

**HUGO
DE BRITO
MACHADO**

INTRODUÇÃO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

5ª edição

REGULAMENTAÇÃO

**Reforma
TRIBUTÁRIA**

LC 214/2025

Atualizador

Schubert de Farias Machado

2026



EDITORA
*Jus*PODIVM

www.editorajuspodivm.com.br



**MALHEIROS
EDITORES**

Conforme explicamos no item precedente, os que sustentam que o princípio da legalidade tributária não assegura ao contribuinte o direito ao planejamento tributário – como é o caso de Marco Aurélio Greco – confundem os significados de *princípio* e de *regra*, e por isto mesmo sustentam que, sendo a legalidade um princípio, impõe-se sua ponderação com o princípio da capacidade contributiva.

Ocorre que em nosso ordenamento jurídico a legalidade tributária só pode ser considerada um princípio se para distinguirmos os princípios das regras adotarmos o critério da fundamentalidade. E ninguém pode seriamente negar que é fundamental a exigência constitucional de legalidade da tributação. O tributo só pode ser criado ou aumentado por lei. Entretanto, se na distinção entre princípio e regra adotarmos o critério da estrutura da norma, teremos de concluir que a legalidade tributária é uma regra, que, por isto mesmo, não admite ponderação.

Na verdade, temos um princípio, por se tratar de algo fundamental. Sem a legalidade tributária seria impraticável o exercício da atividade econômica por empresas privadas em nosso País. E temos uma regra definidora da legalidade exatamente para afastar definitivamente a pretensão de ponderação, afastando-se desde logo teses como a do professor Marco Aurélio Greco, extremamente perigosa para o contribuinte.

8. Evitar o planejamento é atribuição do legislador

8.1 A definição da hipótese de incidência tributária

Em nosso ordenamento jurídico a definição da hipótese de incidência tributária é formulada, sempre, em uma regra jurídica. Assim sendo, se a regra de tributação, ou regra definidora da hipótese de incidência tributária, não alcança o fato que seria revelador de capacidade contributiva, e está situado no âmbito constitucional do tributo, cabe ao legislador elaborar nova regra que seja capaz de alcançá-lo. Só assim estará sendo observada a regra, albergada pelo art. 150, I, da vigente CF.

Não podemos esquecer que o ordenamento jurídico é organizado em patamares hierarquizados, configurando um sistema de normas, e que a regra que impõe a legalidade da tributação está no ápice desse sistema.

8.2 Regras destinadas a evitar o planejamento tributário

No ordenamento jurídico brasileiro existem regras que foram elaboradas com a finalidade específica de evitar o planejamento tributário.

Regras das quais vamos citar um exemplo clássico na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. Como se tornou uma prática comum a incorporação de empresas que tinham prejuízos contabilizados, para que a empresa incorporadora deduzisse da base de cálculo do seu imposto de renda aqueles prejuízos, foi introduzida na legislação regra proibindo aquela dedução. Mas em face dessa nova regra passaram algumas empresas a fazer o que se denominou “incorporação às avessas”. A incorporadora era a empresa com prejuízo, que passava a exercer a atividade da empresa incorporada, esta com lucro, do qual era naturalmente deduzido o prejuízo da incorporadora.

Colocada de lado a questão de saber da validade, ou não, dessas limitações, certo é que nelas se tem formas de evitar a prática de planejamento tributário. Evitar com a edição de regra jurídica específica. Não com a desconsideração pura e simples de atos ou negócios jurídicos.

Na verdade, não temos dúvida de que evitar o planejamento tributário é atribuição do legislador. E até podemos afirmar que as definições de hipótese de incidência em geral são, atualmente, dotadas do propósito de afastar o planejamento tributário. Por isto mesmo temos imposto sobre circulação de mercadorias, e não um imposto cujo fato gerador seja a compra e venda mercantil. Temos imposto sobre transmissão de bens imóveis, e não imposto sobre compra e venda de imóveis – e assim por diante.

Aliás, devemos destacar que mesmo antes de o legislador adotar, na definição das hipóteses de incidência tributária, referência a fatos econômicos, em vez de referência a fatos jurídicos, já vigorava pacificamente o entendimento de que os fatos descritos na regra definidora da hipótese de incidência tributária deveriam ser entendidos como fatos em seu sentido econômico. É o que ocorria com a expressão “vendas e consignações”, que sempre foi entendida como operação relativa à remessa de mercadorias de um para outro estabelecimento empresarial.

