

Elisão fiscal: uma proposta legitimadora

Eliza Fernandes Marques*

Resumo: A elisão fiscal encontra-se dentre os mecanismos de que se vale o sujeito passivo da obrigação a fim de diminuir a carga tributária. É, dentre os temas de Direito Tributário, um dos que mais apresenta polêmicas e divergências na doutrina e na jurisprudência; grande parte devido à existência de outras figuras que também se prestam a proporcionar uma menor oneração tributária, e, com aquela, acabam se confundindo. A existência destas figuras correlatas gera uma confusão terminológica prejudicial à permissão da adoção das práticas elisivas, e acaba servindo de fundamentação para aqueles que defendem a ilegalidade na utilização destes mecanismos. Todavia, um estudo mais cuidadoso do tema, com a percepção das particularidades caracterizadoras desta figura, permite o destaque das demais e torna a sua legitimação uma atitude incontestável, fazendo com que o contribuinte ou responsável possa se valer destes mecanismos a fim de proporcionar uma diminuição no impacto dos tributos no seu patrimônio. A atitude elisiva é legal, legítima, e deve ser incentivada a fim de fortalecer o Estado Democrático de Direito a que nos submetemos.

Palavras-chave: Direito Tributário. Elisão tributária. Evasão fiscal. Simulação fiscal.

1 Elisão fiscal e figuras correlatas – Uma breve introdução

A problemática que gira em torno da elisão fiscal reside, principalmente, na dificuldade de definição terminológica. A confusão se apresenta por conta da grande quantidade de figuras correlatas ao tema.

A doutrina, que em geral se apresenta como responsável pela definição dos termos utilizados pela norma, neste caso acaba por prejudicar um entendimento mais adequado acerca do conteúdo inerente ao termo elisão tributária.

Esta dificuldade na definição do tema acaba por prejudicar a legitimação das condutas elisivas. A confusão terminológica redundando no errôneo enquadramento da elisão no rol de condutas ilícitas, principalmente, a fraude, sonegação, e evasão fiscal.

Essa dificuldade, e as consequências prejudiciais decorrentes dela, já foram alertadas por Malerbi, em obra sobre o tema, nos seguintes termos:

* Pós-Graduanda em Direito Tributário pelo IPET.

É corolário imediato do quanto se expôs que as dificuldades terminológicas e mesmo conceituais evidenciadas na tarefa de definir a elisão tributária decorrem, em parte, dos vários sentidos com que a doutrina tem revestido a natureza da hipótese de incidência tributária e, de outra parte, dos vários ângulos por que vem sendo observada a fenomenologia da incidência da norma tributária.¹

Nesse excerto, acaba por introduzir as justificativas para a dificuldade de encontrar uma definição concisa do tema.

A legitimação de práticas elisivas encontra resistência, principalmente, por parte da doutrina que entende a obrigação de pagar tributos como um dever geral incontestável e incontestável, o que em verdade não pode ser assim entendido.

A elisão tributária tem delineamentos e caracteres próprios que possibilitam e tornam necessária a sua distinção das outras figuras ditas correlatas.

Apesar da grande quantidade de figuras que possam guardar alguma semelhança com a elisão fiscal, este artigo se ateve a realizar, somente, esta distinção em relação a duas figuras que se apresentam como as maiores dificultadoras para o alcance da autonomia da primeira.

As outras figuras correlatas já citadas, quais sejam, fraude, sonegação fiscal, dolo, sempre se relacionam com a ilicitude na atuação do sujeito; seja no cometimento de um delito tipificado penalmente (sonegação), seja a partir de uma atuação direta, afrontada a norma jurídica vigente (fraude), ou seja, uma atuação com a intenção de prejuízo direto a terceiros (dolo).

Acerca da *fraude fiscal*, vale destacar a definição trazida por Seixas Filho:

A fraude fiscal pode ser conceituada, conseqüentemente, como a formalização de um documento com uma falsa (simulada) representação do fato gerador, com a intenção de reduzir, total ou parcialmente, o imposto devido.²

Percebe-se com isso que a fraude fiscal geralmente vem associada a outro tipo de conduta que se encontra tipificada como crime na lei penal. Os negócios realizados com fraude são ilegítimos, pois sempre se valem de expedientes definidos como crime.

