

**HUGO
DE BRITO
MACHADO**

INTRODUÇÃO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

4ª edição

REGULAMENTAÇÃO

**Reforma
TRIBUTÁRIA**

LC 214/2025

Atualizador

Schubert de Farias Machado

2025

 EDITORA
*Jus*PODIVM |  MALHEIROS
EDITORES
www.editorajuspodivm.com.br

Capítulo II

**CONCEITOS RELACIONADOS
AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

1. Considerações preliminares. 2. Conceitos da Teoria Geral do Direito: 2.1 Considerações iniciais – 2.2 Abuso de direito – 2.3 Abuso de forma – 2.4 Dissimulação – 2.5 Simulação. 3. Conceitos da Teoria do Direito Tributário: 3.1 Considerações iniciais – 3.2 Economia de impostos – 3.3 Elisão tributária – 3.4 Elusão tributária – 3.5 Engenharia tributária – 3.6 Evasão tributária – 3.7 Fraude fiscal – 3.8 Planejamento tributário. 4. O lícito e o ilícito.

1. Considerações preliminares

Muito antes da Lei Complementar 104, de 10.1.2001, que introduziu no Código Tributário Nacional dispositivo autorizando expressamente a autoridade administrativa a 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, já existia entre nós a figura do planejamento tributário. E já existiam alguns dispositivos em leis tributárias com o objetivo de evitar práticas evasivas. O que não tínhamos era uma regra geral, denominada por alguns de *norma geral antielisão*, prescrevendo essa providência em relação aos tributos em geral.

No último capítulo cuidaremos especialmente dessa norma geral antielisão.

Aqui desenvolvemos estudos que até poderiam ter sido feitos antes da Lei Complementar 104/2001, examinando alguns conceitos da Teoria Geral do Direito e da Teoria do Direito Tributário, cuja compreensão

nos parece importante para o estudo do planejamento tributário, antes e depois da referida lei complementar.

Pesquisamos, especialmente em dicionários, o significado das palavras e expressões utilizadas nos estudos do planejamento tributário, e vamos transcrever o que encontramos, ainda que consideremos equivocadas certas afirmações e ainda que em alguns textos existam defeitos que nos parecem resultar de falhas na revisão. Pretendemos, com isto, oferecer ao leitor um texto no qual estão postas as mais diversas manifestações sobre o tema, tal como se encontram nos livros por nós pesquisados.

2. Conceitos da Teoria Geral do Direito

2.1 Considerações iniciais

Vamos examinar diversos conceitos da Teoria Geral do Direito que eventualmente são colocados em questão pela doutrina, para indicarmos o que nos parece ser o significado adequado de cada um deles. E o fazemos com a convicção de que a grande maioria das divergências doutrinárias decorre precisamente da utilização inadequada de conceitos da teoria jurídica.

Não temos a ilusão de conseguir evitar as divergências em torno do assunto. Talvez até tais divergências cresçam diante de nossas colocações. Mesmo assim, a tese que neste livro desenvolvemos é nossa modesta contribuição para o estudo do planejamento tributário, que, a nosso ver, ainda padece de enorme deficiência, exatamente à míngua de atenção para conceitos da Teoria Geral do Direito e da Teoria do Direito Tributário.

Entendemos que o contribuinte tem, sim, direito ao *planejamento tributário*, desde que se mantenha na esfera da licitude. Essa é a tese que sustentamos, e para a compreensão da qual são de inegável utilidade os conceitos que vamos a seguir examinar.

2.2 Abuso de direito

Em nosso *Dicionário*, Schubert de Farias Machado e eu escrevemos:

Abuso de Direito – Diz-se da conduta que aparentemente cumpre a lei, mas na verdade tende a realizar fins por esta proibidos. Em direito tributário, é comum a referência a abuso de direito para dizer-se da conduta do contribuinte que aparentemente evita a ocorrência do fato gerador

da obrigação tributária. É muito comum, assim, o seu uso nos estudos a respeito do denominado planejamento tributário.¹

Vejamos o que afirmam outros dicionaristas a respeito dessa expressão, que define um conceito de grande interesse na Teoria Geral do Direito e tem decisiva importância no estudo do planejamento tributário.