Coloca-se, então, a questão de saber qual é o sentido da denominada *norma geral antielisão*, introduzida no Código Tributário Nacional. Este é o assunto que vamos estudar no Capítulo V.

Capítulo IV

PLANEJAMENTO E ILÍCITO TRIBUTÁRIO

1. Introdução. 2. O motivo exclusivamente tributário: 2.1 Propósito negocial – 2.2 Propósito exclusivamente tributário – 2.3 Propósito extratributário. 3. Motivo exclusivamente tributário e abuso de direito: 3.1 Distinção entre propósito negocial e motivo extratributário – 3.2 Motivo tributário e abuso de direito – 3.3 A amplitude do conceito de ilícito – 3.4 O abuso de direito. 4. Planejamento e crime contra a ordem tributária: 4.1 Planejamento tido como ilícito tributário – 4.2 Erro de direito não configura crime – 4.3 Planejamento tributário não configura crime. 5. O fato e seu significado jurídico: 5.1 Planejamento tributário e garantias constitucionais – 5.2 Distinção entre fato e fato jurídico – 5.3 A licitude como limite ao planejamento tributário – 5.4 Fronteira entre o uso e o abuso do direito.

1. Introdução

É sempre oportuna a lição de Bielsa, já por nós invocada no primeiro capítulo deste livro, segundo a qual toda a atenção para o vocabulário jurídico que contribua para o esclarecimento dos conceitos deve ser considerada útil de alguma forma, pois:

(...). Si hay una disciplina en la cual conviene emplear la palabra adecuada o propia, ella es la del Derecho. Tanto en el orden legislativo como en el judicial – y no digamos en el administrativo – esta precaución es indispensable aunque sólo sea para evitar controversias o discusiones que surgen precisamente de la confusión y duda sobre un término.¹

Aqui, ao estudarmos o planejamento e o ilícito tributário, portanto, exigem especial atenção os significados das expressões “planejamento

1. Rafael Bielsa, *Los Conceptos Jurídicos y su Terminología*, 3ª ed., Buenos Aires, Depalma, 1987, p. 9.

tributário” e “ilícito”. E, ainda, o significado da palavra “fraude”, como uma espécie que é de *ilícito*.

Já estudamos, no Capítulo II, os conceitos geralmente utilizados em textos que tratam do planejamento tributário. Entre estes, o de “fraude” e o de “planejamento tributário”, além de examinarmos a questão da fronteira entre o lícito e o ilícito. Ocorre que estes conceitos são de tamanha importância que não podemos nos furtar ao dever de, aqui, voltar ao exame do significado da expressão “planejamento tributário” e das palavras “ilícito” e “fraude”. Temos de fazê-lo especialmente para tentar afastar equívocos que decorrem de atribuição de significado indevido a tais palavras – inclusive, infelizmente, pelo legislador, que definiu fraude de modo inteiramente equivocado.

Começaremos procurando demonstrar que a motivação exclusivamente tributária não torna o ato ilícito. Para tanto, vamos explicar o equívoco de eminente doutrinador que construiu sua tese no sentido de que os atos e negócios jurídicos que compõem o planejamento tributário, para serem válidos, devem ter motivo extratributário.

Depois estudaremos o motivo tributário e o abuso de direito como forma de ilicitude. Em seguida cuidaremos da questão do planejamento tributário no contexto dos crimes contra a ordem tributária, procurando demonstrar que a fraude é um elemento essencial na configuração do crime.

Finalmente, vamos demonstrar a importância da distinção, que devemos ter sempre presente, entre o fato e seu significado jurídico. Distinção que é da maior importância para que possamos ter um adequado entendimento do que é fraude como espécie de ilícito.

2. O motivo exclusivamente tributário

2.1 Propósito negocial

Entende-se por “propósito negocial” o que os americanos chamam *business purpose* – expressão com a qual designam o propósito ou motivação que ordinariamente está presente, porque enseja a atividade empresarial. É o propósito ligado aos objetivos visados pela empresa, ou de algum modo ligados à sua atuação no mercado.