A dificuldade no encontro de uma definição sobre qualquer tema, até os menos complexos, já foi objeto de alerta por parte de Braga³ quando apresenta a dicotomia inerente a qualquer definição, qual seja, o encontro do ponto médio entre a universalidade (que permitiria a aplicação da definição em qualquer momento e local) e a individualidade (que possibilitaria a distinção de espécie das demais correlatas).

Em que pese todas as dificuldades já apresentadas (pois todas as figuras já citadas apresentam-se como formas alternativas de realização de negócios jurídicos

¹ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: RT, 1984. p. 33.

² SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A concepção de fraude fiscal e sua sanção. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 10, n. 47, nov./dez. 2007.

³ BRAGA, Fernanda Gonçalves. Elisão fiscal: a inconstitucionalidade de desconsideração de negócios jurídicos lícitos. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5369>>. Acesso em: 19 mar. de 2008.

que possam se constituir como hipóteses de incidência tributária), o delineamento de uma definição do tema é ponto essencial para a formação do entendimento da proposta apresentada, e primordialmente, para a legitimação das condutas elisivas.

Esta advertência foi realizada por Braga, com bastante categoria, como pode ser visto a seguir:

[...] A consequência prática da distinção reside em advertir para o perigo de se aglutinar, sob uma mesma denominação, realidades completamente distintas. Há nessa confusão terminológica o risco de se amparar sob o manto de uma pretensão legitimidade a adoção de mecanismos subjetivos e extralegais de combate a uma suposta “elisão ilícita”.⁴

A análise das nuances que envolvem a expressão elisão tributária, de modo a distingui-la das demais figuras assemelhadas, permite, principalmente, a proteção da realização destas condutas pelo contribuinte.

Como veremos a seguir, a confusão terminológica identificada não tem qualquer razão de ser. Os conceitos apresentam definições claras, que se prestam a mostrar claramente as suas distinções.

2 **Elisão tributária versus evasão fiscal**

A primeira das figuras a apresentar confusão com a elisão fiscal, e a que sofreu as primeiras formulações teóricas a fim de apresentar os critérios distintivos, foi a evasão fiscal. Há, inclusive, doutrinadores que entendem esta figura como gênero, do qual a elisão fiscal seria espécie.

Essa dificuldade de distinção apresenta-se por serem ambos os institutos jurídicos, entendidos como métodos de atuação de que se vale o sujeito passivo da obrigação tributária a fim de furta-se a aplicação da norma instituidora de tributos.

Tanto a elisão como a evasão fiscal são expedientes utilizados pelo sujeito passivo da obrigação tributária que acabam por evitar o pagamento de tributos.

Sobre a semelhança entre as figuras merecem destaque as palavras de Melo, citadas por Zylbert:

[...] tanto no caso de evasão, como no de elisão fiscal, idênticas são as intenções e os fins, uma vez que a conduta tem sempre como objetivo, em resumo, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo [...].⁵

A primeira teoria que se predisponha a fundamentar a distinção entre a elisão e a evasão partia do chamado “aspecto subjetivo”.

Para essa linha de teóricos, elisão e evasão fiscal se distinguiriam pela intenção dos sujeitos passivos da obrigação tributária quando da realização do negócio jurídico.

⁴ BRAGA, Fernanda Gonçalves. Elisão fiscal: a inconstitucionalidade de desconsideração de negócios jurídicos lícitos. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5369>>. Acesso em: 19 mar. de 2008. p. 1.

⁵ ZYLBERT, Fábio. O parágrafo único do art. 116 do CTN à luz dos conceitos de elisão fiscal e evasão fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 10, n. 43, mar./abr. 2002, p. 35.

Todavia, com a evolução dos estudos, percebeu-se que este critério não se prestaria a efetuar a distinção pretendida, pois ambas as práticas têm como fim primordial a diminuição do impacto tributário no patrimônio do sujeito passivo; apresentando-se, portanto, como uma semelhança ao invés de uma diferença.

Em obra sobre o tema, Malerbi⁶ destaca a imprestabilidade do critério subjetivo para distinguir as figuras da elisão e da evasão fiscal, observando que em outros ramos do Direito, a intenção, em que pese se preste para qualificar os atos, não se presta para a configuração dos mesmos como tais, ou seja, como critério definidor.