Maria Helena Diniz registra:

Abuso de direito. *Direito Civil.* Exercício anormal ou irregular de um direito, ou seja, além de seus limites e fins sociais, causando prejuízo a outrem, sem que haja motivo legítimo que o justifique. É um ato ilícito, que gera o dever de ressarcir o dano causado.²

Ana Prata, por seu turno, registra:

Abuso do direito (*direito civil*) – O exercício de um direito deve situar-se dentro dos limites das regras da boa-fé, dos bons costumes, e ser conforme com o fim social ou econômico para que a lei conferiu esse direito: sempre que se excedam tais limites há abuso de direito.

A ilegitimidade não resulta da violação formal de qualquer preceito legal concreto, mas da utilização manifestamente anormal, excessiva, do direito (art. 334º do CC). Tradicionalmente, entendia-se que o exercício abusivo do direito implicava que o respectivo titular tivesse intenção de prejudicar outrem, mas hoje a doutrina dominante é de opinião que o exercício do direito em violação dos limites que o art. 334º do CC lhe impõe constitui abuso, independentemente do *animus* ou até da consciência que o seu titular tenha do caráter abusivo do comportamento. A lei qualifica como ilegítimo o exercício abusivo de um direito, mas não enuncia as consequências sancionatórias do abuso, podendo elas ser de natureza diversa, compreendendo, designadamente, a restauração natural – eliminatória dos efeitos do acto abusivo –, a obrigação de indenizar ou a invalidade do acto ou negócio realizados com abuso de direito.³

Para indicar o sentido da expressão “abuso de direito”, Deocleciano Torrieri Guimarães registra, com inteira propriedade:

Exercício anormal de um direito, desvirtuando sua finalidade social com interesse de lesar a outrem. Os direitos, não sendo absolutos mas

1. Hugo de Brito Machado e Schubert de Farias Machado, *Dicionário de Direito Tributário*, São Paulo, Atlas, 2011, p. 1.

2. Maria Helena Diniz, *Dicionário Jurídico*, vol. 1, São Paulo, Saraiva, 1998, p. 32.

3. Ana Prata, *Dicionário Jurídico*, 3ª ed., Coimbra, Livraria Almedina, 1990, p. 11.

limitados em sua extensão e submetidos a pressupostos quanto ao seu exercício, se utilizados além desses limites tornam-se ilegítimos. Com o abuso cessa o direito. Assim se caracteriza o abuso: exercício que vai além da necessidade determinada por sua destinação individual, prática sem utilidade para o titular; exercício com dano para outra pessoa. O novo Código Civil acolhe o abuso de direito como ato ilícito.⁴

Há quem sustente ser incorreto cogitar do *abuso de direito* em tema de planejamento tributário e aponte divergência na doutrina sobre a necessidade da intenção de prejudicar outrem para sua caracterização, embora aponte como elemento necessário a lesão ao direito de terceiro. É a lição de Schoueri, que escreve:

Pensamos ser impróprio cogitar de abuso de direito em caso de planejamento tributário. Claro que o legislador pode considerar abusivo o comportamento do contribuinte; pode até mesmo denominá-lo “abuso do direito”. Ainda assim, será impróprio equiparar tal situação ao abuso do direito, como conhecido na tradição do direito privado.

(...).

Independentemente da postura que se adote, a caracterização do abuso do direito exigirá, em qualquer caso, que do exercício de um direito se atinja direito alheio. O direito de cada um, diziam nossos Mestres – reproduzindo o que a boa educação já ensina em casa –, termina quando começa o do outro. Daí ser imperativo indagar qual o direito que teria sido atingido no caso do abuso do direito em matéria tributária.⁵

Certamente não faltará quem aponte como direito atingido, no abuso de direito que poderia estar configurado em um planejamento tributário, o direito do Fisco. O que nos parece extremamente difícil é dizer quando realmente está configurado o abuso de direito. Quando se pode considerar anormal o exercício do direito pelo contribuinte.

Realmente, no plano da teoria não é difícil saber o que significa a expressão “abuso de direito”. Entretanto, é difícil saber, diante de uma situação concreta, se ele está, ou não, configurado. Em outras palavras: é fácil o estudo das questões, em tese; difícil é o enquadramento de cada caso concreto.

Não temos dúvida de que o *abuso de direito* está no campo da ilicitude, porque o vigente Código Civil, ao cuidar dos atos ilícitos, estabelece que:

4. Deocleciano Torrieri Guimarães, *Dicionário Compacto Jurídico*, 13ª ed., São Paulo, Rideel, 2009, p. 16.

5. Luís Eduardo Schoueri, “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”, *Direito Tributário Atual* 24/348, São Paulo, IBTD/Dialética, 2010.

Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.⁶

Entretanto, toda a questão está em saber quando ocorre o abuso, vale dizer, quando o titular de um direito *excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé e pelos bons costumes*. Por isto mesmo se pode considerar que a norma geral antielisão é útil na medida em que permite seja adotada a descon sideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários sem questionamento a respeito da configuração do abuso de direito, vale dizer, sem questionamento a respeito da ilicitude do ato ou negócio descon siderado, mediante procedimento especial para esse fim e sem imposição de penalidade ao contribuinte.

2.3 *Abuso de forma*

A expressão “abuso de forma” geralmente não está registrada nos dicionários. Pode ser entendida como indicativa do uso indevido de determinada forma jurídica para a prática de atos ou negócios, com a finalidade de evitar a incidência de imposto.

Neste sentido, equipara-se à expressão “abuso de direito”, sendo válido a seu respeito tudo o que se disse em relação a este.

2.4 *Dissimulação*

Dissimulação é o ato ou o efeito de “dissimular”, palavra empregada no parágrafo único do art. 116 do CTN para indicar a conduta com a qual o contribuinte praticaria um ato ou negócio jurídico tentando esconder a ocorrência do fato gerador do tributo.

A dissimulação justifica, nos termos do referido dispositivo legal, a descon sideração, para fins tributários, do ato praticado para esconder o que ocorreu.

Na linguagem comum a palavra “dissimulação” tem mais de um significado, a saber: 1. Ato ou efeito de dissimular (-se). 2. Encobrimento das próprias intenções. 3. Disfarce, fingimento, hipocrisia, refolho”.⁷

6. CC de 2002 (Lei 10.406, de 10.1.2002), art. 187.

7. Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, *Novo Aurélio – Dicionário da Língua Portuguesa*, Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1999, p. 693.

Idênticos são os significados dessa palavra registrados em dicionário editado em Portugal.⁸

Na linguagem jurídica o significado da palavra “dissimulação” não é diferente. Vejamos o que registra De Plácido e Silva:

Dissimulação. Do Latim *dissimulatio*, de *dissimulare*, embora tendo sentido equivalente a simulação (disfarce, fingimento), é mais propriamente indicado como *ocultação*.

É mais próprio à terminologia do *direito fiscal*, para indicar a ocultação de mercadorias, escondidas para *sonegação do imposto*.

A *dissimulação de rendimentos* vem a significar a falsificação da declaração, onde se mencionam as rendas, que estão sujeitas ao pagamento do imposto próprio.⁹

Em síntese bem feita, Deocleciano Torrieri Guimarães registra:

Dissimulação – É o ato de enganar para se ocultar a verdadeira realidade.¹⁰

A nosso ver, a verdadeira questão reside em saber se a ocultação diz respeito a fatos, como algo do mundo fenomênico, ou a significado jurídico de fatos, como algo do mundo jurídico, onde tudo resulta da incidência de regras jurídicas. Tratando-se da ocultação de fatos, não há dúvida de que a *dissimulação* leva o contribuinte para o campo da ilicitude, e justifica, portanto, a desconsideração de seus atos ou negócios, não somente para efeitos tributários, mas para todos os efeitos jurídicos.

2.5 Simulação

Na linguagem comum, *simulação* tem vários significados, como se pode ver do registro que se encontra no dicionário mais conhecido de nossa Língua, nestes termos:

Simulação: [Do Latim *simulatione*] S.f. 1. Ato ou efeito de simular. 2. Disfarce, fingimento, simulacro. (...). 3. Hipocrisia, fingimento, impos-

8. Academia de Ciências de Lisboa, *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*, Lisboa, Verbo, 2001, p. 1.281.

9. De Plácido e Silva, *Vocabulário Jurídico*, vol. III, Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 103.

10. Deocleciano Torrieri Guimarães, *Dicionário Compacto Jurídico*, cit., 13ª ed., p. 103.

tura, (...). 4. Reprodução ou representação de um processo, fenômeno ou sistema relativamente complexo, por meio de outro, para fins científicos ou de observação, análise e predição, ou para treinamento, diversão etc. 5. Experiência ou ensaio realizado com o auxílio de modelo [v. modelo (18)], esp. de modelos computacionais relativos ou objetos concretos que não podem ser submetidos a experimentação direta. 6. *Jur.* Declaração enganosa de vontade, com o objetivo de produzir efeito diferente daquele que nela se indica. 7. *Psicol.* Imitação de uma perturbação somática ou psíquica com fins utilitários.¹¹