Assim, os atos ou negócios jurídicos praticados pelas empresas em geral teriam de estar ligados às suas finalidades, à sua atuação no mercado. A ausência dessa ligação poderia ser acolhida pela autoridade da Administração Tributária como motivo para desconsiderar o ato ou negócio jurídico do qual resultasse a exclusão ou a redução de um tributo ou a postergação do prazo para seu pagamento.

As empresas teriam de desenvolver suas atividades sem qualquer influência dos tributos sobre suas decisões. Não poderiam optar por um negócio jurídico em vez de outro para evitar, reduzir ou postergar um tributo.

2.2 *Propósito exclusivamente tributário*

Ocorre que o propósito exclusivamente tributário de evitar, reduzir ou postergar um tributo coincide com o objetivo essencial de toda e qualquer empresa, que é o de obter lucro. Não é razoável, portanto, entender que na escolha da forma de exercer suas atividades a empresa desconsidere o ônus da tributação.

A nosso ver, portanto, pode a empresa escolher determinada forma jurídica para a prática de seus atos ou negócios tendo propósito exclusivamente tributário. Isto não torna ilícitos os seus atos, que, assim, não podem ser desconsiderados pela autoridade da Administração Tributária. A empresa pode, sim, fazer seu planejamento tributário, como tal entendido o planejamento de suas atividades econômicas, com propósito exclusivamente tributário – vale dizer: tendo como motivo a eliminação, a redução ou a postergação dos tributos.

2.3 *Propósito extratributário*

Não nos parece razoável, *data maxima venia*, a tese segundo a qual a validade do planejamento tributário não depende do denominado propósito negocial, mas depende da presença de um propósito *extratributário*, vale dizer, um propósito qualquer, como o equacionamento dos interesses da família ou, mesmo, o propósito de superar eventual conflito entre os sócios, integrantes da pessoa jurídica, mas propósito necessariamente alheio à questão do ônus tributário.

Esse propósito extratributário seria uma forma de descaracterizar o abuso de direito que existiria em face do propósito exclusivamente tributário. Repita-se, todavia, que, em nosso entendimento, o motivo exclusivamente tributário não caracteriza abuso de direito, como a seguir vamos demonstrar.

3. *Motivo exclusivamente tributário e abuso de direito*

3.1 *Distinção entre propósito negocial e motivo extratributário*

É da maior importância a distinção, que devemos ter presente, entre a exigência de propósito negocial, ou *business purpose*, e a exigência

de um motivo *extratributário*, no sentido de motivo que não seja exclusivamente o de exclusão ou redução do ônus tributário. Essa distinção é apontada por Marco Aurélio Greco, que, depois de sustentar que para evitar a caracterização do abuso é preciso existir um motivo extraordinário, escreve:

Aqui cumpre fazer um desdobramento dessa ideia, pois quando menciono “motivo extratributário” às vezes isto gera confusão em quem lê meus textos. Não estou dizendo que precisa haver *business purpose* (conceito que advém da experiência americana e que se vincula à ideia de empreendimento); não estou dizendo que o único motivo que afasta o abuso é o propósito ligado à atividade econômica desenvolvida ou à sua repercussão no mercado; estou dizendo que o motivo que afasta o abuso é o extraordinário, vale dizer, pode ser uma razão familiar, política, de mudança do regime jurídico das importações, de alteração do quadro referencial em que se posicionava a atividade da empresa.²

Realmente, a presença de um motivo ou propósito estranho à questão tributária – vale dizer, um propósito extratributário – não se confunde com o denominado propósito negocial. Marco Aurélio Greco, como se vê de sua lição acima transcrita, entende que para a descon sideração do ato ou negócio jurídico pela Administração Tributária é preciso que tenha este sido praticado com o propósito exclusivo de evitar ou reduzir o tributo, o que não ocorrerá se o contribuinte tiver praticado o ato ou negócio jurídico por outra razão qualquer, como a solução de um conflito familiar ou entre sócios levados por interesses pessoais, por exemplo.

Em síntese, a distinção entre propósito negocial ou *business purpose* e motivo extratributário é simples. O primeiro é a presença de um propósito inerente à atividade empresarial. O segundo é a presença de um propósito qualquer, mesmo alheio à atividade empresarial, mas que seja diverso daquele propósito de eliminar ou reduzir um tributo.