A definição de um ato como legítimo ou não, em verdade encontra a sua fundamentação na norma e não em qualquer aspecto subjetivo da atuação do sujeito.

Atrelar a definição de qualquer instituto a aspectos subjetivos apresenta-se demasiado ariscado, pois estes são de difícil aferição no caso concreto.

De forma clara, Malerbi apresenta a sua percepção acerca da utilização deste critério subjetivo, destacando a sua imprestabilidade, nos termos seguintes:

[...] a intenção do particular é sempre a mesma: a de pagar menos tributo em qualquer das figuras mencionadas pela doutrina, não servindo, por conseguinte, para diferenciar a elisão de suas figuras afins. A intenção do particular de pagar menos tributo, é a mesma, seja quando ele simplesmente deixa de praticar o negócio que viria a colocá-lo naquela posição da qual decorre uma tributação, seja mesmo quando ele simplesmente deixa de pagar um tributo, já devido.⁷

A percepção de que o critério subjetivo não se presta para distinguir as figuras da elisão e da evasão fiscal acabou por motivar a evolução das teorias, a fim de seccionar a elisão tributária da conduta ilícita da evasão fiscal.

Dois são os critérios que se prestam, agora com maior segurança e solidez, a distinguir as figuras da elisão e da evasão, quais sejam, tempo e licitude.

O critério temporal apresentou-se como capaz de permitir uma diferenciação entre as figuras à medida que destacou o momento de realização da conduta alternativa pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

As condutas elisivas são em geral praticadas antes da ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, o sujeito passivo antecipa-se à ocorrência do fato a fim de impedir a subsunção que torna obrigatória a prestação tributária. Desse modo, a prática elisiva acontece anteriormente ao nascimento do direito objetivo do Fisco ao crédito decorrente da ocorrência do fato gerador do tributo.

O sujeito passivo antecipa-se à incidência normativa, “furtando-se” no enquadramento da sua conduta como tributável. Para esse expediente, o sujeito utiliza-se de negócios jurídicos alternativos que, apesar de redundarem nos mesmos efeitos que se pretendia, não se enquadram na situação descrita na norma tributária como passível de incidência. Portanto, resta impossível a subsunção necessária à ocorrência da incidência tributária.

O critério temporal é bastante elucidativo para legitimar as práticas elisivas, pois qualquer conduta realizada antes da ocorrência do fato gerador não prejudicari-

⁶ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 22.

⁷ Idem, *ibidem*, p. 22.

a, em tese, o Fisco, visto que não haveria direito ao crédito decorrente de tributo, já que o fato gerador sequer teria se concretizado.

Essa é a principal e a mais útil dedução desse critério, pois não se pode falar em qualquer ilegalidade diante de um negócio jurídico que se realizou antes de qualquer ocorrência que pudesse ser entendida como geradora de incidência tributária. Muito menos se pode admitir que o Fisco possa requerer crédito tributário de um ato que não apresenta equivalente na lei, como fato gerador de tributo.

Sendo o negócio jurídico alternativo realizado antes da ocorrência do fato gerador, ou até mesmo para que ele não seja caracterizado em sua ocorrência, deixa de nascer para o Fisco o direito ao crédito e, conseqüentemente, o mesmo não tem qualquer gerência sob essa conduta, mesmo o sujeito tendo realizado a ação com o intuito único de elidir-se à incidência tributária.

Já o sujeito passivo que realiza os negócios alternativos após a ocorrência do fato gerador, de modo a furta-se à aplicação da norma tributária, realiza a evasão tributária, estando em tese, realizando uma conduta não permitida pelo direito.

A realização de qualquer conduta pelo sujeito passivo, de modo a esquivar-se da incidência da norma tributária, quando o direito do Fisco já estaria constituído com a ocorrência do fato gerador, não é permitida, e, portanto, definida como evasiva, nunca elisiva.

Sobre essa situação, merecem destaque as palavras de Zylbert:

[...] o direito da Fazenda Pública ao tributo surge apenas e tão somente com a ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação, portanto, à Fazenda Pública não corresponde direito algum antes de o fato gerador da obrigação tributária de que se trate materializar-se.⁸

O critério temporal presta-se para fixar o termo concreto para o nascimento do direito do Fisco ao tributo e, conseqüentemente, qualquer conduta realizada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, mesmo que alternativa, antes da ocorrência do fato impositivo, não poderia ser desconsiderada.

