

# **ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL: CRITÉRIOS DE DISTINÇÃO**

Marcel Desmonts da Silva Filho

**RESUMO:** O presente artigo traz uma breve análise sobre a elisão fiscal e a evasão fiscal, traçando as distinções entre estas figuras do Direito Tributário. O breve estudo pretende fornecer critérios de distinção que facilitem a compreensão do tema. A elisão fiscal seriam opções do contribuinte para, através de atos ou negócios jurídicos lícitos, atingir um impacto tributário menor. Por outro lado, a evasão fiscal configura-se como a constituição de atos ou negócios ilícitos com o objetivo de obter vantagem tributária, isto é, o pagamento de menos tributo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Elisão Fiscal; Evasão Fiscal; Critérios de distinção.

*Sumário: 1 Introdução; 2 Conceitos; 2.1 Critério do Dolo; 2.2 Critério da finalidade única; 2.3. Critério da Cronologia; 2.4 Critério dos meios ilícitos; 3 Conclusão; 4 Referências Bibliográficas.*

## **1. Introdução**

Com a terceira revolução industrial e globalização da economia mundial, além outros fatores impactantes, a competitividade no mercado está cada vez mais acentuada, forçando as sociedades empresariais a buscar permanentemente a redução de custos, entre eles o tributário.

Com isso, o planejamento tributário tem se mostrado cada vez mais presente no cotidiano das empresas e operadores do direito, como forma de minimizar o impacto tributário sobre o custo da atividade empresarial.

Além da incerteza jurídica resultante da complexidade legislativa, lembra-se o fato de os fiscos federal, estadual e municipal possuírem o objetivo de aumentar a arrecadação cada vez mais. Desse modo, o contribuinte tem se organizado de forma cada vez mais audaz e agressiva para economizar tributos.

Neste cenário, o presente artigo fará uma breve análise das diferenças entre elisão fiscal e evasão fiscal, fornecendo critérios para distinção destes institutos. Em aperta síntese, temos que a elisão seriam opções do contribuinte para, através de atos ou negócios

jurídicos lícitos, atingir um impacto tributário menor. Por outro lado, a evasão fiscal configura-se como a constituição de atos ou negócios ilícitos com o objetivo de obter vantagem tributária, isto é, o pagamento de menos tributo.

## 2. Conceitos

Muitas são as definições de evasão e elisão, inclusive, não são unâimes na doutrina. O ilustre doutrinador Hugo de Brito Machado defende a utilização do termo evasão fiscal para designar o comportamento lícito do contribuinte, de tal modo que a elisão denotaria o emprego de meios ilegítimos para se furtar ao pagamento de tributos<sup>1</sup>. Todavia, conforme entendimento dominante, a elisão fiscal corresponde à prática de atos ilícitos, anteriores à incidência tributária, de modo obter economia tributária. Por outro lado, o consenso existente referente à evasão fiscal refere-se à prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, de atos nos quais são utilizados meios ilícitos (simulação, fraude ou sonegação) para escapar ao pagamento de tributos.

É igualmente comum que se entenda elisão como sinônimo de planejamento tributário, como uma organização lícita, e a evasão como um instituto jurídico referente à espécie lícita. Nesse sentido, é o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>2</sup>:

*Do mesmo modo, há quem use o termo “elisão”, do latim *eludere*, o qual significa fugir, desviar, evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, aquele que tende a escapulir, em francês. Assim, atos elusivos seriam o meio pelo qual o indivíduo utiliza meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei.*

Deste modo, elucida Cesar A. Guimarães Pereira:

*A elisão tributária situa-se em um ponto de confronto entre a noção de segurança jurídica (traduzida aqui nas idéias de legalidade e, especialmente, de tipicidade) e de igualdade (retratada como*

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade – análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. ROCHA, Valdir de Oliveira, coordenador. São Paulo: Dialética, 2001. pp. 115.

<sup>2</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Da Evasão e Elisão em Matéria Tributária, Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo, Dialética, 1998 p. 172.

*distribuição de encargos públicos segundo a capacidade contributiva: generalidade da tributação). Os ordenamentos preocupam-se com a edição de regras que impeçam ou dificultem a elisão tributária. No Brasil, há grande número de regras antielisão específicas (ad hoc ou setoriais). O ordenamento frequentemente vale-se de presunções para fechar as portas dos caminhos indiretos disponíveis para os particulares.<sup>3</sup>*

Diante de outro parâmetro, para Ricardo Mariz de Oliveira, elisão fiscal é o resultado lícito do planejamento tributário, o qual o contribuinte pratica com suporte em princípios basilares de ordem constitucional, decorrendo de atos ou omissões anteriores à ocorrência do fato gerador. Para ele, a distinção básica entre elisão e evasão é no sentido que a econômica, para ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, a de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal<sup>4</sup>.

