

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

DÉBORA DOLFINI AGLIARDI

**(IN)APLICABILIDADE DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO NO DIREITO
TRIBUTÁRIO: O ABUSO DE DIREITO COMO LIMITE AO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO**

**PORTO ALEGRE
2019**

DÉBORA DOLFINI AGLIARDI

**(IN)APLICABILIDADE DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO NO DIREITO
TRIBUTÁRIO: O ABUSO DE DIREITO COMO LIMITE AO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

PORTO ALEGRE
2019

DÉBORA DOLFINI AGLIARDI

**(IN)APLICABILIDADE DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO NO DIREITO
TRIBUTÁRIO: O ABUSO DE DIREITO COMO LIMITE AO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

Aprovado em: 11/12/2019

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso (Orientador)
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Eduardo Jobim

Prof. Maria Cristina Cereser Pezzella

Para *Ana Paula*, com amor.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço aos meus pais Ana Paula e Luciano, por nunca terem medido esforços para me proporcionar as melhores condições para meu desenvolvimento pessoal e acadêmico, apesar de todas as adversidades que a vida os colocou. Ao meu irmão Lucas, pelo carinho e compreensão durante a minha trajetória acadêmica. Ao Fernando, pelo companheirismo de sempre.

Em segundo lugar, agradeço à comunidade, por ter financiado os meus estudos na universidade pública, composta por profissionais e alunos qualificados, a Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Em terceiro lugar, agradeço aos professores desta Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, em especial, ao meu orientador Professor Andrei Pitten Velloso, pela orientação atenta e dedicada.

Em quarto lugar, agradeço aos meus colegas de trabalho do Humberto Ávila Advocacia, por terem proporcionado a minha identificação com o Direito Tributário, em especial, ao Eduardo Halperin, pelas atentas observações realizadas neste trabalho. Também agradeço aos meus colegas do TozziniFreire Advogados, que se tornaram grandes amigos e que contribuíram para minha formação profissional.

Por fim, não posso deixar de agradecer aos meus colegas da equipe do FDI Moot, que me proporcionaram a melhor experiência acadêmica da Faculdade.

Os pretensos liberais de nossos dias sustentam a ideia muito difundida de que as liberdades de expressão, de pensamento, de imprensa, de culto, de encarceramento sem julgamento podem, todas elas, ser preservadas mesmo na ausência do que se conhece como liberdade econômica. Não se dão conta de que, num sistema desprovido de mercado, em que o governo determina tudo, todas essas outras liberdades são ilusórias.

Ludwig Von Mises, 1959.

RESUMO

O presente estudo trata da (in)aplicabilidade da teoria do abuso de direito como limite ao planejamento tributário. A teoria do abuso de direito, advinda do direito privado e desenvolvida também por teóricos do direito, em geral, é definida como um método de autocorreção do direito para a devida conformação de uma regra com o seu princípio justificante. De um lado, uma parcela da doutrina entende pela aplicação do instituto para desqualificar negócios jurídicos abusivos, porque teria previsão expressa no Código Civil de 2002, ou porque estaria prevista no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional e porque entende que a aplicação da norma jurídica deve buscar a justiça fiscal e a máxima eficácia dos princípios constitucionais. De outro lado, outra parcela da doutrina entende que a aplicação do instituto seria incompatível com o ordenamento brasileiro. Primeiro, porque o Código Tributário Nacional nada dispõe a respeito e o Código Civil não é uma Lei Complementar, capaz de dispor sobre normas gerais de Direito Tributário. Segundo, porque no sistema tributário brasileiro vigora o princípio da legalidade. Diante da controvertida aplicação desse instituto, a presente pesquisa tem por objetivo analisar a aplicabilidade dessa teoria no Direito Tributário brasileiro, sob a ótica das disposições constitucionais.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Elisão. Evasão. Abuso de Direito. Princípio da Legalidade.

ABSTRACT

This paper is about the (in) applicability of the *abuse of rights* theory as a limit for tax planning. The *abuse of rights* theory originates from private law and has been developed by law theorists. In general, it is defined as a law self-correction method to the conformation of a rule with the principle that justifies it. On one hand, part of the doctrine understands that the *abuse of rights* theory is applicable to disregard legal transactions since it is expressly provided by the Brazilian Civil Code of 2002 or by article 116, section, of the Brazilian National Tax Code. Moreover, because they understand that rules should aim the tax justice and the maximum efficiency of constitutional principles. On the other hand, part of the doctrine understands that the *abuse of rights* theory is not compatible with the Brazilian legal framework. First, because the Brazilian National Tax Code does not provide any rule regarding it and the Civil Code is not a Supplementary Law, capable to provide general tax rules. Second, because in the Brazilian tax law system prevails the tax legality. In the face of the controversy related to the applicability of the *abuse of rights* theory, this study aims to analyze the applicability of this theory in the Brazilian tax law, in the light of the constitutional provisions.

Keywords: Tax planning. Tax evasion. Tax avoidance. Abuse of right. Tax legality.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 APRESENTAÇÃO DO TEMA	10
1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA	11

PARTE I - PREMISSAS CONCEITUAIS

2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO BRASILEIRO.....	12
2.1 O CONCEITO DE EVASÃO.....	12
2.2 O CONCEITO DE ELISÃO.....	15
3 O “ABUSO DE DIREITO” E FIGURAS AFINS.....	21
3.1 A TEORIA DO “ABUSO DE DIREITO”	21
3.1.1 Previsão legislativa do “abuso de direito” no ordenamento brasileiro	26
3.2 OUTRAS TEORIAS SIMILARES	26
3.2.1 Abuso de formas	26
3.2.2 Fraude à lei.....	28
4 CONCLUSÕES PARCIAIS	30

PARTE II – O ABUSO DE DIREITO COMO LIMITE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

5 A DOCTRINA BRASILEIRA SOBRE A APLICAÇÃO DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	31
5.1 AS RAZÕES PARA A APLICAÇÃO DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	31
5.2 AS RAZÕES PARA A NÃO APLICAÇÃO DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	35
6 A APLICAÇÃO DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO PELA JURISPRUDÊNCIA.....	42

7 OBSTÁCULOS PARA O RECONHECIMENTO DO ABUSO DE DIREITO NOS CASOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	51
7.1 OBSTÁCULOS FORMAIS PARA A APLICAÇÃO DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO NOS CASOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	51
7.2 OBSTÁCULOS MATERIAIS PARA A APLICAÇÃO DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO NOS CASOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	53
7.2.1 O limite imposto pela legalidade tributária.....	53
7.2.2 Ausência de eficácia positiva do Princípio da capacidade contributiva	56
7.2.3 A vedação ao emprego da analogia no parágrafo primeiro do art. 108 do Código Tributário Nacional.....	58
7.3 CONCLUSÕES PARCIAIS.....	62
8 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.	63
8.1 A NATUREZA JURÍDICA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	63
8.2 A EFICÁCIA DO DISPOSITIVO	64
9 CONCLUSÃO.....	66
REFERÊNCIAS.....	69

1 INTRODUÇÃO

1.1 APRESENTAÇÃO DO TEMA

Uma das maiores conquistas sociais da sociedade moderna foi o consentimento do cidadão com o pagamento de tributos. A fórmula *no taxation without representation* traz a ideia de que os cidadãos não podem ser surpreendidos com cobranças arbitrárias por parte do Estado, sintetizando a noção da legalidade no Direito Tributário. É natural que seja do interesse do Estado aumentar a sua arrecadação, assim como é do interesse do contribuinte pagar menos tributos. Portanto, se de um lado, a legalidade protege o contribuinte, de outro lado, limita a atuação estatal.

Uma vez que se entende que a tributação é limitada pela lei, admite-se que há um âmbito de liberdade para o contribuinte. Nesse ponto, surge a problemática do planejamento tributário e dos seus limites.

No Brasil, essa discussão foi acentuada com a edição da Lei Complementar nº 104 de 2001 e, depois, com a edição do Código Civil de 2002 e a positivação da teoria do abuso de direito no seu art. 187. No entanto, diante da ausência de regulação específica a respeito do problema, enfatizada pela ausência de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, coube à doutrina e ao CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) estabelecer parâmetros para o tratamento da matéria. Essas duas fontes do Direito Tributário começaram a indicar possíveis limites ao planejamento dos negócios com vistas à economia de tributos, dentre os quais se destaca o abuso de direito.

O CARF tem proferido decisões desconsiderando planejamentos tributários tidos como abusivos com fundamento na teoria do abuso de direito. Isso significa que operações, ainda que lícitas, mas realizadas de maneira abusiva, tornaram-se ilegítimas. Diante disso, o objetivo geral do presente trabalho é analisar a aplicabilidade da teoria do abuso de direito no direito brasileiro, de modo que o objetivo específico é analisar o tratamento da matéria pela doutrina e pela jurisprudência. Para isso, será utilizado o método dialético, contrapondo-se as diferentes posições doutrinárias a respeito do tema, e analítico, com análise da doutrina e de casos.

O trabalho está dividido em duas partes. A primeira fornece as premissas conceituais e está dividida fundamentalmente em dois capítulos. O primeiro trata dos conceitos de evasão e elisão e o segundo do conceito de abuso de direito. A segunda parte está dividida em três capítulos. O primeiro trata da posição da doutrina, em que é apresentado o posicionamento

contra e a favor à aplicabilidade da teoria. O segundo apresenta o tratamento conferido pela jurisprudência, em especial do CARF, e, o terceiro, trata dos obstáculos propostos por esse trabalho à aplicabilidade da teoria para desconsideração de planejamentos tributários.

1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA

A questão sobre os limites do planejamento tributário envolve incontáveis discussões, sobre as quais a doutrina se debruça há anos. Em razão disso, torna-se necessário apontar sobre o que a presente monografia não irá tratar. Em primeiro lugar, destaca-se que o trabalho foca no vício do abuso de direito para a desconsideração de planejamentos tributários. Desse modo, outros limites ao planejamento tributário geralmente comentados como simulação, dissimulação, propósito negocial, substância sobre a forma ou consideração econômica no Direito Tributário não serão abordados com profundidade.