3.2 Motivo tributário e abuso de direito

O motivo tributário – vale dizer, a exclusão ou redução do tributo como motivo ou razão para a prática de determinado ato ou negócio jurídico –, por si só, não pode ser considerado abuso de direito. Mesmo tratando-se de atos ou de negócios jurídicos semelhantes e que produzem

2. Marco Aurélio Greco, *Planejamento Tributário*, São Paulo, Dialética, 2004, p. 210.

o mesmo efeito econômico, a escolha de um em vez do outro com o objetivo de reduzir o ônus tributário é conduta legítima do contribuinte, e o Fisco não pode desconsiderar o ato ou negócio efetivamente praticado, para exigir o tributo que seria devido se em vez deste tivesse sido praticado o ato ou negócio jurídico que a lei onera com o tributo.

Realmente, o propósito de praticar uma atividade econômica com o menor custo possível, inclusive tributário, é indiscutivelmente legítimo. Não é ilícito, nem imoral, como ensinou, com inteira propriedade, Alfredo Augusto Becker, ao escrever:

Mesmo que se aceitasse a tese de Jean Dabin (segundo a qual o juiz ou a autoridade incumbida do lançamento poderia abstrair a realidade jurídica em virtude do uso imoral do direito), ainda assim não seria possível condenar a evasão (elusão ou evasão fiscal), pois esta, com muita agudeza advertiu Albert Hensel, não é utilização imoral do direito. Considerar uso imoral do direito o fazer (ou o não fazer) determinados atos e contratos jurídicos mediante os quais se processa a evasão (elusão ou evasão legal) significaria desconhecer a mais justa e naturalíssima aspiração ligada à vida econômica, qual seja, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos são parcelas que integrarão a despesa), e não há regra moral que proíba ao indivíduo a ordenação de seus negócios pelo modo menos oneroso.³

Ressalte-se que Alfredo Augusto Becker, ao produzir a lição acima transcrita, já havia escrito:

É muito interessante notar-se que a evasão (elusão ou evasão fiscal) pode ser até *intencionalmente desejada pelo legislador*, nos casos de tributação extrafiscal, por exemplo, no tributo extrafiscal “proibitivo”. Ora, a existência da *tributação extrafiscal pressupõe, logicamente, a liceidade da evasão fiscal*, pois caso contrário o indivíduo não poderia licitamente praticar ou deixar de praticar aqueles atos, cuja ação ou omissão é justamente a finalidade da tributação extrafiscal.

Aqueles que negam a liceidade da evasão fiscal e, na sua ocorrência, recomendam a abstração da estrutura jurídica (a realidade jurídica) e a aceitação apenas da realidade econômica, introduzem, empiricamente, no direito tributário a *teoria do abuso de direito* e todas as confusões e erros jurídicos que ela costuma gerar.⁴

3. Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1963, pp. 135-136.

4. *Idem*, pp. 125-126.

3.3 *A amplitude do conceito de ilícito*

Ilícito é um conceito amplo, no qual se incluem a fraude (ocultação ou alteração do elemento factual) e o erro de direito, que abrange apenas as situações nas quais a lei não foi obedecida pelo contribuinte porque por ele interpretada de modo equivocado. O erro de direito, embora seja comportamento ilícito no sentido amplo, não configura fraude, que é uma forma de ilícito na qual ocorre a ocultação ou deturpação de fatos.

Em outras palavras: o erro de direito, embora seja um ilícito, não configura crime contra a ordem tributária exatamente porque não decorre de dolo – elemento, este, indispensável à configuração da fraude e do abuso de direito.

3.4 *O abuso de direito*

Realmente, o abuso de direito é comportamento ilícito que envolve o dolo, vale dizer, o propósito de agir contrariamente ao Direito. É um ilícito, e está como tal definido pelo Código Civil de 2002, que estabelece:

Art. 187. 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.

A propósito do assunto, veja-se a doutrina de Marco Aurélio Greco:

O Código Civil de 2002 traz também alteração no âmbito do abuso de direito. Com efeito, ao definir os atos ilícitos o Código inclui um dispositivo sobre abuso de direito como hipótese de ilicitude (art. 187).