As condutas elisivas resumem-se em situações realizadas pelo sujeito passivo da obrigação tributária, em que o mesmo consiga os efeitos jurídicos pretendidos sem a realização de fatos juridicamente tributáveis, obviamente, antes da ocorrência do fato gerador.

Entretanto, não somente o critério temporal se presta a distinguir a elisão da evasão fiscal, pois, como alerta Zylbert,⁹

[...] se o contribuinte age antes do fato gerador, mas infringe norma legal ao concretizar sua ação, como falsificando documento ou sonegando, pratica ato a que está obrigado antes mesmo do fato gerador, qualificando a sua conduta como evasão e não elisão.

⁸ ZYLBERT, Fábio. O parágrafo único do art. 116 do CTN à luz dos conceitos de elisão fiscal e evasão fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 10, n. 43, mar./abr. 2002. p. 34.

⁹ Idem, *ibidem*, p. 35.

O critério temporal, apesar de toda a sua utilidade, não se presta, sozinho, a realizar a completa distinção entre as figuras tratadas.

Caso essa fosse a única opção, poder-se-ia legitimar condutas ilícitas pelo simples fato de estas concretizarem-se antes da ocorrência do fato gerador do tributo de que se quer furtar.

Justamente pela apresentação desse impasse, a doutrina evoluiu para associar outro critério que se presta a distinguir os institutos, qual seja, a licitude do ato praticado.

Tanto a elisão como a evasão são condutas, em geral, comissivas, em que o sujeito passivo da obrigação tributária acaba isento da incidência da norma tributária, por atos que pratica no mundo factual.

Essa conduta também deve sofrer análise, a fim de legitimar a sua prática e classificá-la como elisiva. Da análise da conduta do sujeito passivo, surge seu enquadramento pelo critério da licitude.

As práticas elisivas têm a sua realização através da utilização de expedientes lícitos, enquanto que a evasão tem a sua concretização por meio de ações ilícitas.

Para a definição dos institutos e, conseqüentemente, a formação da distinção pretendida, deve haver a conjugação dos dois critérios apresentados: primeiramente deve ser levado em consideração o tempo da realização do ato e, secundariamente (concomitantemente), a forma de que se valeu o sujeito passivo para a sua realização.

Na conjugação desses dois critérios, Malerbi propõe uma definição bastante clara para elisão tributária:

Assim, se o negócio em que se revela um comportamento elisivo é praticado antes da ocorrência do fato imponible, e se o meio de que se serve o particular para evitar a incidência da norma tributária desfavorável é lícito, permitido pelo direito privado, então não há lugar para propor-se a ilicitude do comportamento elisivo, já que ainda não teria surgido qualquer direito do fisco.¹⁰

Conclui-se, portanto, consoante o pensamento de Pereira,¹¹ que a elisão tributária refere-se a situações em que o sujeito passivo da obrigação tributária se vale de expedientes lícitos, sendo a sua ação anterior à ocorrência do fato gerador, a fim de evitar a incidência da hipótese normativa.

Já a evasão fiscal seria o expediente utilizado pelo mesmo sujeito passivo, após a ocorrência do fato gerador do tributo, e utilizando-se de forma ilícita, todavia com a mesma intenção de diminuir o peso da carga tributária no patrimônio do mesmo.

A licitude nesse ínterim é vista sob o seu ponto de vista formal, ou seja, condutas elisivas se valem de expedientes previstos na norma e se realiza do modo descrito pela mesma. Ao contrário, condutas evasivas se valem de outras ações, ou não previstas pela norma, ou em desobediência ao previsto.

¹⁰ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 21.

¹¹ PEREIRA, César Guimarães. A elisão tributária e a Lei Complementar 104/2001. Revista *Diálogos Jurídicos*. Disponível em: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 28 fev. de 2008.

A ausência de adequação formal é que se apresenta como um segundo critério para realização da distinção pretendida.

Pode o sujeito valer-se de expedientes, antes da ocorrência do fato gerador, ou a fim de furta-se do mesmo e, ainda assim, ser caracterizada a sua conduta como evasiva, dependendo da adequação formal da sua ação.