Na linguagem jurídica a palavra “simulação” tem significado idêntico. Em excelente síntese, tal como a elaborada para o significado da palavra “dissimulação”, Deocleciano Torrieri Guimarães registra:

Simulação. Defeito do ato jurídico consistente em não manifestar a vontade real.¹²

João Melo Franco e Herlander Antunes Martins, colhendo as lições de autores que indicam, fazem vários registros para a palavra “simulação”, entre os quais destacamos:

Simulação – é o desacordo entre a vontade real e a declarada, intencional, realizado com intuito de enganar, e estabelecido por acordo entre todos aqueles cujas vontades condicionaram a formação do negócio jurídico (Beleza dos Santos, *A Simulação em Direito Civil*, 1955, 1^a, 61).

Simulação – a simulação não se confunde com a fraude à lei, pois a simulação nem sempre é fraudulenta, podendo simular-se sem que se procure iludir a lei, da mesma maneira que se pode usar de fraude à lei sem que se empregue a simulação para tal fim (Beleza dos Santos, *A Simulação em Direito Civil*, 1955, 1^a, 93).

Simulação – é a divergência entre a vontade e a declaração, estabelecida por acordo entre as partes com o intuito de enganar terceiros (G. Telles, *Manual dos Contratos em Geral*, 151).

Simulação (no casamento) – consiste especialmente no acordo das partes em se não sujeitarem às obrigações e não exercitarem os direitos que, essencialmente, decorrem do matrimônio (A. Varela, *Direito de Família*, 1980-309).

Simulação – é a divergência entre vontade real e vontade declarada resultante dum acordo entre declarante e declaratário, ou qualquer interes-

11. Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, *Novo Aurélio – Dicionário da Língua Portuguesa*, cit., p. 1.857.

12. Deocleciano Torrieri Guimarães, *Dicionário Compacto Jurídico*, cit., 13^a ed., p. 218.

sado no negócio, no intuito de enganar terceiros (Castro Mendes, *Direito Civil – Teoria Geral*, 1979, III-322).

Simulação – verifica-se quando o declarante emite uma declaração não coincidente com a sua vontade real, por força de um conluio com o declaratório, com a intenção de enganar terceiros (Mota Pinto, *Teoria Geral do Direito. Civil*, 3ª ed.-463).

Simulação – simular é tornar semelhante, dar aparência e semelhança ao que não é verdadeiro. A simulação pode comparar-se a um fantasma; a dissimulação é uma máscara – é este o ponto de partida adotado por Ferrera (cf. Alberto Anvicchiuolk *A Simulação no Negócio Jurídico*, 36, nota).¹³

De Plácido e Silva, com explicação relativamente longa para um dicionário, esclarece muito bem o significado da palavra “simulação”, escrevendo:

Simulação. Do Latim *simulatio*, de *simulare* (“usar fingimento”, “usar artifício”), a *simulação* é o *artifício* ou o *fingimento* na prática ou na execução de um ato, ou de um contrato, com a intenção de *enganar* ou de mostrar o *irreal como verdadeiro*, ou *lhe dando aparência que não possui*.

Simulação, pois, é o *disfarce*, o *simulacro*, a *imitação*, a *aparência*, o *arremedo* ou qualquer prática que se afasta da realidade ou da verdade, no desejo de mostrar ou de fazer crer coisa diversa.

Embora a simulação vise a esconder a verdade acerca do que se fez ou se procure aparentar o que não é real, desde que assentada no ficto, não se confunde nem é, a rigor, falsidade.

A simulação já surge com a própria feitura do ato. É vício que nasce com o ato, desde que se obrou com a intenção de enganar, de ludibriar. A falsidade é vício que se pode somente ver no ato escrito, na sua feitura, ou posteriormente, por vezes, com a intenção de prejudicar uma das próprias partes. A simulação tende a prejudicar a terceiros, havendo conluio das partes que a promovem, mesmo quando resulta de convenção verbal.

A *simulação* resulta do *fingimento* para *aparentar a realidade de uma intenção que não é verdadeira*, e que disfarça por esse fingimento.

A *falsidade* é a *adulteração intencional para substituir a verdade* pela falsa ideia do que se maquinou.

Por outro lado, a simulação não é dissimulação. Esta é mero ato de ocultação para encobrir a realidade do que se fez ou executou. É o *encobrimento da verdade*.