E ainda, por outro lado, cabe citar nesse estudo a opinião de Aliomar Baleeiro a respeito do conceito de evasão:

*Evasão é o nome genérico dado à atitude do contribuinte que se nega ao sacrifício fiscal. Será lícita ou ilícita. Lícita quando o contribuinte a pratica sem violação da lei. O fumante que deixa de fumar ou passa a preferir cigarro mais barato está no seu direito. O opulento negociante que transforma a sua firma em sociedade anônima com ações ao portador e ainda se abstém de distribuir lucros, acumulando-o em reservas, evade-se licitamente de grande parte do imposto de renda, conforme a lei o tolerar. Mas não é lícita, por exemplo, a evasão caracterizada pela ocultação de títulos ao portador, na liquidação de heranças, se no país não há imposto subrogatório daquele tributo. (...) Evasão lícita pode ser intencionalmente desejada pelo legislador, quando pretende, através do imposto, exercer o poder de polícia ou uma finalidade extrafiscal.*

---

<sup>3</sup> PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Elisão Tributária e Função Administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18

<sup>4</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal. *Curso de Direito Tributário*, Ives Gandra da Silva Martins, coordenador – 3<sup>a</sup> edição. Vol. 1. Belém: CEJUP; Centro de Extensão Universitária, 1994. pp. 376-377

*Evasão lícita desafia as penas da lei, que sejam sanções de nulidade, quer multas e até penas criminais.<sup>5</sup>*

Por sua vez, Hermes Marcelo Huck defende que a evasão é sempre ilegal, utilizando o conforme exposto a seguir:

*A evasão é sempre ilegal. A fuga do imposto devido, manifestada sob a forma de fraude, simulação ou embuste de qualquer natureza, sofre condenação em todos os sistemas jurídicos nacionais. Elisão, elusão ou evasão lícita é a subtração ao tributo de manifestações de capacidade contributiva originalmente sujeitas a ele, mediante a utilização de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei. Em essência, surge como uma forma jurídica alternativa, não prevista na lei tributária, de alcançar o mesmo resultado negocial originalmente previsto, sem o ônus do tributo. Em princípio, é lícita a elisão. São tênuas e difusos os limites que separam a evasão ilegal da elisão lícita. Distingui-los é tão difícil quanto defini-los. (...)<sup>6</sup>*

Em complementação, o entendimento de Marciano Seabra demonstra ainda mais a complexidade de conceitos que podem existir nessa seara:

*Talvez seja chegada a hora de passar a diferenciar elisão de elusão tributária, esta último expressão designando a prática de atos ou negócios jurídicos previstos no artigo 116, parágrafo único do CTN, um tipo de planejamento que não é nem simulado e nem propriamente elisivo.<sup>7</sup>*

Para fins de evitar desentendimentos, apesar das diversas interpretações, neste trabalho utilizaremos o termo elisão como sinônimo de planejamento tributário lícito, e evasão como sinônimo de sonegação. Todavia, para melhor distinguir os dois institutos, a doutrina utiliza-se de alguns critérios, aos quais passamos a comentar.

---

<sup>5</sup> BALEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 14<sup>a</sup> Edição. Forense. 1990, pp. 152-153

<sup>6</sup> HUCK, Hermes Marcelo, *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1997, p. 326-327

<sup>7</sup> GODOI, Marciano Seabra. *A figura da “Fraude à Lei Tributária” prevista no artigo 116, parágrafo único do CTN*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 68, Maio/01. pp. 101-123.

## **2.1. Critério do Dolo**

Há quem defenda que a evasão seria o artifício doloso do qual se vale o agente para subtrair ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente ele sujeitas. Para essa corrente, a elisão seria caracterizada quando uma operação fosse arquitetada de forma dolosa com intuito de evitar a incidência de impostos, entretanto, o ato em si não estaria inserido da esfera da ilicitude. Assim, quando a ação é arquitetada para a economia tributária (há dolo, há intenção nesse sentido), mas nem por isso a operação é ilegal. Conforme o entendimento de Rutnáea Navarro Guerreiro:

*Não temos dúvidas de que, no sistema tributário brasileiro, submetida que está a obrigação tributária ao princípio da estrita reserva legal, o contribuinte pode realizar um ato jurídico visando a objetivos unicamente tributários (...) Por que não poderia um ato jurídico ter como única finalidade a economia tributária? Não é a economia tributária também um elemento econômico suficientemente forte para atribuir substância econômica a um ato jurídico? A resposta a essas indagações há de ser no sentido de reconhecer que a busca de economia tributária é causa real e suficiente para justificar qualquer ato jurídico lícito, realizado com esse fim exclusivo<sup>8</sup>*

Assim, por esse critério, em ambos os casos, na elisão e na evasão, a intenção do contribuinte é a de maior economia tributária possível.