Vale observar, ainda, que não se faz necessária, para a caracterização de uma conduta como evasiva, a conjugação dos dois critérios apresentados. Observando-se pelo menos um deles, já podemos enquadrar a conduta como evasiva. Entretanto, para a ocorrência da prática elisiva, se faz necessária a conjugação dos dois critérios, sem os quais não se pode legitimar a conduta realizada.

3 Elisão tributária *versus* (dis)simulação fiscal

Suplantadas as questões que envolvem a distinção entre evasão e elisão, passemos à análise de outra figura que igualmente apresenta dificuldades de definição quando em contraponto com a elisão fiscal, ou seja, a *simulação* fiscal.

Esta figura guarda algumas semelhanças com a elisão fiscal, e por conta disso, acaba sendo confundida com ela, aqui entendida como gênero, da qual a *dissimulação* seria espécie.

A confusão terminológica apresenta-se quando o sujeito passivo da obrigação tributária, ao realizar o negócio jurídico indireto (alternativo), apesar de se valer de meios lícitos e de realizar a conduta antes da ocorrência do fato gerador do tributo, acaba “maquiando” a sua intenção quando da realização do ato ou negócio jurídico, e isso acaba maculando a sua atuação.

O critério subjetivo, mais uma vez apresenta-se como um dos liames a serem analisados para a consideração do negócio jurídico realizado como elisivo (permitido) ou simulado (não-permitido).

Ambos os termos (*simulação/dissimulação*) têm a sua definição assente na doutrina privatística, que acaba emprestando para o Direito Tributário a sua acepção.

O artigo 167 do Código Civil atual, em seu parágrafo primeiro, traz os critérios que determinam a presença de simulação no negócio jurídico realizado, ou seja, aquele que permite o entendimento da sua acepção, com a seguinte redação:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas, subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas as quais realmente se conferem ou se transmitem;
- II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III – os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.

Vale ainda a transcrição do artigo 171 do Código Civil, que trata dos negócios jurídicos anuláveis:

Art. 171. Além dos casos expressamente declarados em lei, é anulável o negócio jurídico:

I – por incapacidade relativa do agente;

II – por vício resultante de erro, dolo, coação estado de perigo, lesão ou fraude contra credores.

A definição do Código traz, nos incisos respectivos, situações relacionadas às partes do negócio, às datas da sua firmação e ao aspecto volitivo das declarações.

Apesar dos aspectos expressos no Diploma Legal, a doutrina se encarregou de realizar uma distinção bastante pertinente em relação aos dois termos (simulação e dissimulação).

Primeiramente, realizam a classificação da simulação em absoluta e relativa. Simulação absoluta define condutas realizadas formalmente de uma maneira, mas que têm equivalente diverso no mundo concreto; já a simulação relativa refere-se à dissimulação, em que, na verdade, a intenção pretendida com a realização do negócio não se coaduna com aquela típica do mesmo, ou seja, o que se realiza de fato destoa do que se realiza de direito.

Sobre essa distinção, vale destacar as palavras de Oliveira:

[...] a doutrina pátria tem classificado a simulação em absoluta ou relativa, ensinando que na simulação absoluta dá-se um “acordo simulatório”, que não se espera qualquer espécie de resultado jurídico. Já na simulação relativa (também denominada de dissimulação) a prática de ato ou negócio jurídico é o caminho encontrado para obtenção de um determinado resultado jurídico, verdadeiro e desejado.

Em síntese, na simulação absoluta, inexistente ato ou negócio jurídico, enquanto que na dissimulação o ato ou negócio jurídico existe, mas se encontra escamoteado.¹²

Diante das definições expostas, percebe-se que a elisão fiscal acaba se confundindo com a dissimulação (ou simulação relativa), pois em ambos os casos há de fato um negócio jurídico realizado, sendo, no último caso, viciado no que tange ao seu aspecto subjetivo, já que a intenção de fato não é a intenção de direito.

A elisão fiscal, como já exposto, é um tipo de negócio jurídico indireto e, como tal, aperfeiçoa-se com a realização de uma ação que, apesar de não enquadrar-se na hipótese descrita na norma tributária como fato gerador de obrigação, presta-se a produzir efeitos perseguidos pelo sujeito passivo da obrigação tributária, além da finalidade de menor carga tributária.