Em segundo lugar, apesar de o trabalho propor uma análise da aplicabilidade da teoria à luz das disposições constitucionais, não faz parte do seu objeto o tratamento específico das limitações ao poder de tributar e das funções atribuídas pela Constituição a cada princípio constitucional. Em terceiro lugar, apesar de o art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional integrar a discussão, a natureza dessa regra não será analisada com profundidade, se *antielisiva* ou *antievasiva*, bem como as características das normas *antielisivas* ou *antiabuso*.

Em quarto lugar, o trabalho tem como objeto o tratamento conferido ao abuso de direito e ao planejamento tributário no ordenamento brasileiro, de modo que não faz parte da discussão o seu tratamento em outros países, nem das teorias desenvolvidas em outros países com a mesma finalidade. O objeto do trabalho é aplicação do abuso de direito no Direito Tributário para a desconsideração de planejamentos tributários no âmbito do ordenamento brasileiro.

PARTE I – PREMISSAS CONCEITUAIS

2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO BRASILEIRO

Os limites ao planejamento tributário estão relacionados com a definição conceitual da evasão, que envolveria um planejamento tributário ilícito, e da elisão, que envolveria um planejamento tributário lícito¹. A dicotomia elisão e evasão não é pacífica entre os doutrinadores. Fala-se em elisão lícita e ilícita, elusão, evasão lícita ou evasão eficaz e ineficaz², contudo, elisão e evasão são os termos mais utilizados pela doutrina³⁻⁴, razão pela qual o primeiro capítulo deste trabalho será dedicado à sua definição. A definição desses conceitos não é unânime⁵, de modo que abaixo serão expostas algumas posições divergentes para apresentar a problemática, o que naturalmente não esgotará a doutrina sobre o tema. Importa, nas palavras de Diva Malerbi, estipular um *ponto de partida seguro*⁶. É o que se passa a fazer.

2.1 O CONCEITO DE EVASÃO

O conceito de evasão em matéria tributária não apresenta maiores divergências. A palavra evasão significa “fuga, escapada”⁷ e o adjetivo evasivo remete ao uso de “subterfúgios ou manobras”. Em matéria tributária, em regra, indica a prática de um ato ilícito, durante ou após a ocorrência do fato gerador, consistente na ocultação do fato gerador com o objetivo de não pagar ou pagar menos tributos⁸.

-
- ¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p.1
- ² BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p.157.
- ³ Nesse sentido, refere MARINS: “[...] há autores que adotam a classificação de evasão lícita e evasão ilícita, mas essa formulação foi abandonada em favor da dicotomia evasão e elisão tributária, menos suscetível de gerar dúvidas legais e doutrinárias” MARINS, James, 2002 *apud* SAMPAIO DORIA, Antonio Roberto. **Evasão e Elisão fiscal: Elementos de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: J. Bushatsky, 1977. p. 450.
- ⁴ Nesse sentido, refere Huck: “[...] a distinção conceitual evasão – elisão acabou por prevalecer e, na atualidade, é de uso corrente na doutrina e na prática jurídica brasileiras[...]”. (HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 21.
- ⁵ SAMPAIO DORIA, Antônio Roberto. **Evasão e Elisão fiscal: Elementos de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: J. Bushatsky, 1977. p. 43; MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 13.
- ⁶ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 14.
- ⁷ HOUAISS, Antônio, VILLA, Mauro de Salles. **Minidicionário Houaiss da língua portuguesa**. 3.ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Objetiva, 2008. p. 325.
- ⁸ SAMPAIO DORIA, Antônio Roberto. **Evasão e Elisão fiscal: Elementos de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: J. Bushatsky, 1977; MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984; HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997; CALMON, Sacha. **Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal**. [S.d.], online. Disponível em:

Antônio Roberto Sampaio Dória, em obra clássica datada de 1977, faz referência ao termo evasão como gênero do qual são espécies a evasão lícita e ilícita. A evasão ilícita ou fraude é caracterizada pela utilização de meios ilícitos para eliminar ou reduzir o pagamento de tributo. Essas expressões são equivalentes para o autor. Já a evasão lícita é caracterizada pela economia de tributos por instrumentos lícitos. Apesar da nomenclatura adotada, o próprio autor refere que na “evasão legítima, ou *strictu sensu* [...] melhor soaria como elisão ou economia fiscal”⁹. Para o autor, a palavra evasão já conota ideia de ilicitude¹⁰, de modo que falar em evasão legítima/lícita seria uma contradição em termos. Portanto, utilizou os termos evasão e fraude para hipóteses em que se busca reduzir ou retardar a obrigação tributária e elisão para hipóteses em que se busca retardar ou diminuir a ocorrência do próprio fato gerador¹¹. Essa diferenciação é importante, pois é o que caracteriza o planejamento tributário.

Para Hermes Marcelo Huck, a evasão ocorre quando o contribuinte não paga os tributos considerados devidos por determinação legal¹². O ato evasivo pressupõe “prática de ato objetivado sem o pagamento do imposto devido”¹³, de que são exemplos os atos praticados mediante simulação, conluio ou fraude¹⁴, hipóteses em que se verifica a intenção dolosa do contribuinte de não pagar o tributo devido. Contudo, o elemento volitivo não é a diferença entre elisão e evasão, devendo ser considerados outros critérios como o momento do ato e a licitude dos meios¹⁵.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, importa o critério cronológico e a licitude dos meios para definição da conduta. Em regra, a evasão ocorre juntamente ou após o fato gerador. Contudo, diante de hipóteses específicas em que o ato evasivo pode ocorrer antes mesmo da hipótese de incidência tributária, como é o caso da expedição de notas falsas antes da saída da mercadoria do estabelecimento, deve-se analisar a licitude dos meios, além do fator

<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal>. Acesso em 06 out. 2019; TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

⁹ SAMPAIO DORIA, Antônio Roberto. **Evasão e Elisão fiscal: Elementos de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: J. Bushatsky, 1977. p. 38-39.

¹⁰ SAMPAIO DORIA, Antônio Roberto. **Evasão e Elisão fiscal: Elementos de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: J. Bushatsky, 1977. p. 45.

¹¹ SAMPAIO DORIA, Antônio Roberto. **Evasão e Elisão fiscal: Elementos de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: J. Bushatsky, 1977. p. 46.

¹² HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 30.

¹³ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 17.

¹⁴ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 19.

¹⁵ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 20.

cronológico. Na evasão fiscal, os meios são ilícitos, como fraude, sonegação e simulação, ou seja, expressamente vedados pelo legislador¹⁶.

Em sentido diverso, Ricardo Lobo Torres define evasão, na acepção de *tax saving e tax evasion*. Na primeira, significa a economia do tributo obtida através de prática que evita a ocorrência do fato gerador, situação em que a evasão seria sempre lícita. Nesse ponto, o autor dá o exemplo do ato de não fumar e evitar o pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados. Na segunda, adquire conotação negativa de ato ilícito, que compreende as hipóteses de sonegação, simulação, conluio e a fraude contra a lei, quando há falsificação de documentos ou prestação de informações falsas com o fim de não pagar ou pagar menos tributos. Portanto, a evasão pode ser pura economia por inexistência do fato gerador, que seria lícita, ou evasão ilícita¹⁷.

James Marins define evasão como conduta ilícita em que o contribuinte descumpre regras ou usa de meios expressamente proibidos pelo ordenamento para economizar tributos. Explica que o uso do termo evasão lícita foi abandonado, dando lugar à dicotomia evasão e elisão, para gerar menos dúvidas. O autor argumenta que a ilicitude é o principal elemento diferenciador, mas destaca que há níveis de ilicitude que vão desde a mera ilicitude administrativa, como desrespeito a um prazo fixado em lei, à ilicitude penal, ao uso de meios fraudulentos como adulteração de informações contábeis¹⁸.

Luís Flávio Neto também faz referência aos critérios cronológico e licitude dos meios utilizados. Segundo ele, a evasão consiste na prática de atos ilícitos, concomitantes ou posteriores à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos¹⁹.

Em oposição à evasão, a doutrina faz referência à elisão, conduta geralmente entendida como lícita. É sobre a elisão que recaem as maiores controvérsias sobre a aplicação de teorias contra o abuso, a exemplo da teoria do abuso de direito, razão pela qual sua conceituação é necessária para o objeto do presente trabalho. É o que se passa a expor.

¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário** – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal>. Acesso em 06 out. 2019.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 123.

¹⁸ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 29-30.

¹⁹ FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 2011. 266f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 55.

2.2 O CONCEITO DE ELISÃO

Diferente do que ocorre com o conceito de evasão, o conceito de elisão apresenta inúmeras divergências. De um lado, tratar a elisão como conduta sempre lícita demonstra que adotar condutas para evitar a incidência da tributação seria legítimo. De outro lado, tratá-la como possivelmente ilícita admite a existência de limites para a economia de tributos que não estão tipificados, como nos casos de evasão. A palavra elisão significa “supressão, omissão, eliminação”²⁰. Apesar das possíveis divergências, em matéria fiscal, geralmente, elisão é a prática de atos lícitos, anteriores à ocorrência do fato gerador, que visam à economia de tributos²¹.

Malerbi entende por elisão o comportamento do contribuinte “tendente a evitar uma incidência tributária ou obter uma incidência menos onerosa, mediante a via jurídica lícita [...]”²². A elisão seria um negócio jurídico indireto, que ela define como “comportamento lícito representado pelo esquema negocial [...] eficiente [...] para produzir não só os efeitos peculiares ao tipo de negócio efetuado, mas ainda para alcançar os efeitos tributários mais benéficos [...]”²³. Para tanto, utiliza dos critérios do momento do ato, antes ou depois do fato gerador, e os instrumentos utilizados, se lícitos ou ilícitos²⁴.

A autora explica que as normas tributárias são divididas entre normas que impõem um dever tributário sobre um ato lícito e sobre um ato ilícito, quando há descumprimento de um dever legal. Ao definir comportamentos obrigatórios, só a lei pode criar o campo de ingerência do Estado – a sua área de ingerência é exatamente aquela definida por lei. Portanto, a elisão refere-se à situação que não está compreendida nas situações tributáveis. A liberdade do contribuinte de não ser tributado é proporcionada pela não regulação tributária, representando um limite à atuação estatal²⁵. Diante disso, Malerbi conclui que a elisão é um direito subjetivo público na medida em que é um “direito constitucional de liberdade a que corresponde um dever

²⁰ HOUAISS, Antônio, VILLA, Mauro de Salles. **Minidicionário Houaiss da língua portuguesa**. 3.ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Objetiva, 2008. p. 273.