Simulação, no sentido jurídico, sem fugir ao sentido normal, é o *ato jurídico aparentado enganosamente* ou *com fingimento*, para esconder a

13. João Melo Franco e Herlander Antunes Martins, *Dicionário de Conceitos e Princípios Jurídicos*, 2ª ed., Coimbra, Livraria Almedina, 1988, p. 749.

real intenção ou para *subversão da verdade*. Na simulação, pois, visam sempre os simuladores aos fins ocultos para engano e prejuízo de terceiros.

Praticamente, a simulação resulta da substituição de um ato jurídico por outro, ou da prática de um ato sob a aparência de um outro, como com a alteração de seu conteúdo ou de sua data, para esconder a realidade do que se pretende.

Assim, a doação que se faz *sob aparência de venda*, a venda que se promove *sob aparência de um depósito*, ou a locação contratada *sob modalidade de venda*, revelam simulações. Indicam-se contratos que se realizam *sob fingimento* ou *sob disfarce*, *escondendo a realidade dos verdadeiros contratos*.

No entanto, a simulação somente se converte em vício ou defeito jurídico, que afete a validade do contrato, *quando houver intenção de prejudicar a terceiro* ou *de violar a lei*. (arg. a contrario do art. 103 do CC). Assim, somente a *fraude* atribuirá à simulação o caráter de vício suficiente para anular o ato simulado. E, nestas circunstâncias, os terceiros prejudicados poderão demandar a nulidade dele.¹⁴

Podemos dizer que *simulação* é a ação de fingir a prática de um ato ou negócio jurídico com a finalidade de prejudicar terceiros, especialmente credores, inclusive o Fisco, fazendo com que pareça existir uma situação que na verdade não existe – merecendo especial destaque a afirmação que se vê na doutrina de que a simulação não se confunde com a fraude. E neste sentido a palavra “simulação” é usual nos textos relativos ao planejamento tributário, ao lado de outras utilizadas na Teoria do Direito Tributário, como veremos em seguida.

3. *Conceitos da Teoria do Direito Tributário*

3.1 *Considerações iniciais*

Temos afirmado, repetidas vezes, que é importante o cuidado com os conceitos quando se trata de estudo jurídico, porque a teoria nada mais é que um conjunto sistematizado de conceitos que nos permite conhecer um domínio da realidade. Na Teoria do Direito Tributário, infelizmente, não tem havido esse cuidado, e cada um parece querer impor aos demais a sua preferência.

A maior dificuldade na compreensão da doutrina que trata do planejamento tributário deve-se precisamente à imprecisão dos conceitos

14. De Plácido e Silva, *Vocabulário Jurídico*, vol. IV, Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 235.

utilizados e à diversidade de significados com que os doutrinadores empregam a mesma palavra. Veja-se, a propósito, o que escreve Mary Elbe Queiroz, justificando sua opção terminológica:

No presente trabalho, por opção pela terminologia mais corrente, serão utilizadas as palavras “elisão” para expressar o procedimento lícito, caracterizado como planejamento tributário, e “evasão” para indicar os procedimentos ilícitos caracterizados como sonegação de tributos, a fraude, a simulação, o conluio etc.¹⁵

Como se vê, Mary Elbe Queiroz fez sua opção pelo que indicou como sendo a terminologia mais corrente. E, na verdade, parece que a maioria dos autores utiliza a palavra “elisão” para indicar o comportamento lícito e a palavra “evasão” para indicar o comportamento ilícito. O critério da opção – vale dizer, a escolha de uma palavra tendo em vista ser a preferida pela maioria – talvez não seja o melhor. Sobre o assunto, aliás, já escrevemos:

Não há uniformidade terminológica na doutrina. Alguns preferem a palavra *evasão* para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra *elisão* para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra *evasão* como a palavra *elisão* podem ser utilizadas em sentido amplo como em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito.

Com efeito, *elisão* é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. [*Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1986, p. 627*] E *evasão* é o ato de evadir-se, a fuga. [*Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1986, p. 636*] Tanto se pode dizer *elisão fiscal*, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como *evasão fiscal*, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes, e, como anota Ferreira Jardim, “qualquer dos termos pode revestir licitude ou ilicitude, pois ambos cogitam de economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou em desarmonia com o direito positivo”. [*Eduardo Marcial Ferreira Jardim, Dicionário Jurídico Tributário, 3ª ed., São Paulo, Dialética, 2000, p. 84*]

Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de mui-

15. Mary Elbe Queiroz, “A Elisão e a Evasão Fiscal: o planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica”, in Heleno Taveira Tôres e Mary Elbe Queiroz (coords.), *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 76.

tos, utilizarmos *evasão* para designar a conduta lícita e *elisão* para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo está agindo ilícitamente, na medida em que está eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente.