## **2.2. Critério da finalidade única**

Outro critério de diferenciação de elisão e evasão fiscal é a finalidade única de economizar tributos do negócio ou ato jurídico. É o critério baseado na “*business purpose doctrine*”. Caracterizar-se-ia a evasão fiscal no caso de determinada operação não possuir finalidade negocial. Contudo, há quem defenda, com razão, que uma operação com o intuito apenas de economia tributária não seria um ato evasivo, como pode se verificar a opinião de João Dácio Rolim<sup>9</sup>:

*Ademais, também não há na lei tributária qualquer dispositivo que consagre a inexistência de um objetivo econômico ou negocial válido*

---

<sup>8</sup> Guerreiro, Rutnáea Navarro. “Planejamento tributário: os limites da licitude e da ilicitude” in Planejamento Fiscal: teoria e prática. São Paulo, Dialética. 1998. Pp. 150 – 151

<sup>9</sup> ROLIM, João Dácio. Do planejamento tributário como Direito ou Dever do Contribuinte, Planejamento Fiscal: teoria e prática, São Paulo. Dialética, 1998, pp. 54

*como obstáculo à elisão fiscal (tax avoidance) e não à evasão fiscal ilícita (tax evasion), ao contrário de alguns outros países, onde vige o princípio da intenção negocial como criação jurisprudencial da common law ou de direito positivo expresso em países da civil law, para a prática de operações de planejamento tributário.*

### **2.3. Critério da Cronologia**

Cabe ainda mencionar a tentativa da doutrina em distinguir evasão e elisão conforme o critério da cronologia, também conhecido como critério temporal.

Por esse critério, a elisão é caracterizada quando o ato ou negócio jurídico realizado a fim de reduzir ou retardar o pagamento de tributo ocorre antes da ocorrência do fato imponível, ou seja, a elisão ocorre sempre antes da realização *in concreto* da hipótese de incidência tributária. Ao contrário, a evasão se dá juntamente com a ocorrência do fato gerador ou após este. Rubens Gomes de Souza<sup>10</sup> descreve o critério nos seguintes termos:

*O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal.*

O professor Narciso Amorós diferenciou os institutos como conforme o critério cronológico definindo “elisão é não entrar na relação fiscal. A evasão é sair dela. Exige, portanto, estar dentro, haver estado ou podido estar em algum momento”<sup>11</sup>.

Para Gilberto Ulhôa Canto, a evasão ocorre quando há ilicitude, adotando para tal, o critério do tempo. Veja:

*(...) o único critério cientificamente aceitável para se diferenciar elisão e a evasão é o temporal. Se a conduta (ação ou omissão do agente) se verifica antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de que se trate, a hipótese será de elisão, pois, sempre*

---

<sup>10</sup> apud Coelho, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998. P. 174

<sup>11</sup> apud Coelho, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998. P. 175

*tendo-se como pressuposto que o contribuinte não viole nenhuma norma legal, ele também não terá infringido direito algum do fisco ao tributo, uma vez que ainda não se corporificou o fato gerador (...).*<sup>12</sup>

Contudo, o critério cronológico possui uma falha no sentido de que a fraude que dá consistência à evasão pode ocorrer mesmo antes da verificação do fato gerador, como no sempre lembrando exemplo do comerciante que emite nota fiscal adulterada, praticando o subfaturamento, e promove, em seguida, a saída da mercadoria de seu estabelecimento. Esse é o entendimento de Hermes Marcelo Huck:

*Várias tentativas de distinção surgem na doutrina. A mais freqüente delas fala no fato tempo. Ainda que sujeita a exceções, os autores procuram estabelecer a elisão como a manobra do particular praticada antes do surgimento do fato gerador, evitando exatamente que este apareça. Evasão é o procedimento destinado a fuga tributária, cujos atos constitutivos foram praticados após a ocorrência do fato imponível. O imposto já é devido, e o contribuinte deixa de recolhê-lo. Em resumo, segundo essa orientação, elisão é tentar não entrar na relação tributária e evasão é tentar sair dela, como sintetizava Narciso Amarós. Essa distinção cronológica, ainda que bem concebida, não responde a todas as hipóteses de evasão, e sua prática consiste em evitar ardilosa, consciente e dolosamente o surgimento do fato gerador do tributo.*<sup>13</sup>

Corrobora a discussão, Douglas Yamashita, ao criticar o critério temporal, defendendo que o critério eficaz para tal distinção é aquele que se refere à licitude ou ilicitude:

*Nem toda conduta antes do fato gerador é uma elisão fiscal. (...) Essencial mesmo seria se a conduta evitasse ou não a ocorrência do fato gerador. Se a conduta não evitar a ocorrência do fato gerador, como na simulação relativa, o contribuinte incorrerá em evasão fiscal. Já se a conduta evitar a ocorrência do fato gerador mediante uma via negocial alternativa sujeita a menor ou nenhum ônus fiscal, o contribuinte simplesmente praticará um elisão fiscal. Portanto, o critério temporal acabaria dando lugar ao critério da ocorrência do*

---

<sup>12</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Evasão e Elisão fiscais, um tema atual.* in Revista de Direito Tributário nº 63, Edição Malheiros, página 188.