²¹ SAMPAIO DORIA, Antônio Roberto. **Evasão e Elisão fiscal**: Elementos de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: J. Bushatsky, 1977; MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984; BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016; MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002; AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

²² MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 15.

²³ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 19.

²⁴ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 22.

²⁵ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 74-75.

por parte do Estado a uma conduta omissiva na tributação”²⁶, constituindo um direito a uma omissão do Estado²⁷.

Sampaio Dória indica a existência da elisão *pela lei* e resultantes de *lacuna da lei*, mas adverte que a elisão pela lei, por indução legal, seria imprópria. A elisão própria seria caracterizada pelo aproveitamento das lacunas da lei: “se o legislador não a quer, pelo menos não a vedou expressamente”²⁸.

Para Huck, atos elisivos são “atos jurídicos ou procedimentos contratuais com a finalidade precípua de evitar-se a aplicação da citada norma [tributária]”. Contudo, o autor entende que a elisão tem como efeito “empobrecimento do Fisco” e “enriquecimento sem causa do contribuinte”, o que em tese não é vedado, mas pode ser objeto de abuso de direito²⁹.

Paulo Ayres Barreto entende que a expressão elisão, em geral, está no campo da licitude dos atos³⁰, equivalente ao planejamento tributário³¹. Para o autor, consiste na atuação preventiva para evitar determinada subsunção tributária de maneira lícita. Diante disso, opta por utilizar o termo elisão ao invés de elusão, pois esse denota aspecto negativo, que não coincide com a ideia de elisão³². Para o autor, as previsões do art. 116, parágrafo único e art. 149, inciso VII se relacionam para definição dos limites entre a evasão e a elisão³³. Isso porque, dispõem que a simulação e a dissimulação se encontram no âmbito da ilicitude, de modo que a elisão estaria no campo da licitude.

Marco Aurélio Greco também defende que o planejamento tributário equivale à elisão fiscal ou evasão lícita. Para o autor, o planejamento tributário consiste na adoção de providências lícitas voltadas à reorganização dos negócios com o objetivo de configurar hipótese menos onerosa àquela se tivessem sido adotadas outras providências³⁴. Contudo, para ele, importa menos a terminologia (evasão, elisão ou evasão lícita). O autor faz menção ao planejamento tributário de modo genérico, pois, no seu entendimento, como será exposto no tópico 5 desse trabalho, é o pagamento de tributos diante da exteriorização da capacidade contributiva que servirá de critério para verificar a licitude ou ilicitude da conduta³⁵.

²⁶ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 76.

²⁷ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 81.

²⁸ SAMPAIO DORIA, Antônio Roberto. **Evasão e Elisão fiscal**: Elementos de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: J. Bushatsky, 1977. p. 54.

²⁹ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 21-23.

³⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. 1. ed. São Palo: Noeses, 2016. p. 159.

³¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. 1. ed. São Palo: Noeses, 2016. p. 1.

³² BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. 1. ed. São Palo: Noeses, 2016. p. 157.

³³ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. 1. ed. São Palo: Noeses, 2016. p. 169.

³⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 195.

³⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 319.

Sacha Calmon Navarro Côelho entende que a elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, com o objetivo de obter legítima economia de tributos, seja impedindo o acontecimento do fato gerador, seja excluindo o contribuinte do âmbito de abrangência de determinada norma, seja reduzindo o montante de tributo a pagar. O autor, assim como Sampaio Dória, distingue a elisão *pela lei*, como a opção pela *zona franca*, de elisão por *lacuna da lei*, que seria a hipótese de negócio jurídico indireto, ou seja, quando a intenção do negócio não é a típica³⁶. Para o autor, o planejamento tributário seria inclusive dever dos administradores de sociedades anônimas, conforme se infere do disposto na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976³⁷⁻³⁸.

Alberto Xavier entende que a expressão elisão não possui rigor científico, pois significa a simples descrição empírica a não-sujeição à incidência da norma tributária por conduta voluntária do contribuinte, ao que ele compara à elisão laboral, penal, sucessória como qualquer descrição de atos praticados para a não-sujeição às regras imperativas nesses ramos³⁹. Ao invés dessa expressão, prefere utilizar negócio jurídico indireto, consistente na realização de um negócio típico para realizar fim distinto do que corresponde à sua causa-função⁴⁰.

Contudo, ao tratar das normas *antielisivas*, Xavier refere que tais normas têm por objeto a tributação por analogia de fatos *extratípicos*, definidos como atos não subsumíveis à hipótese de tributação, mas cujos efeitos econômicos são os equivalentes aos atos subsumíveis, mas não produzem as mesmas consequências tributárias. É dizer: trata-se de ato que não está

³⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário** – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal>. Acesso em 06 out. 2019.

³⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, Sacha. **Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário** – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal>. Acesso em 06 out. 2019.

³⁸ “Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.
Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa” (BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm. Acesso em: 29 nov. 2019).

³⁹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 87.

⁴⁰ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 60.

contemplado pela norma jurídica tributária, cujo ônus fiscal é menor, mas que os efeitos jurídico-econômicos são equivalentes aos atos contemplados pela regra que se pretende evitar⁴¹.

O exemplo utilizado pelo autor elucidada o conceito: Tício pretende conceder mútuo a Semprônio. Diante de determinada tributação sobre o mútuo, Semprônio vende ações a Tício, o qual após determinado período, que seria o período de mútuo, vende a Semprônio com incidência de juros. O resultado econômico é equivalente ao mútuo e o modelo contratual utilizado é lícito, verdadeiro e não simulado. Para Xavier, essa hipótese configura simples escolha do particular, uma vez que são modelos existentes, válidos perante o direito privado. Seus efeitos são equivalentes ao ato tipificado na norma tributária, mas é *extratípico* para lei tributária⁴².

Para Lobo Torres, elisão significa a subsunção malograda, que *pode ser* lícita ou ilícita. De um lado, a elisão seria lícita quando a economia de tributos estiver baseada na interpretação *razoável* da regra tributária; de outro lado, seria ilícita quando a forma jurídica adotada não estiver em consonância com a descrição abstrata ou *espírito* da lei⁴³. O planejamento tributário legítimo é a elisão lícita. Ao definir o conceito de evasão e elisão, Lobo Torres já expõe o seu entendimento sobre a extensão do direito do contribuinte de economizar tributos e sua posição sobre a aplicabilidade de teorias como a do abuso de direito. O autor fala ainda em elisão ilícita justamente para se referir aos casos em que há abuso na “possibilidade expressiva” da letra da lei e “dos conceitos jurídicos abertos ou indeterminados”, com o uso de formas jurídicas lícitas que, manipuladas, culminam em ilicitude atípica⁴⁴.

Por fim, Marins também define elisão como conduta lícita com o fim de economizar tributos. O planejamento tributário é uma das formas de elisão e consiste na “adoção de fórmulas ou formas jurídicas não perseguidas pela legislação tributária, embora obtenha o mesmo resultado prática pretendido”. Contudo, a noção de planejamento tributário seria mais ampla que a noção de elisão. Pode-se falar em planejamento tributário *latu sensu*, todas as técnicas de reorganização tributária, como opção por regime mais benéfico e recuperação de créditos fiscais, e o planejamento tributário *strictu sensu* que seria o comportamento elisivo⁴⁵, objeto do presente estudo.

⁴¹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 89.

⁴² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 90.

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 9-10.

⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 9.

⁴⁵ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 32-34.

A distinção entre ato elisivo e evasivo gera frequentes discussões doutrinárias sobre a natureza da Lei Complementar nº 104 de 2001 que inclui o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Como essa discussão não é objeto direto do presente trabalho, cabe aqui apenas comentar que parte da doutrina defende o caráter antielisivo da regra (como limite ao planejamento tributário); e outra defende seu caráter antievasivo, como norma de combate à evasão. Demais aspectos serão abordados no tópico 8 desse trabalho.

Para Humberto Ávila a discussão pode ser simplificada. Ao tratar do tema do planejamento tributário, o autor divide a discussão em três categorias: simulação, dissimulação e planejamento tributário, nesse último em que se concentram as divergências doutrinárias. A simulação ocorreria quando o contribuinte faz o Fisco acreditar em algo que não aconteceu; a dissimulação ocorreria quando contribuinte elege um negócio jurídico indireto para ocultar o negócio jurídico direto, ou seja, faz o Fisco acreditar em algo diferente do que realmente aconteceu e, por fim, o planejamento tributário ocorreria quando o contribuinte utiliza um negócio jurídico previsto no ordenamento para economizar tributos. Diante de um planejamento tributário, haveria duas opções: ou se trata de planejamento lícito ou de simulação ou dissimulação⁴⁶.

Alguns autores ainda fazem referência à expressão elusão tributária como uma terceira categoria ao lado da elisão e da evasão. Segundo Livia de Carli Germano, a adoção do conceito de elusão não seria mera questão terminológica, mas qualificação necessária para a correta classificação dos atos que visam à economia de tributos⁴⁷. No entanto, o uso dessa expressão não tem grande aceitação na doutrina.

Dentre os autores que adotam essa categoria está Heleno Tôrres. Para o autor, a elusão seria o fenômeno pelo qual o contribuinte pratica atos lícitos, mas desprovidos de causa, com a finalidade de evitar a incidência da norma tributária impositiva⁴⁸. Portanto, a elusão se caracterizaria pelo planejamento tributário aparentemente lícito, mas que incorre em abuso, de modo que a figura ficaria no caminho do meio: “não seria simulação porque os atos não são encobertos; nem economia legítima de tributos [...], porque a economia se verificaria

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Planejamento tributário**. RD Tributário 98/74-85. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 78-79.

⁴⁷ GERMANO, Livia de Carli. **A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos**. 2010 208f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2010. p. 41.

⁴⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 189.

contornado o alcance do tipo normativo da regra de tributação, por uma violação indireta da lei tributária”⁴⁹.