Seja como for, essa questão terminológica fica sem importância na medida em que se esclareça o sentido em que se está empregando uma ou a outra expressão.¹⁶

Pela razão indicada, seguimos preferindo a palavra “evasão” para designar o comportamento lícito e a palavra “elisão” para designar o comportamento ilícito. Mas seguimos também pensando que a opção terminológica perde seu sentido desde que o autor esclareça – como fez Mary Elbe Queiroz – em qual sentido utiliza uma e outra palavra.

Mesmo assim, para ajudar na compreensão dos textos doutrinários que estudam o planejamento tributário, e eventualmente a razão da nossa opção por algumas palavras que utilizamos para designar conceitos inerentes aos estudos dessa importante questão, vamos, a seguir, estudar as palavras que nos parecem ser as mais utilizadas nesse campo do direito tributário.

3.2 *Economia de impostos*

A expressão “economia de impostos” não mereceu registro nos dicionários que conhecemos. Nem nos da linguagem comum, ou geral, nem nos da linguagem jurídica. Mas é possível definirmos seu significado a partir do significado comum das palavras que a compõem. A palavra “economia”, nesse contexto, deve ser entendida como o ato ou o efeito de economizar, vale dizer, de poupar, ou gastar menos. E a expressão “de impostos” está nesse contexto a indicar o objeto da ação de economizar. Assim, podemos dizer que *economia de impostos* designa o comportamento adotado visando a alcançar o objetivo desejado com o menor gasto possível com impostos.

Em nosso *Dicionário*, Schubert de Farias Machado e eu assim definimos:

16. Hugo de Brito Machado, “A norma antielisão e o princípio da legalidade – Análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN”, in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, São Paulo, Dialética, 2001, pp. 107-108.

Economia de imposto – É a prática adotada por quem exerce uma atividade com o objetivo de evitar a incidência de imposto ou de qualquer forma reduzir o encargo tributário, sem violação da lei.¹⁷

Nos textos que tratam de planejamento tributário a expressão “economia de impostos” tem sido utilizada para designar o procedimento adotado com o objetivo de reduzir o ônus do imposto. Mesmo assim, é difícil saber quando o procedimento em questão é lícito ou ilícito. Mary Elbe Queiroz aponta essa dificuldade, escrevendo:

As normas tributárias aplicáveis às práticas dos contribuintes que têm por objetivo a economia de tributos, sob a forma de planejamentos tributários, devem ser interpretadas com cautela, buscando-se o exato e preciso sentido por elas visado, haja vista que é tênue o limiar entre o lícito e o ilícito.¹⁸

E, nesse contexto, convém insistirmos neste ponto: o ato ou negócio jurídico não pode ser considerado ilícito apenas pelo fato de ter sido praticado com o objetivo de evitar ou reduzir tributo.

3.3 *Elisão tributária*

O significado da expressão “elisão tributária” é objeto de divergências na Teoria do Direito Tributário. Sobre o que seja “elisão”, Schubert de Farias Machado e eu escrevemos:

Elisão – Palavra relacionada ao comportamento do contribuinte tendente a eliminar ou diminuir o ônus do tributo. Não há uniformidade terminológica na doutrina. Alguns preferem a palavra *evasão* para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra *elisão* para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. [Antônio Roberto Sampaio Dória, *Elisão e Evasão Fiscal*, São Paulo, José Bushatsky/IBET, 1977, p. 39] Na verdade, porém, tanto a palavra *evasão* como a palavra *elisão* podem ser utilizadas em sentido amplo e em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo, e constituem, pois, comportamento ilícito. Com efeito, *elisão* é ato ou efeito

17. Hugo de Brito Machado e Schubert de Farias Machado, *Dicionário de Direito Tributário*, cit., p. 71.

18. Mary Elbe Queiroz, “A elisão e a evasão fiscal: o planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica”, cit., em Heleno Taveira Tôres e Mary Elbe Queiroz (coords.), *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*, p. 77.