Na elisão fiscal, o negócio jurídico alternativo é realizado em todos os seus aspectos, não somente do ponto de vista formal, como também, e principalmente, do ponto de vista do seu aspecto subjetivo.

Na dissimulação, entretanto, apesar de também se valer de negócios alternativos, permitidos em lei, em verdade o sujeito passivo da obrigação tributária não buscaria com a sua atuação o efeito relativo ao negócio ou ato escolhido, mas outro,

¹² OLIVEIRA, Renan Coelho de. Exame e distinções conceituais de figuras correlatas ao planejamento tributário. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6274>>. Acesso em: 28 abr. 2008. p. 6.

estando, assim, caracterizada a mácula da conduta, por não estar consoante com o esperado diante do negócio jurídico realizado.

Essa distinção é trazida por Malerbi, nos seguintes termos:

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.¹³

A definição trazida para os ditos negócios jurídicos indiretos se confunde com a elisão fiscal, e presta-se a distingui-la da dissimulação. Em que pese o aspecto subjetivo das condutas, de regra, não se presta a caracterizá-las como lícitas ou ilícitas. Nesse caso, a sua análise é determinante, mesmo não sendo totalmente clara, e de fácil percepção.

Alves¹⁴ ratifica a distinção entre negócios jurídicos indiretos (elisão tributária) e a simulação fiscal, destacando que, no primeiro caso, a intenção com a realização do negócio ou ato é querida pelo sujeito passivo da obrigação tributária; já, no segundo, a intenção do sujeito é outra que não a típica do negócio ou ato realizado.

O autor em referência destaca, ainda, que os negócios jurídicos indiretos são formas legítimas de atuação do sujeito passivo, e se prestam para evitar a incidência tributária de forma eficaz e legítima.

A intenção típica do negócio jurídico deve ser entendida como aquela situação que se confunde com a finalidade de existência do mesmo, ou seja, o aspecto subjetivo de dado negócio é igual a sua finalidade de criação.

Essa concepção se faz necessária para que não se deixe ao alvedrio da administração a definição do que seja intenção do negócio jurídico alternativo e, com isso, se acabe dando margem a interpretações errôneas.

A conduta elisiva apresenta total equivalência entre o pretendido e o conseguido, entre a intenção do sujeito ao realizar a conduta e a intenção do negócio jurídico realizado. Essa mesma equivalência, entretanto, não se encontra nas situações de simulação ou dissimulação, pois, para que seja caracterizada a ocorrência destas, é necessário que o negócio realizado apresente uma intenção maquiada por aquela pretendida pelo negócio jurídico alternativo escolhido.

Malerbi, ainda tratando sobre o tema, expõe a seguinte consideração em defesa da elisão tributária:

Por conseguinte, configura-se lícito o comportamento elisivo, quando, na escolha de formas jurídicas alternativas que o direito positivo oferece, o ato ou negócio jurídico realizado não apresentar divergência entre a forma jurídica adotada e a rea-

¹³ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: RT, 1984. p. 25.

¹⁴ ALVES, José Carlos Moreira. Figuras correlatas: Abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002.

lidade econômica visada pelas partes nessa transação, ou mais precisamente, quando a *intentio facti* e a *intention iuris* mostrarem-se coincidentes.¹⁵

A distinção apresentada demonstra mais uma vez a legitimidade das condutas elisivas, pois, apesar de diversos doutrinadores insistirem na necessidade de desconsideração de negócios jurídicos realizados desta forma, os elementos caracterizadores não possibilitam esse argumento.

A caracterização da dissimulação em vez da elisão apresenta-se como tarefa bastante complicada para o Fisco, visto que qualquer conduta que vise desconsiderar a realização do negócio jurídico indireto deve basear-se na comprovação de que a intenção do sujeito passivo era distinta daquela típica da situação jurídica escolhida; sob pena de estar caracterizada a elisão fiscal, e conseqüentemente, impossibilitada a sua desconsideração. Daí decorre a fragilidade, já percebida em linhas acima, de definições que têm como parâmetro aspectos subjetivos da conduta do indivíduo.

Em que pese a constatação já prevista, para a distinção entre as figuras sob análise, faz-se necessária a utilização desse critério, pois é único capaz de atender ao intento. Para tanto, vale a observação já feita acima, em não tendo o Fisco elementos bastantes que possibilitem a caracterização do negócio como simulado, deve entendê-lo como elisivo, e considerá-lo como lícito e legítimo.