Contudo, conforme referido por Barreto, essa expressão já denota uma atitude negativa. O uso da categoria pressupõe que se reconheça a aplicação das teorias antiabuso, em especial, do abuso de direito para a desconsideração de planejamentos tributários. Como esse não é o posicionamento defendido no presente trabalho, a elusão não será adotada como uma terceira categoria das práticas que visam à economia de tributos, cabendo apenas a menção ao seu uso por alguns doutrinadores.

Apesar das divergências doutrinárias, em geral, a expressão elisão tributária exprime conduta lícita⁵⁰. Para esse trabalho, entende-se que evasão e elisão são categorias que visam a evitar ou minorar a tributação, mas que são opostas, pois a evasão é praticada mediante condutas expressamente vedadas em lei e a elisão é praticada mediante atos que não são vedados na legislação. Por não se tratar de práticas vedadas em lei, é sobre a elisão que se busca a aplicação de teorias antiabuso, como o abuso de direito, objeto desse trabalho. Portanto, o planejamento tributário é um ato elisivo, pois implica no uso de meios lícitos, mas não pode ser evasivo, pois passaria a configurar uma conduta ilícita.

⁴⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 187.

⁵⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. 1. ed. São Palo: Noeses, 2016. p. 159.

3 O “ABUSO DE DIREITO” E FIGURAS AFINS

Para fins fiscais, na França, o abuso de direito é tratado como gênero de que a simulação e a fraude à lei seriam espécies. Na Espanha, a fraude à lei é gênero e o abuso de direito ou abuso de formas é o meio de realização da conduta fraudulenta ou abusiva. Nos países da *common law*, o conceito de abuso de direito para fins fiscais dá lugar a outras figuras como a teoria da substância sobre a forma e do propósito comercial⁵¹. Assim, observa-se que há uma diversidade de teorias que são aplicadas com o fim de limitar o planejamento tributário.

Apesar das diversas teorias de abuso, o abuso de direito ganhou força no Brasil entre a doutrina e as decisões administrativas do CARF, possivelmente pela sua previsão no Código Civil brasileiro. Contudo, percebe-se que não há rigor conceitual na aplicação de tais categorias no âmbito fiscal, como será demonstrado no tópico 6 desse trabalho. Diante disso, o presente trabalho propõe a análise do conceito do abuso de direito. É o que se passa a tratar.

3.1 A TEORIA DO “ABUSO DE DIREITO”

O conceito de abuso de direito foi desenvolvido, em especial, no Direito Francês, em que surgiu principalmente para corrigir ‘distorções’ do direito de propriedade⁵². Atualmente, a teoria tem sido invocada em vários ordenamentos, em diferentes áreas, para propósitos diversos⁵³.

Discute-se se a expressão abuso de direito seria uma contradição em termos, pois usar de um direito seria praticar um ato lícito, excedê-lo seria ilícito; logo, não teria como uma conduta ser ao mesmo tempo contrária e conforme o Direito⁵⁴. Contudo, alguns atos ilícitos têm “falso assento em direito”, pelo que aparentemente estão de acordo com o direito, pois respaldados pela legislação, mas em desacordo com os princípios. Esse fundamento justifica o uso da expressão⁵⁵.

⁵¹ FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 2011. 266f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 212.

⁵² ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder**. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 32.

⁵³ TRIDIMAS, P. Takis, Abuse of Right in EU Law: Some Reflections with Particular Reference to Financial Law. In: DE LA FERIA, Rita; VOGENAUER, Stefan. **Prohibition of Abuse of Law: a new general principle of EU Law?** Oxford: Hart Law Books, 2011, p. 169-192, p. 169.

⁵⁴ PLANIOL, Droit Civil, vol. 2, n° 871, *apud* AMERICANO, Jorge. Do abuso de direito no exercício da demanda, 1932, *apud* LAUTENSCHLÄGER, Milton Flávio de Almeida Camargo, 2007. p. 23.

⁵⁵ MARTINS, Pedro Baptista. **O abuso de direito e o acto ilícito**. Rio de Janeiro: Renato Americano, 1935. p. 124; LAUTENSCHLÄGER, Milton Flávio de Almeida Camargo. **Abuso do direito**. São Paulo: Atlas, 2007. p. 24-25.

Em obra voltada para o direito europeu, organizada por Rita de La Feria e Stefan Vogenauer, Paul Farmer alega que o abuso de direito seria um princípio geral de interpretação, ou seja, sua função seria interpretativa. Desse modo, normas que preveem direitos seriam interpretadas para se permitir ou coibir o exercício de algum direito que, apesar de respeitar condições formais de licitude, seria abusivo⁵⁶. Na mesma obra, P. Tridimas explica que o abuso de direito poderia ser entendido em dois sentidos. Primeiro, em que o sujeito busca obter excessivas vantagens de um direito, causando danos desproporcionais a terceiros. Segundo, em que resulta no uso indevido do direito, quando o sujeito busca um benefício que está de acordo com a regra, mas ultrapassa seus objetivos⁵⁷.

Nessa linha, Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero classificam o abuso de direito como um ilícito *atípico* que visa à autocorreção do direito quando um princípio justificante de uma regra permissiva é violado. Com a previsão desse instituto, o legislador proibiria ações que merecem ser qualificadas *valorativamente* como abusivas⁵⁸. Para a compreensão desse conceito, é importante analisar a diferença entre princípios e regras⁵⁹ e a diferença entre regras infraincludentes (*under-inclusive*) e supraincludentes (*over-inclusive*)⁶⁰⁻⁶¹.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, pois estabelecem um fim ou estado de coisas a ser atingido⁶². As regras são normas imediatamente descritivas, pois descrevem um objeto, impondo o exame de correspondência entre a conduta e o objeto descrito, o que não há no caso dos princípios. Portanto, as regras estabelecem normas de conduta⁶³. Na classificação de Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero, os princípios podem servir como

⁵⁶ FARMER, Paul. The Creation of a New General Principle of EU Law through Tax: a response. *In*: DE LA FERIA, Rita; VOGENAUER, Stefan. **Prohibition of Abuse of Law: a new general principle of EU Law?** Oxford: Hart Law Books, 2011, p. 3-6.

⁵⁷ TRIDIMAS, P. Takis, Abuse of Right in EU Law: Some Reflections with Particular Reference to Financial Law. *In*: DE LA FERIA, Rita; VOGENAUER, Stefan. **Prohibition of Abuse of Law: a new general principle of EU Law?** Oxford: Hart Law Books, 2011, p. 169.

⁵⁸ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder.** Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 50.

⁵⁹ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder.** Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p.19; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 16 ed. rev e atual. São Paulo: Malheiros 2015. p. 55.

⁶⁰ SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life.** Oxford: Clarendon, 2002. p. 32.

⁶¹ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder.** Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 27-28.

⁶² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 16. ed. rev e atual. São Paulo: Malheiros 2015. p. 102.

⁶³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 16. ed. rev e atual. São Paulo: Malheiros 2015. p. 106.

justificação das regras, por exemplo, a regra que penaliza a injúria tem como fundamento o direito à honra⁶⁴.

No que se refere à caracterização das regras por SCHAUER, podem ser infraincludentes e supraincludentes. De um lado, as supraincludentes abarcariam situações que não deveriam abarcar quando considerada a justificação daquela regra. De outro lado, as regras infraincludentes não abarcariam situações que deveriam abarcar, se considerada a razão daquela regra⁶⁵. O exemplo utilizado pelo autor é quando se percebe que algumas pessoas com mais 21 anos não estão aptas para beber com responsabilidade, situação em que a regra que prevê a idade mínima para consumo de bebidas alcoólicas não estaria cumprindo seu objetivo que seria, por exemplo, dentre outros, evitar que o jovem embriagado cause danos a terceiros.

É impossível que o legislador preveja todas as ocorrências futuras que devem ser excepcionadas de uma regra supraincludente. Em outras palavras: não há como o legislador prever quais as situações que a regra está abrangendo, mas que não deveria ou vice-versa, considerando os princípios e diretrizes que a justificam⁶⁶ – que estão *por detrás*. Diante disso, o legislador atribuiu ao aplicador do Direito a função de conferir, no caso concreto, as condições para a aplicação do abuso de direito⁶⁷.

Aplicar o abuso de direito diante de regras infrainclusivas implica na analogia *legis*: quando por analogia aplica-se as consequências de outra regra pelas razões justificadoras da regra permissiva. Nas suprainclusivas opera-se a analogia *iuris*, quando se cria uma restrição resultado do abuso de direito, fraude a lei ou desvio de poder. Ainda que a ação fosse *prima facie* subsumível à determinada regra de permissão, não estaria de acordo com seus princípios justificantes.

Atienza e Manero utilizam como exemplo de *analogia iuris* o julgamento do caso Friedmann pelo Tribunal Constitucional Alemão. Trata-se de caso envolvendo a Ação de uma mulher, cuja família tinha sido assassinada em Auschwitz, contra declarações de um membro da SS em uma revista que negava o holocausto. Não havia nenhuma regra proibindo as publicações, mas pela *analogia iuris*, o Tribunal criou uma regra excepcionando aquela conduta

⁶⁴ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos**: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 21.

⁶⁵ SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules**: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life. Oxford: Clarendon, 2002. p. 32-38.

⁶⁶ SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules**: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life. Oxford: Clarendon, 2002. p. 32-38.

⁶⁷ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos**: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 37.

porque o direito à liberdade de expressão não compreende o direito de manifestações xenofóbicas⁶⁸.

Portanto, o abuso de direito é identificado quando um princípio justificante é violado. Nessa situação, a conduta é *prima facie* permitida por uma regra e finalmente proibida quando considerados os princípios justificantes dessa regra⁶⁹. Portanto, a conduta abusiva representa uma violação de um princípio e não de uma regra. É por essa razão que Atienza e Manero classificam a figura como uma espécie de ilícito *atípico*, que viola um princípio ou valor. Se uma regra estivesse sendo violada, se estaria diante de ilícito *típico* e não *atípico*⁷⁰.

As regras do sistema solucionam os casos permitindo ou proibindo uma conduta, mas não consideram algumas propriedades que seriam consideradas por princípios relevantes. Portanto, a teoria do abuso de direito seria um instrumento de correção para essas situações, tornando possível a promoção da coerência valorativa das decisões jurídicas⁷¹.