Isso implica, a partir do Código Civil, abuso de direito configurar indiscutivelmente ato ilícito, e, portanto, neste caso não estaremos mais falando de planejamento e elisão tributária; pois teremos desgarrado para a evasão. Desde a vigência do Código, abuso de direito implica evasão tributária; não é mais elisão, porque o comportamento estará apoiado em ato ilícito. E a licitude dos atos é requisito indispensável para exprimir o verdadeiro planejamento.⁵

Ocorre que a definição do abuso de direito como ilícito, na prática, não ajuda muito na determinação de quais são os atos ou negócios jurídicos que podem ser desconsiderados pela autoridade da Administração Tributária e aqueles que configuram verdadeiro planejamento tributário,

5. Marco Aurélio Greco, *Planejamento Tributário*, São Paulo, Dialética, 2004, p. 472.

indiscutivelmente lícito, embora praticados tais atos com o propósito exclusivo de reduzir, excluir ou postergar o ônus tributário. É que a definição de *abuso de direito* como ilícito é feita com a cautela expressa no adjetivo “manifestamente”. É preciso, assim, que não haja dúvida quanto à ocorrência da ultrapassagem dos limites impostos pelo fim econômico ou social do Direito em questão, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Assim, mesmo considerando-se que o abuso do direito é um ilícito e que sua presença autoriza a desconsideração do ato ou negócio jurídico, resta a dificuldade de definirmos quando está caracterizado esse abuso.

Seja como for, se a configuração do abuso de direito implica qualificar o ato ou negócio jurídico como ilícito, e tendo-se em vista a existência, em nosso ordenamento jurídico, do crime de supressão ou redução de tributo, que é crime contra a ordem tributária, é importante a incursão nessa área do direito penal, para verificarmos relevante manifestação do STF, que pode ser útil para a identificação do ilícito cuja presença pode ensejar a desconsideração do ato ou negócio jurídico, vale dizer, recusar a validade de um planejamento tributário.

4. Planejamento e crime contra a ordem tributária

4.1 Planejamento tido como ilícito tributário

Ressalte-se desde logo que o crime contra a ordem tributária não se configura com um comportamento simplesmente ilícito em sentido amplo. Sua configuração exige a presença da fraude, que é elemento essencial do tipo.⁶

Assim, é da maior importância a distinção que se há de fazer entre o *erro de fato* e o *erro de direito*. Ou, mais exatamente, é da maior importância a distinção que havemos de fazer entre a situação na qual ocorre um erro de direito, ou erro na interpretação da lei tributária, e aquela outra situação na qual o interessado manipula os fatos ou elementos fenomênicos com o propósito de suprimir ou reduzir o ônus tributário.

4.2 Erro de direito não configura crime

O erro de direito tributário, ou erro na interpretação da lei tributária, não configura crime, à míngua do elemento “fraude”. Conhecemos caso

6. Hugo de Brito Machado, “A fraude como elemento essencial do tipo no crime de supressão ou redução de tributo”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 38/46-63, São Paulo, Dialética, novembro/1998.

concreto no qual o Ministério Público Federal, atuando perante o STF, requereu o arquivamento de um inquérito e teve deferido esse pedido, embora o contribuinte tivesse seu erro de direito tributário afirmado judicialmente, eis que vencido na demanda cível com a Fazenda Pública. No despacho em que deferiu o pedido de arquivamento do inquérito, o Min. José Celso de Mello Filho transcreveu a manifestação do Ministério Público, da qual podemos destacar:

Os réus, ora pacientes, podem não ter feito enfoque juridicamente correto do cálculo do ICMS devido. Mas evidentemente não cometeram fraude contra o Fisco. Não falsificaram documentos, ainda que sejam passíveis da culpa, no âmbito puramente fiscal, de não terem dado o enfoque juridicamente correto no cálculo do tributo. Do exame detido destes autos, chego à conclusão de que o presente processo nada mais é que um subproduto da “guerra fiscal” que está grassando entre os Estados – como, aliás, a imprensa vem noticiando. Mas, ausente o elemento fraude, não há como se entender configurado o delito de sonegação fiscal.⁷

4.3 *Planejamento tributário não configura crime*

É possível, pois, afirmarmos com inteira segurança que um planejamento tributário, ainda que não admitido pelo Fisco – vale dizer: ainda que o Fisco pretenda desconsiderar atos ou negócios jurídicos nos quais consiste –, se não envolve fraude não configura crime contra a ordem tributária.