de elidir, que significa eliminar, suprimir. [*Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*, Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1986, p. 627] E *evasão* é o ato de evadir-se, é a fuga. [*Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*, Nova Fronteira, Rio de Janeiro, 1986, p. 736] Tanto se pode dizer *elisão fiscal*, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como *evasão fiscal*, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes, e, como anota Ferreira Jardim, “qualquer dos termos pode revestir licitude ou ilicitude, pois ambos cogitam de economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou desarmonia com o direito positivo” [*Eduardo Marcial Ferreira Jardim, Dicionário Jurídico Tributário*, 3ª ed., São Paulo, Dialética, 2000, p. 84] Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos *evasão* para designar a conduta lícita, e *elisão* para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo está agindo ilícitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo, a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente.¹⁹

Igor Tenório e José Motta Maia fazem registro relativamente extenso a respeito da palavra “elisão”, nestes termos:

Elisão. Processo mediante o qual se reduz, total ou parcialmente, o custo de produção de mercadorias, em função do volume do imposto. Verifica-se uma espécie de pulverização do tributo quando, por exemplo, os produtores adquirem matéria-prima e vendem produtos acabados em que foi utilizada essa matéria-prima.

A certos aspectos se assemelha ao *drawback*.

A elisão poderá, em determinados casos, desde que ocorra fraude ou artifício por parte do contribuinte, constituir uma forma de sonegação fiscal.

1. *Defraudação da legislação fiscal na elisão* – Segundo a legislação alemã, referida por Hensel, a “evasão tributária somente será possível, com defraudação tributária, quando a discriminação das obrigações tributárias ou a obtenção das vantagens fiscais injustificadas se realize com violação internacional dos deveres impostos pela legislação” (Albert Hensel, ob., cit., pp. 316 e ss.).

2. *A elisão tributária e a interpretação da lei* – A circunstância de o contribuinte recorrer a fórmulas jurídicas ou a estruturas legais em mani-

19. Hugo de Brito Machado e Schubert de Farias Machado, *Dicionário de Direito Tributário*, cit., pp. 72-73.

festa discordância com as que as normalmente se utilizam para a hipótese – excluída naturalmente a ocorrência de fraude ou artifícios – para reduzir sua carga fiscal não constitui por si mesmo ato punível. Essa a jurisprudência da Corte Suprema dos Estados Unidos, como exemplificado por Fonrouge: “A simples circunstância de o contribuinte recorrer a formas e estruturas jurídicas em manifesta discordância com as que normalmente se usariam em tal caso, para reduzir a carga fiscal, não constitui fato punível. Como tem afirmado a Corte Suprema dos Estados Unidos, ‘qualquer pessoa poderá regular seus interesses de tal modo que o imposto seja o mais reduzido possível’. Não está obrigada a eleger a forma mais produtiva para o Erário. Nem existe ainda o dever patriótico de elevar os próprios impostos” (Giuliani Fonrouge, in *Derecho Financiero*, 2ª ed., Depalma, Buenos Aires, p. 694).

No mesmo sentido, Antônio Roberto Sampaio Dória: “(...). De outro modo evasão não há. Pode ocorrer que o contribuinte disponha seus negócios de modo a pagar menos tributo. Nada o impede, desde que não ocorra aquela manipulação do fato gerador, no que toca ao seu revestimento jurídico” (Antônio Roberto Sampaio Dória, in *Elisão e Evasão Fiscal*, São Paulo, Edições Local, 1971, p. 73).²⁰

Oswaldo de Moraes, por sua vez, registra:

Elisão – Figura entre as atitudes do contribuinte (2) (v.), na Ciência das Finanças. É forma mista de difusão e absorção, consistente na redução do custo pelo volume do imposto.²¹

Eduardo Marcial Ferreira Jardim parece entender que *elisão* é sinônimo de *evasão*, tanto que em seu *Dicionário*, no verbete “Elisão Fiscal”, apenas faz remissão ao verbete “Evasão Fiscal”.²² Na verdade, tomadas essas palavras em sentido amplo, elas são sinônimos; mas, tomadas em sentido estrito, mostram significados diferentes uma da outra, sendo certo que a maioria dos estudiosos do assunto, conforme já explicamos (item 3.1, *supra*), utiliza a palavra “elisão” para indicar o procedimento lícito, o verdadeiro planejamento tributário, e a palavra “evasão” para indicar o procedimento ilícito ou fraude fiscal – embora nos pareça que melhor seria o contrário, vale dizer: utilizar a palavra

20. Igor Tenório e José Motta Maia, *Dicionário de Direito Tributário*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1996, pp. 90-91.