Para Pedro Martins, o abuso de direito também é ato lícito perante o direito positivo, mas ilícito perante os princípios gerais. O autor entende que o abuso de direito encontrar-se-ia no conflito entre o direito e a evolução jurídica, entre o direito tradicional e a realidade econômica e social, pois o direito positivo é passível de mudanças interpretativas⁷². Para Milton Lautenschläger, o abuso de direito é um ato ilícito caracterizado por um comportamento emulativo; ou que não gera vantagem para o agente e é desvantajoso para terceiros; ou contrário a valores e princípios do Código Civil⁷³.

O problema para aplicar a teoria do abuso de direito segundo Atienza e Manero é delimitar as classes de ações que poderiam ser qualificadas de abusivas. Não basta dizer que as ações que ultrapassam de forma manifesta os limites normais do exercício do direito são abusivas. É necessário demonstrar as propriedades de uma ação que a tornam abusiva. Isso significa delimitar as condições de aplicação⁷⁴.

⁶⁸ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos**: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 28-29.

⁶⁹ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos**: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 37.

⁷⁰ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos**: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 27-28.

⁷¹ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos**: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 51.

⁷² MARTINS, Pedro Baptista. **O abuso de direito e o acto ilícito**. Rio de Janeiro: Editora Renato Americano, 1935. p. 124-125.

⁷³ LAUTENSCHLÄGER, Milton Flávio de Almeida Camargo. **Abuso do direito**. São Paulo: Atlas, 2007. p. 55-57.

⁷⁴ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos**: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 35-36.

Para esses autores, o abuso de direito é constituído por alguns elementos necessários: (i) a existência de uma *regra permissiva* de um direito subjetivo; (ii) a geração de um dano a terceiros por conta do exercício desse direito subjetivo; (iii) que esse dano seja *injustificado*; o dano é injustificado quando (iii.i) a ação praticada pelo detentor do direito subjetivo tem o único objetivo de provocar um dano ou quando (iii.ii) o dano se mostra excessivo e não está impedido por uma regra (se o dano estivesse proibido por uma regra, se estaria diante de um mero conflito entre a regra permissiva e a regra proibitiva e não de um ilícito atípico); (iv) a criação, pelo aplicador, de uma nova regra que constitui uma exceção à norma permissiva, porque o “caráter injustificado do dano gerado determina que aquela ação praticada pelo detentor do direito subjetivo fique fora dos princípios que justificam a regra permissiva”⁷⁵.

Em descrição menos analítica, Tridimas entende que, para se verificar a existência de um abuso de direito, deve-se definir os limites do direito subjetivo em discussão a partir da análise dos objetivos e interesses que envolvem a regra que prevê o referido direito. Em algumas situações, a própria legislação já estabelece o conteúdo ou as condições para um direito ser exercido, hipótese em que essa verificação não caberia totalmente ao intérprete⁷⁶.

Do exposto, percebe-se que o abuso de direito exprime uma conduta que representa o exercício de um direito de acordo com as regras, ou seja, aparentemente lícita. Contudo, considerados os princípios e as razões justificantes daquela regra, a sua prática se tornaria ilícita. Ressalta-se que antes da análise do elemento justificante da regra, que é feita pelo intérprete, não há como se verificar se o ato é abusivo. Tal verificação exige que se identifique, primeiro, o princípio ou valor que justifica a regra e, segundo, em que medida os danos causados contrariam o elemento justificativo.

O ato abusivo possui uma definição analítica que não admite que o abuso de direito seja invocado indistintamente. Além disso, destaca-se que o ato abusivo requer a existência de um dano. Sobre esse ponto questiona-se: como um ato que não viola uma regra geraria um dano ao Fisco? O Fisco possui um direito à arrecadação? Essas perguntas serão analisadas na segunda parte do presente estudo. Agora, importa verificar a previsão legislativa dessa teoria no ordenamento como um passo necessário para sua eventual aplicação.

⁷⁵ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. *Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder*. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p.49.

⁷⁶ TRIDIMAS, P. Takis, *Abuse of Right in EU Law: Some Reflections with Particular Reference to Financial Law*. In: DE LA FERIA, Rita; VOGENAUER, Stefan. **Prohibition of Abuse of Law: a new general principle of EU Law?** Oxford: Hart Law Books, 2011, p. 171.

3.1.1 Previsão legislativa do “abuso de direito” no ordenamento brasileiro

O abuso de direito está previsto como um ato ilícito no art. 187 do Código Civil de 2002, que dispõe: “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”⁷⁷. Essa não é a única previsão da teoria no nosso ordenamento, uma vez que limitações ao exercício de um direito são encontradas em outros dispositivos da legislação cível⁷⁸. Contudo, não há nenhuma previsão desse gênero no Código Tributário Nacional.

O art. 187 do Código Civil define o abuso de direito como um ato ilícito, mas o faz trazendo diversos conceitos vagos, como a boa-fé, os bons costumes e o fim econômico e social. Esses conceitos operam como verdadeiros limites ao exercício de direito subjetivos⁷⁹. O uso desses valores no dispositivo legal corrobora a teoria acima apresentada de que o abuso de direito representa uma conduta contrária aos princípios justificantes.

3.2 OUTRAS TEORIAS SIMILARES

Na classificação Atienza e Manero, o abuso de direito se diferencia da fraude à lei. Sinteticamente, as duas figuras são igualmente consideradas *ilícitos atípicos* e seguem a mesma estrutura: existência de uma regra permissiva e a proibição de uma conduta pela criação de uma exceção à referida regra. O que muda entre uma figura e outra, segundo os autores, é o tipo de regra que estabelece a conduta *prima facie* permitida. No presente trabalho, importa fazer a distinção do abuso de direito diante das figuras do abuso de formas e da fraude à lei, pois são as figuras geralmente invocados pela doutrina para contestar planejamentos tributários⁸⁰.

3.2.1 Abuso de formas

Em regra, o abuso de formas compreende a ação que descaracteriza a forma do negócio jurídico. O abuso de formas tem origem no ordenamento alemão. A figura está prevista

⁷⁷ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 29 nov. 2019.

⁷⁸ “Nos artigos 570, 670, 939 e 940 do Código Civil [...] artigos 16-18 do Código de Processo Civil brasileiro [1973], e no artigo 20 do Decreto-lei nº7.661, de 21 de junho de 1945 (antiga lei de falências) [...] (. LAUTENSCHLÄGER, Milton Flávio de Almeida Camargo. **Abuso do direito**. São Paulo: Atlas, 2007. p. 80).

⁷⁹ LAUTENSCHLÄGER, Milton Flávio de Almeida Camargo. **Abuso do direito**. São Paulo: Atlas, 2007. p. 80.

⁸⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 194.

expressamente na Ordenação Tributária Alemã como critério para desconsideração de atos do contribuinte⁸¹. Segundo Luís Eduardo Schoueri, o abuso de formas implica na adoção de uma estrutura irrazoável do negócio jurídico tal qual previsto pelo direito privado⁸². O autor explica que quando o legislador previsse a hipótese tributária sobre um negócio jurídico, cuja forma é prevista pelo direito privado, e essa forma fosse utilizada de forma irrazoável ou não usual pelo contribuinte, a forma do negócio jurídico seria *abusada* e o negócio jurídico poderia ser desconsiderado para fins tributários pela aplicação do abuso de formas⁸³.

Ao sintetizar a concepção daquele instituto no direito alemão, o autor descreve os três passos do intérprete para a verificação da adequação do ato com a hipóteses de incidência. Primeiro, o intérprete realizaria a *consideração econômica* do ato do contribuinte para verificar a incidência da hipótese tributária ou se a forma adotada seria irrelevante para fins de incidência. Segundo, se fosse afastada a consideração econômica por algum limite, como a referência às formas de direito privado pelo legislador tributário, verificaria se há *simulação*. Terceiro, se não houvesse simulação, verificaria a ocorrência de *abuso de formas*⁸⁴. O autor reconhece que o emprego do abuso de formas em geral resulta em analogia⁸⁵, mas que não é vedada naquele ordenamento para exigência de tributos.

Para Ávila, o abuso de direito, de forma e a fraude à lei são vícios que dizem respeito à *validade* dos negócios jurídicos, diferente daqueles que dizem respeito a sua *existência*, como a simulação e a dissimulação⁸⁶. Para o autor, o abuso de forma significa desnaturar elementos essenciais do negócio jurídico, ou seja, há uma modificação de um requisito que lhe é essencial⁸⁷. O exemplo utilizado pelo autor ajuda na compreensão: realizar uma compra e venda e desnaturar um dos seus elementos essenciais, como o preço. Se um bem que vale R\$ 100.000,00 é vendido por R\$ 10,00, o preço foi desnaturado; logo, há abuso na forma da compra e venda. Outro exemplo utilizado foi a realização de uma compra e venda por meio de uma

⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 768.

⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 766.

⁸³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 768.

⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 771.

⁸⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 768.

⁸⁶ ÁVILA, Humberto. A prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas e sua tributação: o uso e o abuso do direito de criar pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2013. 17. v., p. 132-151. p. 140.

⁸⁷ ÁVILA, Humberto. A prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas e sua tributação: o uso e o abuso do direito de criar pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2013. 17. v., p. 132-151. p. 140.

sociedade que não realiza nenhuma operação social. Nesse caso, estar-se-ia abusando da forma societária⁸⁸.

Para Sampaio Dória, o abuso de formas ou abuso da forma jurídica, corresponderia à adoção de uma forma que *mascarasse* outra realidade. Para ele, a simulação possui a mesma função do abuso de formas, qual seja a de revelar um “defeito” dos atos jurídicos. Portanto, o autor entende que a teoria do abuso de formas seria desnecessária diante da vedação legal à simulação. Em razão disso, prefere a teoria da simulação, uma vez que já está prevista na legislação e é mais madura conceitualmente se comparada à doutrina do abuso de formas⁸⁹.