Em outras palavras: um *planejamento tributário* pode até ser considerado ilícito pelo Fisco, que pode pretender o tributo que o contribuinte considerou indevido; mas desde que não tenha havido deformação ou ocultação de fatos não há fraude, e sem esta não se configura crime contra a ordem tributária.⁸

5. *O fato e seu significado jurídico*

5.1 *Planejamento tributário e garantias constitucionais*

Não estamos estudando o planejamento tributário em um contexto doutrinário amplo, mas no contexto do direito positivo brasileiro.

7. A íntegra do despacho do Min. Celso de Mello encontra-se na *Revista Dialética de Direito Tributário* 1/115, São Paulo, Dialética, outubro/1995.

8. V. o que escrevemos em nosso livro *Estudos de Direito Penal Tributário*, São Paulo, Atlas, 2002, pp. 30-54.

Por isto mesmo, é da maior importância ressaltarmos a existência de garantias constitucionais que, conforme demonstramos no capítulo precedente, autorizam a afirmação de que no Brasil existe o direito ao planejamento tributário.

Realmente, insistimos em deixar claro que nossa Constituição Federal consagra o princípio da livre iniciativa econômica, em face do qual é lícita a escolha das formas de atividade econômica que ensejam maior ganho, vale dizer, atividades que podem ser desenvolvidas com menores custos e despesas – entre as quais está a tributária. E o princípio da legalidade, que veda a tributação por analogia – vedação que está, aliás, explicitada no Código Tributário Nacional.

Ao estudarmos o planejamento tributário é sempre oportuno revisar a doutrina de Alfredo Augusto Becker, que aponta o direito ao menor custo possível e a garantia da legalidade com exclusão da tributação por analogia como fundamentos do direito ao planejamento tributário. E, na verdade, no trecho por nós transcrito no capítulo precedente, Becker afirma ser aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica a de procurar determinado resultado econômico com o menor custo possível, com a menor despesa, inclusive a tributária, e desde que se o faça sem violar a lei. E indica também o princípio da legalidade com a vedação da tributação por analogia.

Sobre a vedação da analogia no contexto do planejamento tributário já escrevemos:

Realmente, o Código Tributário Nacional, cuidando da interpretação e da integração da legislação tributária, coloca a analogia como um dos meios de integração, mas estabelece expressamente que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”. [CTN, art. 108, § 1^o] Assim, é inadmissível a invocação do princípio da capacidade contributiva como fundamento para a exigência de tributo cuja hipótese de incidência não esteja configurada, porque nada mais é do que o emprego da analogia para exigir tributo não previsto em lei.⁹

É evidente, porém, que essas garantias do contribuinte não se prestam para assegurar a este o direito a práticas fraudulentas. Coloca-se, então, a questão de saber em que consiste a fraude. E nesse contexto é da maior importância a distinção – que devemos ter sempre presente – entre o fato e seu significado jurídico. Distinção que é indispensável para que

9. Hugo de Brito Machado, *Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição*, São Paulo, Atlas, 2009, p. 55.

possamos ter um adequado entendimento do que é *fraude* como espécie de ilícito.

5.2 *Distinção entre fato e fato jurídico*

Em muitas situações o fato e o fato jurídico se apresentam de tal forma, que é praticamente impossível estabelecer uma distinção entre eles. Na verdade, porém, existe essa distinção, e ela é de decisiva utilidade na caracterização da fraude. O fato existe no mundo fenomênico independentemente de qualquer regra jurídica, e seu significado não decorre da incidência de uma regra jurídica, nem é por esta determinado. Já, o fato jurídico só existe como resultado da incidência de uma regra jurídica.

