento das figuras jurídicas da fraude fiscal, da simulação e das teorias da realidade econômica subjacente e do abuso de formas.

Enfrentando esta questão, o emérito Prof. Antônio Roberto Sampaio Dória, de forma elucidativa, apontou as diferenças entre o instituto em exame e a figura da fraude:

“Como a fraude fiscal se verifica? Como a elisão se verifica? Alguns já devem ter concluído que estes fenômenos apresentam certas características comuns. Em ambos, o que o indivíduo pretende é eliminar ou reduzir uma obrigação fiscal, um sacrifício fiscal. Esta é a intenção ou a motivação das partes. Os resultados são, portanto, idênticos. Por isso, não podemos diferenciar estas figuras com base nesses aspectos. O que extrema a elisão da fraude é o aspecto fundamental, a maneira como são concretizadas. Na fraude fiscal o indivíduo sempre se vale de muitos meios ilícitos e na elisão de meios lícitos.

Ilícitos, aqui, no sentido de meios fraudulentos, que não são admitidos pelo Direito. Dentre esses meios podemos salientar principalmente, a falsidade das declarações.

Na fraude, o indivíduo consegue o resultado de não pagar tributo, utilizando um processo ilícito e, na elisão, como pressuposto mesmo de sua validade, ele tem que empregar um processo em que o direito se admite.

O segundo aspecto, que extrema essas duas figuras, é o do momento em que a utilização desses meios se verifica. Na fraude fiscal, o indivíduo se vale de determinados meio ou instrumentos, no ato ou depois da ocorrência do fato gerador. Por outras palavras, no momento em que o fato gerador se está exteriorizando, o indivíduo se vale de meios ilícitos, para diminuir ou eliminar a obrigação fiscal, por exemplo: uma escritura de compra e venda de um imóvel por um preço inferior ao que as partes realmente contrataram. Não vamos entrar no mérito do momento em que ocorre o fato gerador. Exemplo de fraude posterior ao fato gerador – uma alteração a “posteriori” de talonários fiscais – um indivíduo subfatura ou destrói as notas fiscais ou



documentos, que comprovam uma determinada transação.

Na elisão fiscal, pelo contrário, a utilização desses meios ilícitos tem que se dar sempre antes da ocorrência do fato gerador. A elisão é um procedimento preventivo, de modo que, se ela perder esse caráter preventivo, torna-se fraude. Desde que o tributo surge, já não há mais nada a fazer, se não o pagar. Qualquer medida que o contribuinte tome depois que o fato gerador ocorre, será fraudulenta; a elisão tem que se dar sempre preventiva – evitar que aquela situação descrita na lei como tributável, venha a se manifestar. (“in” ob. cit., págs. 452 e 453).

Cristalino, pois, que jamais poderá ser eivada de fraudulenta uma determinada operação se (i) os atos ou negócios jurídicos praticados sejam lícitos (permitidos ou não defesos em lei) e (ii) referida operação anteceda a ocorrência do ato gerador estipulado pela hipótese da incidência da norma tributária.

No tocante à disponibilidade de ocorrência de simulação, merece ser transcrita a excelente conclusão de D. Desembargadora Diva Malerbi:

“Com efeito, o que existe na elisão tributária é precisamente uma manipulação de formas jurídicas para atingir-se determinado resultado econômico, que pode sofrer tributações mais ou menos gravosas.

As hipóteses aventadas pela doutrina, como as de manipulação de formas jurídicas, respaldadas essencialmente na intenção de evitar determinadas incidências tributárias por via de formas jurídicas diversificadas, resultam, pois, em última instância, enquadráveis na figura da simulação, ou na de negócio jurídico indireto em matéria fiscal.

Surge, por conseguinte, a indagação: em que medida e sob que condições deve um negócio jurídico ser considerado como destinado a um fim “non suo”, isto é, simulado.

Segundo palavras autorizadas de Emílio Betti, em sua exponencial “Teoria Geral do Negócio Jurídico”, “a discrepância entre a causa típica do negócio escolhido e a intenção prática pretendida em concreto pode configurar uma verdadeira incompatibilidade: e então teremos o fenômeno da simulação. Mas também pode ter caráter de uma simples incongruência ou discordância (ou inadequação) entre meios e escopos que são entre si compatíveis: e nesse caso teremos o fenômeno do negócio indireto, ou do negócio fiduciário.