Por fim, Luciano Amaro refere que o abuso de formas seria “a utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma “normal”, teria um tratamento tributário mais oneroso”⁹⁰. Do exposto, compreende-se que o instituto do abuso de formas corresponde às hipóteses em que o contribuinte utiliza um negócio jurídico, abarcado pela hipótese de incidência tributária, mas descaracteriza um de seus elementos, escapando à tributação. Após a diferenciação entre o conceito de abuso de direito e o conceito de abuso de formas, passa-se à análise do conceito de fraude à lei.

3.2.2 Fraude à lei

Para Atienza e Manero, a fraude à lei, assim como o abuso de direito, é igualmente considerada um ilícito atípico e segue a mesma lógica já exposta no tópico 3.1: há uma regra *a priori* permissiva e finalmente a proibição de uma conduta pela criação de uma exceção à regra, em razão da violação de um princípio justificante. A principal diferença entre a fraude à lei e abuso de direito está no tipo de regra permissiva. Enquanto o abuso de direito pressupõe uma regra que confere um direito subjetivo, a fraude à lei pressupõe uma regra que confere um poder normativo. É dizer: na fraude à lei utiliza-se uma regra que atribui a autonomia privada de criar uma alteração normativa para evitar a aplicação de uma regra imperativa⁹¹. Nessa linha,

⁸⁸ ÁVILA, Humberto. **Planejamento tributário**. RD Tributário 98/74-85. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 76-77.

⁸⁹ SAMPAIO DORIA, Antônio Roberto. **Evasão e Elisão fiscal**: Elementos de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: J. Bushatsky, 1977. p. 115-117.

⁹⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 262.

⁹¹ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos**: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p.71.

Douglas Yamashita refere que, se no abuso de direito se utiliza irregularmente direitos subjetivos, na fraude à lei, se utiliza irregularmente a autonomia privada⁹².

Na fraude à lei, utilizar-se-ia de uma norma jurídica atribuidora de poder ou competência para lograr fins que não estão previstos pelo Direito⁹³. Nas palavras de Atienza e Manero, “a fraude se produz quando o uso, *prima facie* lícito, de um poder normativo dá lugar a um estado de coisas situado além do alcance justificado desse poder normativo”⁹⁴. Esse poder normativo também pode constituir um direito subjetivo, razão pela qual uma ação pode ser abusiva e fraudulenta ao mesmo tempo⁹⁵. Para Ávila, há fraude à lei “quando as partes burlam a lei cogente para atingir um fim por ela não amparado”⁹⁶.

Para Martins, a fraude à lei se distingue do abuso de direito pelos seus efeitos e pela sua substância. Quanto aos efeitos, o abuso de direito geraria a reparação do dano, já a fraude à lei geraria a nulidade do negócio jurídico. Além disso, no abuso de direito o interesse de um terceiro é violado, enquanto na fraude à lei é a lei que sofre violação. Quanto ao seu conteúdo, na fraude à lei realiza-se um fim prático por meio indireto que a lei não permite, de modo que os meios lícitos utilizados “visam somente a dissimular a violação da lei, cujos fins práticos proibidos são na realidade os que logram realizar”. De um lado, o ato abusivo implicaria em violação direta ao espírito da lei e ao seu fim prático, de outro lado, a fraude à lei seria uma violação indireta, pois é operada por meios dissimulados preocupados em contornar a lei⁹⁷.

Nesse ponto, é interessante a colocação de Schoueri do porquê a fraude à lei não seria aplicável ao Direito Tributário. Conforme explica o autor, se o instituo pressupõe a existência de uma norma imperativa que estaria sendo fraudada, ou seja, cuja aplicação se estaria evitando, então não há como se falar em aplicação da fraude à lei no Direito Tributário uma vez que não existe uma norma que exige que alguém incorra na hipótese tributável, logo, os atos que visam a evitar o fato gerador não poderiam ser caracterizado como fraudulentos⁹⁸.

⁹² 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. 294.

⁹³ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos**: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 58.

⁹⁴ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos**: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p.71.

⁹⁵ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos**: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p.72.

⁹⁶ ÁVILA, Humberto. A prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas e sua tributação: o uso e o abuso do direito de criar pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2013. 17. v., p. 132-151. p. 140.

⁹⁷ MARTINS, Pedro Baptista. **O abuso de direito e o acto ilícito**. Rio de Janeiro: Editora Renato Americano, 1935. p. 102-104.

⁹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 766-769.

Do exposto, ainda que possuam estruturas e sistemática de aplicação similares, as figuras do abuso de direito e da fraude à lei são diferentes. O abuso de direito implica na violação do fundamento de uma regra e a fraude à lei implica na violação indireta de uma outra regra, pois o agente utiliza de uma regra para contornar outra regra imperativa do sistema.

4 CONCLUSÕES PARCIAIS

Os conceitos tratados na primeira parte desse trabalho podem ser sintetizados no quadro abaixo:

Quadro 1: Premissas Conceituais

Planejamento tributário	Evasão tributária	Economia de tributos por meios ilícitos, após a ocorrência do fato gerador;
	Elisão tributária	Economia de tributos por meios lícitos, antes da ocorrência do fato gerador;
Teorias antiabuso	Abuso de direito	Conduta permitida pela regra, mas que viola princípios justificantes;
	Fraude à lei	Conduta permitida pela regra, mas que evita a aplicação de outra regra imperativa;
	Abuso de formas	Conduta que descaracteriza elementos essenciais do negócio jurídico.

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

Destrinchados os principais conceitos aplicáveis para a compreensão do presente estudo, a próxima etapa desse trabalho visa à análise do problema da aplicação do abuso de direito para a desconsideração de planejamentos tributários. É o que se passa a expor na segunda parte.

PARTE II – O ABUSO DE DIREITO COMO LIMITE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

5 A DOCTRINA BRASILEIRA SOBRE A APLICAÇÃO DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Marco Aurélio Greco é um dos autores mais citados, inclusive pelas decisões do CARF, para tratar do tema do planejamento tributário. De um lado, sua doutrina é utilizada como fundamento para aplicação da teoria do abuso de direito, sob o fundamento de efetivação do princípio da capacidade contributiva. De outro lado, autores como Alberto Xavier representam parcela da doutrina que privilegia os princípios da legalidade e da segurança jurídica. Diante da controvertida aplicação do abuso de direito, esse tópico tem por objeto analisar a posição da doutrina sobre a aplicabilidade do abuso de direito no Direito Tributário para desconsideração de planejamentos tributários.

5.1 AS RAZÕES PARA A APLICAÇÃO DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A obra de Greco, em especial a obra intitulada “Planejamento tributário” representa uma das mais importantes sobre o tema do planejamento tributário. Na obra, o autor expõe as três fases do debate, que indicam os limites ao planejamento tributário: sonegação, abuso de direito e a manifestação da capacidade contributiva como fator para incidência da tributação. Para o presente trabalho, a segunda fase é o ponto mais importante para esse estudo, pois trata do abuso de direito.

De início, o autor já demonstra a rejeição à doutrina que valoriza a proteção da propriedade em detrimento de outros valores. No seu entendimento, outras definições constitucionais também deveriam ser incorporadas ao debate. Isso porque, o Estado brasileiro não seria “só” um Estado de Direito, mas também um Estado Democrático de Direito, transição que teria ocorrido com a Constituição Federal de 1988. Essa constatação implicaria na conjugação dos valores da liberdade e da segurança jurídica com os valores da igualdade e da solidariedade⁹⁹.

⁹⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 200-201.

Com relação ao abuso de direito, Greco refere que há décadas o tema é desenvolvido em vários ramos do direito e que não haveria razão para que a teoria também não fosse aplicada no Direito Tributário. Com a edição do Código Civil de 2002, em que o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito¹⁰⁰, a questão tributária teria se tornado ainda mais relevante. Isso pois, o reconhecimento do abuso de direito em uma operação retiraria um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja o de se apoiar em atos lícitos. A presença de um ato *abusivo* (ilícito, portanto) faria com que não se estivesse mais diante de elisão, e sim de evasão, inoponível ao Fisco¹⁰¹⁻¹⁰².

Diante da nova previsão do Código Civil, o autor entende que a barreira da legalidade, sempre destacada pela doutrina brasileira para a inaplicabilidade do abuso de direito no Direito Tributário, estaria superada. Apesar disso, o autor entende que a inoponibilidade do planejamento tributário abusivo é possível mesmo antes do Código Civil 2002 porque decorre dos princípios constitucionais, em especial da capacidade contributiva¹⁰³.

O ponto principal da sua teoria está na constatação de que a tributação deve incidir sobre aquele que manifestar a aptidão de “participar no rateio das contas públicas”. Se indivíduos manifestarem igual capacidade contributiva, mas sobre alguns incidir menor tributação, a isonomia tributária seria violada, ainda que a redução do ônus fiscal tenha sido realizada por meios lícitos. Greco entende que o abuso de direito possibilitaria que atos do

¹⁰⁰ “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” (BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 29 nov. 2019).

¹⁰¹ Nesse trabalho utilizou-se a 3ª edição da obra Planejamento Tributário do Professor Marco Aurélio Greco, em que o autor expõe seu entendimento sobre a aplicação do abuso de direito no Direito Tributário, bem como a aplicabilidade do art. 187 do Código Civil. Contudo, recentemente (2019), o Professor Sergio André Rocha publicou a obra chamada *Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. Nessa obra, Rocha publica uma entrevista com Greco em que ele explica pontos da sua doutrina. Nessa entrevista, Greco refere que muitas das decisões administrativas, das DRJs e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, quando referem que há a abuso de direito, na verdade, deveriam se referir à manipulação de estruturas. Greco explica, de maneira um pouco diferente daquela apresentada na 3ª edição de sua obra, que as situações de abuso de direito seriam muito restritas em Direito Tributário. Segundo ele, na maioria das vezes, haveria manipulação de estruturas (ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 190).

¹⁰² Conforme refere Rocha: “Marco Aurélio buscou no artigo 187 do Código Civil o fundamento jurídico para a caracterização do abuso de direito e aceitou, inclusive, sua definição como ato ilícito. Tanto que procedeu a uma distinção temporal, afirmando que antes do Código Civil de 2002 “o importante era saber se o Fisco poderia se recusar a aceitar os efeitos do ato ou negócio jurídico, invocando para tanto a existência de abuso de direito”, enquanto depois do Código Civil de 2002, “como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, a questão tributária torna-se muito mais relevante, pois o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos”. A posição no sentido de que o abuso de direito para fins tributários seria um ato ilícito, foi reiterada pelo autor mais adiante no livro, e também no capítulo específico dedicado à análise dos efeitos do Código Civil de 2002 sobre o planejamento tributário, [...]” (ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 77-78).