Estabelecida essa diferença, podemos dizer que sem ocultação, ou deformação, do fato enquanto uma realidade do mundo fenomênico não se pode afirmar a ocorrência de fraude, porque esta, conforme demonstramos no capítulo precedente, se caracteriza sempre pela deformação ou ocultação de elemento do mundo fenomênico. Dito de outra forma: a fraude não se caracteriza pela deformação ou ocultação do *fato jurídico*. Ela se caracteriza, sempre, pela deformação ou ocultação do *fato*, vale dizer, daquilo que está no mundo fenomênico independentemente de qualquer regra jurídica, não é efeito de sua incidência, nem tem o significado que esta lhe atribui.

5.3 *A licitude como limite ao planejamento tributário*

Marciano Seabra de Godoi doutrina, com propriedade:

A maioria dos autores brasileiros só reconhece e nomeia dois campos de atuação do contribuinte: o da elisão (lícita) e o da evasão (ilícita). Se o contribuinte não pratica simulação (no sentido de uma declaração de vontade total ou parcialmente falsa), falsificação documental ou outras fraudes do gênero (que caracterizam *evasão*), sua conduta é considerada inatacável, mesmo que o contribuinte tenha adotado formas jurídicas manifestamente artificiosas para atingir resultados práticos completamente distanciados daqueles para os quais as tais formas jurídicas foram criadas pelo direito positivo.

Para essa posição ainda majoritária da doutrina brasileira, os princípios da reserva absoluta de lei em sentido formal, tipicidade fechada e da proibição de tributar mediante analogia tornariam inconstitucional qualquer combate a operações de planejamento tributário mediante a aplicação de institutos como o abuso do direito ou a fraude à lei. Nem mesmo por força de uma emenda constitucional essa forma de combater determina-

dos planejamentos tributários poderia ser adotada no Direito Brasileiro. Ou seja, uma prática que há décadas se desenvolve na grande maioria dos Países de democracia liberal-capitalista somente poderia ser introduzida no Brasil mediante uma ruptura institucional ou um golpe de Estado que instituisse uma nova ordem constitucional em substituição ao atual Estado Democrático de Direito.¹⁰

Entretanto, em seguida Marciano Seabra de Godoi escreve:

Ao longo desse artigo ficará claro que o ataque ou a defesa de figuras como o abuso do direito e a fraude à lei tributária não são regidos por axiomas lógicos ou por dados ou evidências empiricamente irrefutáveis. Defendem-se ou atacam-se essas figuras a partir de certos *valores*, e nos parece que por trás dessa postura ainda majoritária estão: o tributo visto como uma agressão ou um castigo que se aceita mas não se justifica; a segurança jurídica como um valor absoluto; a aplicação mecânica e não valorativa da lei como um mito sagrado; o individualismo e a autonomia da vontade sobrevalorizados e hipertrofiados, como se vivêssemos em pleno século XIX.¹¹

Como se vê, Marciano Seabra de Godoi reconhece não existir uma fronteira clara a demarcar o abuso do direito e a fraude à lei. Acusa de viverem no século XIX os que sustentam ser o tributo uma agressão e a segurança um valor absoluto, a aplicação mecânica e não valorativa da lei como um mito sagrado e o individualismo e a autonomia da vontade sobrevalorizados e hipertrofiados. E com isto comete certo exagero, posto que:

(a) O tributo, embora não seja propriamente uma agressão, não deixa de ser odioso, sobretudo porque o Poder Público utiliza os recursos arrecadados de forma perdulária, não presta a contento serviços essenciais, como a segurança pública, e não pune como deveria a prática da corrupção, que consome com extrema voracidade os recursos financeiros arrecadados.

(b) A segurança, embora não seja um valor absoluto, é, na verdade, um dos valores essenciais que ao Direito cabe realizar, e restará extremamente degradado se admitirmos a cobrança de tributo por analogia ou, mesmo, a interpretação extensiva da lei definidora das hipóteses de incidência tributária.

10. Marciano Seabra de Godoi, “Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no Direito Brasileiro. Estudo de casos”, in Douglas Yamashita, *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*, São Paulo, Lex, 2007, p. 243.