De modo que a inadequação entre a vontade real e a vontade declarada, existente no negócio simulado, constitui uma verdadeira incompatibilidade, dela



resultando apenas uma aparência ou modo de realizar seu escopo dissimulado.

No negócio indireto, ao contrário, existe somente uma inadequação (incongruência) entre os meios de que se servem as partes para atingir determinado resultado econômico e os escopos conseguidos com tal negócio. Em que pese esta inadequação, meios e escopos afiguram-se sempre compatíveis entre si.

Há, por conseguinte, no negócio simulado, uma vontade real das partes em criar um artifício, uma forma negocial diversa da efetivamente querida, enquanto que, no negócio indireto, os efeitos jurídicos próprios e peculiares a esse esquema negocial criado são realmente perseguidos pelas partes, influenciando em sua eleição e consecução.

Donde se segue, portanto, que não há no negócio indireto incompatibilidade entre a vontade real e a vontade declarada, mas apenas e tão somente uma inadequação entre a estrutura do negócio realizado (inadequação esta, assim definida, em função exclusiva de uma chamada "causa típica de negócio") e a finalidade a ser alcançada que é a de evitar uma incidência tributária ou obter uma incidência tributária menor". (*in* ob. cit., págs. 24 e 25)

Extraindo-se a terminologia tecnicista adotada pela Desembargadora, resta a singela conclusão de que nenhum ato ou negócio jurídico deve ser considerado simulado quando apresentar a adequada correlação entre a forma jurídica adotada e o resultado obtido. Por exemplo, pretendendo o particular realizar uma venda, não poderá efetuar uma doação (onde, digamos, não incida a norma tributária) recebendo, não obstante, o valor que seria devido em decorrência da pretendida venda. Indubitavelmente, neste exemplo, estaria ocorrendo uma hipótese de simulação. Entretanto, como nas colocações acima reproduzidas, se, entre o negócio e o resultado alcançado, não há incompatibilidade, afigurando-se a mesma apenas entre o resultado que se pretenda objetivamente alcançar (economia fiscal) e a "causa típica do negócio" (no exemplo acima utilizado, a própria venda), não há como se alegar a existência de simulação. Ou seja, não haverá simulação se o resultado do ato ou negócio realizado não apresentar incompatibilidade com o "fim jurídico" que tal ato ou negócio possui, restando incompatível apenas a causa "típica" do negócio e o fim objetivamente colimado pelo contribuinte, qual seja, o de evitar a incidência tributária. Merece ser transcrito, nesse sentido, em virtude de sua conotação didática, o lapidar exemplo dado por Tulio Ascarelli:

"O germano que adotava, a fim de constituir um herdeiro, queria efetivamente adotar, porque sem a adoção não poderia conseguir seu intento, embora o motivo dominante (e notório) da adoção não fosse o desejo de possuir artificialmente a prole, mas de constituir determinada pessoa sua herdeira". (*in* Problemas das Sociedades Anônimas e Direto Comparado, 2ª Ed., São Paulo, 1969, pág. 111)



Outro aspecto que costuma ser arguido como óbice à utilização do instituto da elisão tributária é o relacionado à “realidade econômica subjacente” do ato ou negócio jurídico praticado (atualmente, propósito negocial).

A teoria da realidade econômica subjacente fulcra-se na premissa falaciosa de que o direito tributário interessaria, para verificação da incidência de obrigação fiscal, apenas o efeito econômico obtido através do ato ou negócio jurídico realizado. Mas, como já salientamos, vige no direito tributário brasileiro a estrita necessidade de previsão legal da hipótese de incidência tributária (princípio da estrita legalidade), não importando, com efeito, o “resultado fático” (econômico) obtido na determinação da incidência do tributo. A. A. Becker, de forma peremptória, assim se pronuncia sobre tal teoria:

“A doutrina da interpretação do direito tributário segundo a realidade econômica do fenômeno da vida (sustentada por K. Ball, J. Hein, W. Merk, Amilcar de Araújo Falcão, E. Vanoni, D. Jarach, B. Griziotti), também chamada de “construtiva”, o que na verdadeira realidade faz é a demolição do que há de jurídico no direito tributário. Em nome do direito tributário, eles matam o “direito” e ficam apenas com o tributário”. (“in” ob. Cit., págs. 117 e 118)

Tem-se, por conseguinte, na “realidade econômica subjacente (atualmente, propósito negocial)” tema incontroverso e já ultrapassado na medida em que, como asseveramos, está o legislador obrigado, através de mandamento constitucional, a especificar com precisão, na descrição legislativa do tributo, as hipóteses a serem abarcadas pela norma tributária. Não importa, pois, se o resultado econômico obtido seja análogo ao da hipótese descrita na norma legal, mas sim se os aspectos essenciais descritos por tal hipótese de incidência efetivamente ocorreram na operação que proporcionou a elisão tributária; se negativa a resposta, impossível a exigência do tributo. Essa também é a conclusão da Desembargadora Diva Malerbi:

“Assim, o conteúdo da extensão do princípio da estrita legalidade está a demonstrar, iniludivelmente, que a Constituição Brasileira impôs ao legislador ordinário que, ao fazer uso de suas prerrogativas, deve esgotar a tarefa criativa do tributo, sob pena de ser declarada a inexistência desse tributo que se quis criar, caso falte, na descrição legislativa um ou alguns dos aspectos essenciais; e, de ser declarada a inconstitucionalidade dessa lei caso ultrapasse o campo (constitucional) de incidência do tributo considerado, ou ainda, de ser declarada a sua inconstitucionalidade, caso, embora competente para criar tributo, essa lei, autorize em seu termos, a possibilidade de vir a ser estabelecida nova situação tributável por obra do administrador ou do órgão aplicador de direito. (“in” ob. cit., págs. 77 e 78)

Resta, finalmente, estudarmos a teoria do abuso de formas, a qual também pretendem alguns utilizar como argumento desautorizador à utilização da elisão tributária. Segundo as palavras de Antônio Roberto Sampaio Dória,



“essa teoria parte da premissa de que na elisão fiscal há sempre uma manipulação abusiva da fórmula jurídica, para atingir um resultado que a fórmula jurídica utiliza normalmente não permite”. Criticando tal teoria, o referido mestre conclui de forma precisa:

“O problema é que essa teoria do abuso das formas ainda é mais ambígua do que a teoria da interpretação econômica, porque esta teoria parte do pressuposto de que a fórmula juridicamente válida é a que normalmente se utiliza para a realização de um negócio. Então, entramos no problema de saber qual a forma normal – A ou B -, mas em sua essência o direito permite uma alternativa, uma série de opções, para a realização de um mesmo negócio, de uma mesma realidade econômica e se formos verificar que um ato é legítimo porque é normal ou não, estaremos caindo em critério, totalmente, empírico.

Em segundo lugar, também seria uma graduação, totalmente, subjetiva determinarmos até que ponto houve abuso de forma e qual é o grau desse abuso, para concluirmos que ele, por ter chegado àquele ponto, de fato viciou o próprio ato”. (*in* ob. cit., pág. 457)

O principal aspecto a ser destacado nessa figura jurídica é que, para a sua configuração, o negócio utilizado deverá sofrer uma “manipulação abusiva” em seu “fim típico”. Em outras palavras, é necessário que o particular, ao realizar o negócio, desvirtue ou modifique sua finalidade típica com o escopo de excluir a exigência fiscal.

Em resumo, a elisão tributária persiste no sistema jurídico brasileiro, por força dos mandamentos constitucionais e dos direitos outorgados aos contribuintes. Desconsiderar tal situação é colocar o país cada vez mais em um lamaçal de incerteza e, fortemente, de ausência de recursos novos vindos do exterior para fomentar a economia. Aos nossos governantes e àqueles que pretendam um país melhor, seguir a atual jurisprudência do CARF e pela instabilidade jurisprudencial, será contraproducente aos desígnios do nosso Brasil.