Considerações finais

Observa-se que a receita arrecadada com a cobrança de tributos tem a finalidade primordial de custear as atividades estatais que visem à concessão de benefícios e comodidades à coletividade. O custeio de benefícios nas áreas de saúde e educação gratuita, por exemplo, deveriam ter todo o seu custo coberto pela receita tributária. Entretanto, temos uma das maiores cargas tributárias do mundo, sem uma contraprestação estatal que justifique esse comportamento, o que demonstra uma má gerência dos recursos arrecadados.

Justificando-se na necessidade da arrecadação tributária para custear a atividade estatal que promove comodidades e bem-estar à coletividade, alguns estudiosos entendem que seria ilegal a adoção de atitude que visassem a uma menor incidência de tributos, através do planejamento tributário.

Única e exclusivamente, por visualizar a adoção de negócios alternativos com a intenção de diminuição do impacto tributário, como ilegítimos e, por isso, ilegais; há adoção de posicionamentos em que se filiam a tese da ilegalidade, ou ilegitimidade para alguns das práticas elisivas. Isso como se houvesse um “dever geral de pagar tributos”, situação que não apresenta qualquer respaldo legal, além de ser totalmente dissonante do sistema jurídico vigente.

A adoção da atitude elisiva, observada sob o ponto de vista técnico-jurídico apresentado, não pode sofrer qualquer tipo de obstacularização ou interpretação que vise a sua desnaturação.

¹⁵ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributaria*. São Paulo: RT, 1984. p. 17.

Não se pode justificar a deslegitimação da elisão fiscal sob a tese de que esta figura se iguala às demais supracitadas, pois, como já se viu, são demasiados os critérios que se prestam para distingui-las. Assim, a confusão terminológica mencionada não apresenta qualquer razão de persistência; nem razões legais e, muito menos, aquelas que se sustentam na doutrina.

Deve a “ação elisiva” ser protegida e incentivada, não somente pela sua legalidade, mas, principalmente, por representar uma faculdade do indivíduo em organizar as suas finanças de modo a permitir a menor usurpação de suas riquezas pelo Estado. Isso deve proporcionar, de forma direta, um incentivo na atividade mercantil e na concorrência, pois se sabe que uma mudança na análise das atitudes elisivas acabará beneficiando, principalmente, o campo comercial.

A garantia da possibilidade de realização do planejamento tributário por parte do contribuinte (de modo a garantir opção em pagar ou não determinado tributo, ou até mesmo escolher o momento e a forma de pagamento dos mesmos) apresenta-se como uma fortificação dos princípios norteadores do Estado Democrático de Direito, principalmente da liberdade e da legalidade.

A conscientização acerca do tema proposto, somada ao fortalecimento da garantia democrática de organização das próprias finanças, constituem-se, em nossa opinião, nos principais justificadores da relevância do tema.

Referências

ALVES, José Carlos Moreira. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE A ELISÃO FISCAL. Anais... Brasília: ESAF, 2002.

ARAUJO, Aldem Jonhston Barbosa. A elisão tributária como fenômeno econômico e seus desdobramentos jurídicos. *Jus Navigandi*.

Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3285>>. Acesso em: 28 fev. 2008.

BRAGA, Fernanda Gonçalves. Elisão fiscal: a inconstitucionalidade da desconsideração de negócios jurídicos lícitos. *Jus Navigandi*.

Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5369>>. Acesso em: 19 mar. 2008.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: RT, 1984.

OLIVEIRA, Renan Coelho de. Exame e distinções conceituais de figuras correlatas ao planejamento tributário. *Jus Navigandi*.

Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6274>>. Acesso em: 28 abr. 2008.

PEREIRA, César A. Guimarães. A elisão tributária e a Lei Complementar nº 104/2001. *Revista Diálogos Jurídicos*. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 28 fev. 2008.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A concepção de fraude fiscal e sua sanção. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 10, n. 47, nov./dez. 2007.

ZYLBERT, Fábio. O parágrafo único do art. 116 do CTN à luz dos conceitos de elisão fiscal e evasão fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 10, n. 43, mar./abr. 2002.