11. Idem, p. 244.

(c) A aplicação da lei tributária, embora não seja simplesmente mecânica e não valorativa – até porque isto é inteiramente impossível –, deve ser feita de modo a evitar a cobrança do tributo em situações diversas daquelas previstas como hipóteses de incidência; e nada impede que o legislador, percebendo uma falha na lei tributária, cuide de sua supressão e autorize, assim, a cobrança do tributo sem violência ao princípio da legalidade, como já ocorreu várias vezes, especialmente em matéria de imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

(d) O individualismo e a autonomia da vontade não podem ser inteiramente descartados, até porque o mundo inteiro tem visto o fracasso das comunidades nas quais se pretendeu implantar regimes socialistas, como se deu na Alemanha Oriental, na China e em Cuba, por exemplo.

O respeito à legalidade deve ser preservado, pois a vigente Constituição Federal adota como garantia constitucional tanto o princípio da legalidade geral¹² como o princípio da legalidade tributária.¹³ E como se não bastasse o enunciado existente na Constituição, o Código Tributário Nacional veda expressa e claramente a cobrança do tributo por analogia, de sorte que o combate às práticas lícitas tendentes a evitar ou reduzir o tributo é um problema do legislador.

5.4 Fronteira entre o uso e o abuso do direito

Considerando que o abuso do direito é um ilícito, inclusive como tal expressamente considerado pelo vigente Código Civil, como visto no capítulo precedente, a questão que se coloca consiste em saber o que é essencial para caracterizar o abuso do direito. Ou, em outras palavras: a questão que se coloca consiste em saber qual é a fronteira entre o uso e o abuso do direito.

A nosso ver, embora essa fronteira possa ser vista com certa facilidade diante de casos concretos, sua definição, em tese, é extremamente difícil. Por isto mesmo, uma norma geral antielisão poderá evitar grande número de conflitos, permitindo a cobrança do tributo sem penalidades naqueles casos em que o Fisco entenda estar configurado o abuso do direito.

Realmente, podemos considerar que a denominada norma geral antielisão tem utilidade apenas como instrumento de ordem prática, para evitar conflitos entre o Fisco e o contribuinte no que diz respeito à fronteira entre o uso e o abuso do direito. É o que veremos no capítulo seguinte.

12. CF de 1988, art. 5º, II.

13. CF de 1988, art. 150, I.

Capítulo V

NORMA GERAL ANTIELISÃO

1. Introdução. 2. A norma geral antielisão no Direito Brasileiro: 2.1 Inclusão no Código Tributário Nacional – 2.2 Inconstitucionalidade ou inutilidade – 2.3 Fundamento da desconsideração. 3. O procedimento para a desconsideração: 3.1 Exigência de procedimento específico – 3.2 A Medida Provisória 66/2002 – 3.3 Ampliação da possibilidade de desconsideração – 3.4 Procedimento específico a ser estabelecido em lei. 4. Ação do Fisco na ausência do procedimento: 4.1 Tratamento da elisão como infração à lei tributária. 5. Manifestação de Everardo Maciel e Ives Gandra Martins: 5.1 Quanto às várias questões suscitadas pela norma geral antielisão – 5.2 Quanto à exigência de procedimento específico – 5.3 Quanto ao princípio da estrita legalidade – 5.4 Quanto ao abuso de direito – 5.5 Tributo pago em face dos atos desconsiderados. 6. Utilidade prática da norma geral antielisão: 6.1 Contribui para evitar conflitos – 6.2 Procedimento especial.

1. Introdução

A expressão “norma geral antielisão” é bastante indicativa do seu significado. Sobre ela, Schubert de Farias Machado e eu já escrevemos:

É uma *norma* que vem qualificada como *geral* porque se aplica aos tributos em geral, e se qualifica como *antielisão* porque se presta para coibir a prática denominada *elisão fiscal*, ou *elisão tributária*. A palavra “elisão” tem diversos significados. Mesmo no âmbito do direito tributário. No sentido com o qual compõe a expressão “norma geral antielisão”, a palavra “elisão” designa o procedimento adotado pelo contribuinte para, sem violação da lei tributária, excluir ou reduzir o tributo. Assim, norma geral antielisão é uma norma que tem por finalidade autorizar providências no sentido de evitar a prática da elisão fiscal ou tributária, ou, em outras palavras, autorizar a cobrança do tributo que, como consequência da elisão, não seria devido.¹

1. Hugo de Brito Machado e Schubert de Farias Machado, *Dicionário de Direito Tributário*, São Paulo, Atlas, 2011, pp. 159 e 160.