<sup>13</sup> HUCK, Hermes Marcelo, *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1997, p. 326-327

*fato gerador. (...) a ocorrência do fato gerador também não é um critério preciso de distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal. Não basta perguntar se a conduta evita ou não o fato gerador. Se o que se deseja é realmente determinar a amplitude da liberdade de o cidadão contribuinte economizar tributos, em verdade o que se quer saber é o que está permitido ou proibido. Ora, evidentemente, permitido é tudo o que é lícito e proibido é tudo que é ilícito. Logo, decisivo é o critério de licitude ou ilicitude, faces da mesma moeda.*<sup>14</sup>

Dentro disso, realmente o critério temporal não possui solidez para dar base à diferenciação entre elisão e evasão fiscal.

#### **2.4. Critério dos Meios ilícitos**

Esse critério de distinção entre os dois institutos trata dos atos lícitos configurarem elisão fiscal e os atos ilícitos configurarem evasão fiscal. Caracteriza-se como critério mais complexo, pois, traçar um limite entre o que é considerado lícito e o que é ilícito e conceituá-los não parece tarefa fácil. Desse modo, esse critério remete o problema à outra discussão que se mostra mais complicada que a própria distinção entre elisão e evasão fiscal.

De tal modo, Douglas Yamashita inicia sua revisão crítica sobre esse critério questionando: “será que o ato ilícito é ato jurídico? Há ilícitos culposos? O ilícito pode não pressupor um dano? O ilícito pode produzir outros efeitos além do dever de indenizar? Os negócios nulos são uma espécie de ilícito?”<sup>15</sup>. Em consequência, o autor conclui que “a elisão fiscal consiste nas condutas lícitas destinadas a reduzir ou eliminar o ônus fiscal e evasão fiscal consiste nas condutas ilícitas destinadas a reduzir ou eliminar o ônus fiscal, aí incluídos além da fraude comum e da simulação, o abuso do direito e a fraude à lei.”.<sup>16</sup>

### **3. Conclusão**

Pelo exposto, e à parte das divergências conceituais, é possível verificar algum consenso sobre as diferenças entre elisão e evasão fiscal, na medida em que a elisão fiscal

---

<sup>14</sup> YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos: Limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei. São Paulo: LEX Editora, 2005. p. 30-31

<sup>15</sup> Op. cit. pp. 34

<sup>16</sup> Op. cit. pp. 66

corresponderia à economia lícita de tributos, se opondo diametralmente à evasão fiscal, a qual corresponderia a sonegação ou simulação.

Estabelecidos os principais contornos de distinção, temos ainda alguns critérios estabelecidos pela doutrina para distinguir a elisão da evasão fiscal, sendo eles o Critério do Dolo, Critério da finalidade única, Critério da Cronologia, Critério dos meios ilícitos.

#### **4. Referências Bibliográficas**

BALEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças.** 14ª Edição. Forense. 1990.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Evasão e Elisão fiscais, um tema atual.** in Revista de Direito Tributário nº 63, Edição Malheiros.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Da Evasão e Elisão em Matéria Tributária, Planejamento fiscal: teoria e prática.** São Paulo, Dialética, 1998.

GUERREIRO, Rutnáa Navarro. **Planejamento tributário: os limites da licitude e da ilicitude in Planejamento Fiscal: teoria e prática.** São Paulo, Dialética. 1998.

GODOI, Marciano Seabra. **A figura da “Fraude à Lei Tributária” prevista no artigo 116, parágrafo único do CTN.** Revista Dialética de Direito Tributário nº 68, Maio/01.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **A norma antielisão e o princípio da legalidade – análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN.** In *O planejamento tributário e a lei complementar 104.* ROCHA, Valdir de Oliveira, coordenador. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal. Curso de Direito Tributário,** Ives Gandra da Silva Martins, coordenador – 3ª edição. Vol. 1. Belém: CEJUP; Centro de Extensão Universitária, 1994.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e Função Administrativa.** São Paulo: Dialética, 2001.

ROLIM, João Dácio. **Do planejamento tributário como Direito ou Dever do Contribuinte, Planejamento Fiscal: teoria e prática,** São Paulo. Dialética, 1998.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos: Limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei.** São Paulo: LEX Editora, 2005.