21. Oswaldo de Moraes, *Dicionário de Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 1973, p. 86.

22. Eduardo Marcial Ferreira Jardim, *Dicionário Jurídico Tributário*, 3ª ed., São Paulo, Dialética, 2000, p. 78.

“elisão” para designar o procedimento ilícito, a supressão de tributo devido, e a palavra “evasão” para designar o procedimento lícito, a fuga ao dever de pagar imposto.

Insistimos em deixar claro que a distinção entre o *fato* e o *fato jurídico* é essencial para a compreensão de todas as expressões utilizadas nos estudos do planejamento tributário. Uma coisa é evitar a ocorrência do fato que está descrito na hipótese de incidência tributária (o que preferimos denominar evasão tributária). Outra, bem diferente, é tentar dar ao fato uma qualificação jurídica diferente para, assim, negar a concretização da hipótese de incidência tributária, vale dizer, negar a ocorrência do fato gerador do tributo.

Em virtude da indiscutível importância que tem a distinção entre o *fato*, sua ocorrência e seu modo de ser no mundo fenomênico, e o *fato jurídico*, ou significação jurídica do fato, a ela já nos reportamos, e vamos nos reportar muitas vezes neste livro, para o quê rogamos a compreensão dos leitores.

3.4 *Elusão tributária*

Não é comum entre os estudiosos do planejamento tributário a palavra “elusão”. Muitos – talvez a maioria – não usam a expressão “elusão tributária”. Schubert de Farias Machado e eu escrevemos:

Elusão – Palavra de utilização não muito comum, com a qual alguns tributaristas pretendem designar a forma lícita de fugir ao pagamento do tributo. Entretanto, considerado o seu significado na linguagem comum, vê-se que ela não evita as controvérsias que se estabeleceram em torno das palavras *evasão* e *elisão*, utilizadas com o mesmo fim. É que para o verbo *eludir* registram os dicionaristas o significado de “evitar ou esquivar-se com destreza”, [*Novo Aurélio – o Dicionário da Língua Portuguesa, Nova Fronteira, Rio de Janeiro, 1999, pág. 730*] conduta que poderia ser considerada lícita, mas registram também o significado de “evitar (algo) de modo astucioso, com destreza ou artifício, (*e.g. a lei*)”, que pode ser entendido como fraudar a lei; conduta ilícita, portanto. O uso da palavra *elusão* na expressão *elusão tributária* parece ser apenas uma prática dos que pretendem inovar, ser diferentes, mas a rigor nada acrescenta na busca do rigor terminológico que a doutrina jurídica deve buscar.²³

23. Hugo de Brito Machado e Schubert de Farias Machado, *Dicionário de Direito Tributário*, cit., pp. 73-74.

Oswaldo de Moraes registra que *elusão* é uma das espécies de evasão, a evasão legal do tributo.²⁴

Como se vê, esses registros são pouco esclarecedores do significado que as correspondentes expressões devem ter no estudo do planejamento tributário, o que bem demonstra a pobreza da doutrina jurídica até então produzida em nosso País.

3.5 Engenharia tributária

A palavra “engenharia” tem diversos significados, entre os quais o registrado em primeiro lugar por Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, a saber:

Arte de aplicar conhecimentos científicos e empíricos e certas habilitações específicas à criação de estruturas, dispositivos e processos que se utilizam para converter recursos naturais em formas adequadas ao atendimento das necessidades humanas.²⁵

Idêntico é o significado registrado em primeiro lugar no *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, assim:

Aplicação de métodos científicos ou empíricos à utilização dos recursos da Natureza em benefício do ser humano.²⁶

Idêntico, ainda, é o significado registrado no *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea* da Academia das Ciências de Lisboa, nestes termos:

Conjunto de conhecimentos e de técnicas que permitem aplicar o saber científico à utilização da matéria e das fontes de energia, por forma a criar estruturas, dispositivos e processos aptos a responder a necessidades humanas.²⁷

24. Oswaldo de Moraes, *Dicionário de Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 1973, p. 86.

25. Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, *Novo Aurélio – O Dicionário da Língua Portuguesa*, cit., p. 759.

26. Antônio Houaiss, *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, Rio de Janeiro, Objetiva, 2001, p. 1.149.

27. Academia das Ciências de Lisboa, *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*, Lisboa, Verbo, 2001, p. 1.418.