¹⁰³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p.208.

contribuinte, ainda que válidos, pudessem ser desconsiderados pelo Fisco “quando forem fruto do abuso do direito de auto-organização”, pois comprometeriam o princípio da capacidade contributiva¹⁰⁴.

Para Greco, o planejamento tributário que resulta numa conduta abusiva é aquele realizado com a única ou preponderante finalidade de pagar menos tributos, ainda que por meios lícitos. Desse modo, não só os negócios jurídicos provenientes de atos abusivos no âmbito civil seriam passíveis de desconsideração pela Administração, mas também os atos do contribuinte realizados com o único objetivo de economizar tributos. É dizer: esses atos seriam ilícitos apenas para fins fiscais¹⁰⁵.

O autor ressalva que não deixa de reconhecer o direito à auto-organização decorrente do direito à liberdade. Todavia, entende que, quando esse direito não tiver “causas reais”, “não unicamente fiscais”, estaria em desacordo com o objetivo do negócio jurídico e seria abusivo.

A despeito de afirmar que não está dizendo ser o contribuinte obrigado a optar pela forma mais onerosa, defende que o contribuinte não pode optar pela forma menos onerosa na ausência de “causas reais”. Nas palavras do autor: “(...) sua aplicação [do abuso de direito] não se volta a obrigar ao pagamento maior de impostos, mas a inibir as práticas sem causa, que impliquem na maior tributação”¹⁰⁶. Contudo, esclarece que nas hipóteses em que a própria Fiscalização induz à adoção de condutas menos onerosas, a escolha dessa conduta sem uma “causa real” seria uma opção fiscal, não configurando planejamento tributário abusivo¹⁰⁷.

Quanto à problemática da consequência da aplicação do abuso de direito, que no âmbito cível é a reparação de danos ou anulação do negócio jurídico, no âmbito tributário a Fazenda seria reparada com a “neutralização” do negócio jurídico. Quanto à adaptação do efeito da anulabilidade do ato abusivo, prevista no âmbito civil, a sua transposição para o âmbito tributário resultaria na ineficácia do negócio perante o Fisco¹⁰⁸.

Verifica-se que a teoria de GRECO reconhece uma eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva, como se, autonomamente, pudesse ser fundamento para tributação. No entanto, como será exposto no tópico 7 desse trabalho, entende-se que esse princípio não possui a eficácia *positiva* para fins de tributação, uma vez que a Constituição Federal expressamente

¹⁰⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 209-211.

¹⁰⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 212.

¹⁰⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 213.

¹⁰⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 216.

¹⁰⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 214.

previu, sem relativismos, a tributação apenas em virtude da lei através de uma distribuição rígida de competências¹⁰⁹.

Rocha entende que o abuso de direito, enquanto categoria da Teoria Geral do Direito, seria aplicável também no Direito Tributário. Assim, operações que visem a eliminar, reduzir ou postergar um dever tributário realizadas com abuso ao direito de auto-organização seriam passíveis de desconsideração, em razão congruência de valores e princípios que permeiam o ordenamento jurídico¹¹⁰. Porém, ao contrário de Greco, Rocha entende que a teoria só poderia ser utilizada se houvesse base legal, que não há no momento porque o art. 116, parágrafo único é ineficaz¹¹¹.

Para Lobo Torres, não há grandes controvérsias acerca da aplicação da teoria do abuso de direito no Direito Tributário. A aplicação decorreria da norma introduzida pela Lei Complementar nº 104/2001, que inseriu o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional¹¹². Isso porque, essa regra seria uma norma *antielisiva*¹¹³, que visa a evitar a interpretação abusiva das normas de Direito Tributário, visto que o contribuinte que *simula* a regra aplicável ao caso concreto estaria praticando conduta abusiva.

O autor entende que a simulação e o abuso de direito são fenômenos distintos e que a palavra “dissimulação” do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional remeteria à ideia de abuso. Enquanto a simulação/dissimulação atua no plano concreto (diz respeito ao fato gerador em concreto), o abuso de direito refere-se ao fato gerador em abstrato¹¹⁴. A simulação e o abuso de direito seriam diferentes em três pontos: (i) no abuso de direito, simula-se a interpretação, na simulação, a ocorrência do fato gerador; (ii) no abuso de direito, a ilicitude é atípica, na simulação é penal; (iii) no abuso de direito, o ato é anterior à ocorrência do fato

¹⁰⁹ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 24.

¹¹⁰ ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 90.

¹¹¹ ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 84.

¹¹² “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)” (BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 29 nov. 2019).

¹¹³ A natureza do art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional será analisada no tópico 8 do presente trabalho.

¹¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 125.

gerador, na simulação é posterior¹¹⁵. A hipótese de abuso seria a simulação do fato gerador em abstrato.

Além disso, para Lobo Torres, a ilicitude do abuso de direito positivada no art. 187 do Código Civil naturalmente influenciaria as previsões do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, o momento de edição da Lei Complementar N° 104 de 2001 e da vigência do Código Civil de 2002 não seria mera coincidência. Esses institutos legais representariam uma transição no direito brasileiro, com a superação de posições formalistas. Desse modo, a teoria do abuso de direito deveria ser interpretada à luz do princípio da *unidade do direito*, aproximando o direito da ética, da justiça fiscal e da moralidade em ambas áreas do direito, de modo a superar princípios “tupiniquins” como o da legalidade absoluta e o da tipicidade fechada¹¹⁶. Assim, a Fiscalização poderia requalificar o ato abusivo, sem anular as suas consequências no plano das relações comerciais ou trabalhistas¹¹⁷.

Do exposto, verifica-se que, em regra, os autores que reconhecem a aplicação da teoria do abuso de direito o fazem diante de princípios reconstruídos a partir do texto constitucional como da igualdade e da capacidade contributiva, ou em valores extraídos da Constituição Federal de 1988. Além disso, argumentam pela aplicação do art. 187 do Código Civil e do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Analisados os principais fundamentos da doutrina para a aplicação da teoria, é necessário, agora, analisar os principais fundamentos da doutrina que defende a inaplicabilidade da teoria. É o que se passa demonstrar.

5.2 AS RAZÕES PARA A NÃO APLICAÇÃO DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A outra parcela da doutrina que refuta a aplicação dessa teoria para descon sideração de planejamentos tributários, em regra, o faz em razão da ausência de previsão legal e da indevida limitação à liberdade do contribuinte. Assim como Greco, Xavier possui obra relevante para o tema do planejamento tributário, mas representa a outra parcela da doutrina que vai de encontro ao entendimento de Greco.

¹¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 127.

¹¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 89-90.

¹¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 25.

Xavier entende que, pela tese do abuso de direito, pretende-se tributar um ato hipotético, um negócio jurídico que não se realizou, o que na prática *anularia* a liberdade de os cidadãos se organizarem pela forma fiscalmente menos onerosa permitida pela lei¹¹⁸. O autor relata que, em outros países, se utiliza a teoria do abuso de forma jurídica, negócio indireto, fraude à lei. No entanto, no Brasil, não há uma definição tão clara desses conceitos para fins fiscais como há na França, Espanha, Portugal ou Alemanha, justamente porque no ordenamento brasileiro a questão não é legislada¹¹⁹.

Xavier refere que a teoria dos limites ao planejamento tributário baseado nas teorias antiabuso teria sido introduzida no Brasil por autores como Greco e Lobo Torres a partir das lições de Tipke. Entende, contudo, que a doutrina de Tipke representaria um “grave retrocesso” na ciência do Direito Tributário, pois não teria sido formulada com a profundidade que o tema exige¹²⁰.

Para Xavier, haveria duas principais objeções à aplicação da teoria do abuso de direito para o direito público, em especial para o Direito Tributário. A primeira é que a aplicação da teoria implicaria em subjetivismo – “quase arbitrariedade” – do Agente Fiscal, pois esse seria competente para definir os parâmetros razoáveis do negócio jurídico, o que seria incompatível com o nível de segurança e proteção da confiança que exige o Direito Tributário. A segunda é que a doutrina do abuso de direito seria equivocada para o direito público. Essa doutrina exigiria relações paritárias, situadas no mesmo planos, para evitar que o direito subjetivo de um particular atinja o direito de outro.

Contudo, em primeiro lugar, as relações entre Estado e Contribuinte não são paritárias, e, em segundo lugar, não há um direito subjetivo do Estado. Para o autor essa transposição da teoria do Direito Privado para o Direito Tributário resultaria em colocar o problema da elisão fiscal fora dos limites constitucionais de direitos e garantias¹²¹. Por essa razão, entende que “O conceito de abuso de direito deve ser erradicado, de vez, da ciência do Direito Tributário, onde não tem foro de cidade”¹²².

¹¹⁸ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.p.91-92.

¹¹⁹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 88.

¹²⁰ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 106.

¹²¹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.p. 107.

¹²² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.p. 109.

Na linha do que já se demonstrou na primeira parte desse trabalho, Amaro define o abuso de direito como situação em que, embora o contribuinte adote modelos e práticas de acordo com a legislação, não estaria de acordo com seus respectivos fins. Contudo, para esse autor, se a prática adotada é lícita, não haveria razões jurídicas para obrigar os indivíduos a optarem pelo modelo mais oneroso¹²³. O contribuinte não deveria ser obrigado a optar, entre dois caminhos lícitos, pelo mais oneroso, em razão da sua liberdade de escolha¹²⁴.

Sampaio Dória, apesar de estar se referindo ao abuso de formas, mas cujas razões são aplicáveis para as teorias antiabuso em geral, defende que o uso incomum de uma forma jurídica seria um pressuposto da elisão. Com efeito, a elisão seria justamente a “manipulação inteligente” das opções do ordenamento jurídico para realizar determinado negócio de forma menos onerosa. Quando se pratica um ato comum, regular, ou o fato é tributável ou o fato não é tributável por indução legal. Se o normal fosse sempre o *standard* de conduta então a elisão seria sempre inadmissível¹²⁵.

Em resposta ao dever fundamental de pagar tributos defendido por Nabais, Martha Leão defende o direito fundamental de economizar tributos, a partir da delimitação das funções que a Constituição Federal de 1988 atribuiu aos princípios da legalidade, da liberdade e da solidariedade¹²⁶. Nas palavras da autora:

O direito fundamental de economizar tributos (re)construído a partir do Sistema Constitucional Tributário estabelecido pela Constituição de 1988 (...) tem dois fundamentos principais a partir da Constituição. De um lado, a delimitação da competência tributária por meio de regras e, de outro lado, a fixação de limitações constitucionais (rígidas) ao exercício do poder de tributar¹²⁷.

Para a autora, o abuso de direito é um vício relativo ao plano da validade dos negócios jurídicos, ao lado da fraude à lei e do abuso de formas. Todavia, haveria um aspecto formal e um material contra a sua aplicação no Direito Tributário. Quanto ao aspecto formal, a Constituição Federal de 1988 reservou à Lei Complementar a previsão de normas gerais de Direito Tributário¹²⁸, ao passo que o Código Civil de 2002, é lei ordinária; somente os vícios

¹²³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário** brasileiro. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 262-263.

¹²⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário** brasileiro. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 259.

¹²⁵ SAMPAIO DORIA, Antônio Roberto. **Evasão e Elisão fiscal**: Elementos de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: J. Bushatsky, 1977. p. 113-114.

¹²⁶ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 196.

¹²⁷ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 307.

¹²⁸ “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)”

previstos no Código Tributário Nacional deveriam ser aplicáveis exclusivamente para desconsiderar efeitos fiscais, que nada dispõe a respeito do abuso de direito¹²⁹.

O aspecto material relaciona-se com o fato de que inexistente um direito da Fazenda Pública a ser abusado. Segundo Leão, para haver abuso de direito, o direito de alguém deve ser abusado. Contudo, a Fazenda Pública não teria um direito subjetivo à arrecadação, pois não tem, na tributação, uma fonte de lucro. Pelo contrário, a pretensão de receber tributos e a obrigação de pagá-los só surgiria com a incidência no fato gerador, nunca antes disso¹³⁰. Desse modo, seria impossível abusar de um direito que, na verdade, não existe. Se a pretensão da Fazenda Pública nasce com a ocorrência do fato gerador e o desrespeito à norma tributária, não há que se falar em pretensão arrecadatória antes disso, ou seja, somente com base na manifestação da capacidade contributiva.

Para a autora, se o abuso de direito busca efetivar um valor intrínseco à norma, conforme conceituado no tópico 3 desse trabalho, não teria como aplicá-lo ao Direito Tributário. Isso porque, a finalidade intrínseca à norma tributária é sempre a incidência e a maior arrecadação tributária possível. Contudo, esse não é um direito subjetivo de alguém capaz de ser abusado, nos moldes do que há no Direito Civil¹³¹, o que ela demonstra com um exemplo:

(...) seria o mesmo que dizer que um contribuinte economicamente ativo e com capacidade de gerar um milhão de reais de renda tributável anual não poderia deixar de fazê-lo porque, de algum modo, isso seria frustrar a finalidade da norma tributária, que é a arrecadação¹³².

Diante dessas premissas, a autora explica que os vícios do negócio jurídico, definidos pelo Código Civil, seriam aplicáveis ao Direito Tributário apenas quando surtisses efeitos também no âmbito civil. Se o negócio jurídico for válido para o Direito Privado, não poderia ser desconsiderado somente para fins tributários sob a justificativa de que a economia de tributos implica em conduta abusiva. A economia de tributos não poderia representar um vício por si só, pois o elemento tributário não é um critério de validade do negócio jurídico. Nesse sentido:

(BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 29 nov. 2019).

¹²⁹ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 235-236.

¹³⁰ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 229.

¹³¹ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 237.

¹³² LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 238.

A ideia de que seria possível desconsiderar personalidades jurídicas apenas para fins tributários é incompatível com o Direito Tributário enquanto parte de um sistema que utiliza (e aplica-se sobre) realidades econômicas reconhecidas pelo Direito Privado. Não há realidades paralelas(...) ¹³³.

Em síntese, com relação às hipóteses nas quais o Direito Tributário faz menção aos negócios jurídicos típicos de Direito Privado aplicam-se, conforme as regras de direito privado, os vícios de abuso de direito, fraude à lei e abuso de forma. Nesses casos, as consequências tributárias surgem apenas como decorrência da aplicação feita pelo Direito Privado. Quando o Código Tributário Nacional não faz menção a negócios jurídicos típicos de Direito Privado como hipóteses de incidência, mas a simples atos, aplicam-se somente os vícios previstos na Legislação Tributária, fraude, dolo ou simulação. A definição de abuso no Direito Tributário não se coaduna com a de abuso do Direito Privado. A primeira depende da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do Código Tributário Nacional, que por sua vez não significam a mera economia tributária ¹³⁴⁻¹³⁵.

Para ela, o abuso no Direito Tributário Brasileiro decorreria apenas de uma sonegação dolosa ou fraudulenta, cuja definição está presente na legislação que não foi alterada pelo Código Tributário Nacional. A motivação *extratributária* não foi um critério utilizado pela legislação ¹³⁶. Portanto, as situações abusivas no Direito Tributário ocorreriam quando, por exemplo, alguém se utiliza de uma regra de imunidade sem preencher os requisitos para isso. O abuso que está previsto no Código Tributário Nacional são os atos cometidos com “dolo, fraude ou simulação”.

Flávio Neto também entende que a teoria do abuso de direito, nos moldes concebidos pelo Direito Privado, encontra obstáculos para aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. O autor refere que o Código Civil de 2002 pretendeu, de um lado, a perseguição de valores sociais e, de outro lado, a limitação à autonomia privada ¹³⁷. A aplicação do abuso de direito exigiria, em primeiro lugar, a existência de um direito a ser exercido e, em segundo lugar, a existência

¹³³ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 235.

¹³⁴ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 248.

¹³⁵ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 308.

¹³⁶ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação” (BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 29 nov. 2019).

¹³⁷ FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 2011. 266f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 123-124.

de limites a esse direito¹³⁸. Nesse sentido, os limites impostos pelo Código Civil seriam o fim econômico e social inerente aos direitos subjetivos, a boa fé e os bons costumes. Os conceitos desses limites são vagos e indeterminados, razão pela qual devem ser definidos pelo intérprete conforme a moral vigente¹³⁹.

O primeiro obstáculo para aplicação do abuso de direito seria a diversidade de princípios constitucionais aplicáveis ao Direito Civil e ao Direito Tributário. Se, de um lado, a Constituição Federal elegeu os princípios informadores ao Direito Civil da eticidade, socialidade e operabilidade, de outro lado, para o Direito Tributário, prestigiou os princípios da segurança jurídica e da legalidade¹⁴⁰.

O segundo obstáculo para a aplicação do abuso de direito identificado pelo autor está na impossibilidade de reparação do ilícito no âmbito tributário. Por questões de coerência com a disposição do art. 187 do Código Civil¹⁴¹, o autor entende que a aplicação desse dispositivo atrairia a aplicação do art. 927 do Código Civil¹⁴². Isso porque o abuso de direito, tal como previsto no Código Civil, não geraria a nulidade do ato, mas a sua ilicitude, de modo que, quando constatada a prática de ato abusivo, impõe-se a reparação do dano e não a anulação do ato. Diante disso, teoricamente, o contribuinte teria que indenizar o erário pelo ilícito causado. No entanto, Flávio Neto esclarece que o art. 3º do Código Tributário Nacional¹⁴³ determina que o tributo não pode constituir sanção ao ilícito, logo, haveria expressa vedação legal à adoção da tese do abuso de direito¹⁴⁴.

O terceiro obstáculo pontuado pelo autor está no fato de o art. 187 do Código Civil não ter sido elaborado para alcançar relações entre o Fisco e o contribuinte. O autor explica que

¹³⁸ FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 2011. 266f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 126.

¹³⁹ FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 2011. 266f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 127-128.

¹⁴⁰ BARRETO, Paulo Ayres, 2008. p. 215 *apud* FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 2011. 266f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 138

¹⁴¹ “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” (BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 29 nov. 2019).

¹⁴² “Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo” (BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 29 nov. 2019).

¹⁴³ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 29 nov. 2019).

¹⁴⁴ FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 2011. 266f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 140.

a *interpretação teleológica*, tão cara pela doutrina como uma reação ao planejamento tributário abusivo, resultaria, na verdade, na conclusão de que o art. 187 do Código Civil é inaplicável para as relações com o Fisco. Isso porque a intenção do legislador com esse dispositivo (concretizar a boa-fé, bons costumes e o fim econômico ou social) não foi pensada sob a relação Fisco-contribuinte, mas sob a relação entre os particulares¹⁴⁵.

O quarto obstáculo citado pelo autor seria a inexistência da pretensão arrecadatória do Estado. Flávio Neto explica que segundo a teoria civilista, a identificação do abuso de direito requer a existência de um direito a ser abusado. Todavia, o Estado não teria uma expectativa legítima de arrecadação; logo, não teria um direito a ser abusado e conseqüentemente não haveria abuso de direito¹⁴⁶.

O quinto obstáculo que o autor identifica é a vedação à analogia. A tese do abuso de direito no Direito Tributário teria como consequência a aplicação, por analogia, de disciplina e conseqüências previstas para uma hipótese regulada para uma hipótese não regulada. Contudo, a aplicação da analogia para exigência de tributos é expressamente vedada no parágrafo primeiro do art. 108 do Código Tributário Nacional e, o art. 187 do Código Civil não representa uma exceção a essa regra¹⁴⁷.

Assim, ele conclui que o critério do abuso de direito não foi positivado no ordenamento como limite ao planejamento tributário, a não ser que, com a expressão abuso de direito, quisesse se referir à simulação, mas há somente duas regras de reação à simulação art. 149, inciso VII e 116, parágrafo único, ambos do Código Tributário Nacional¹⁴⁸. Observados os principais argumentos da doutrina contrária à aplicação da teoria do abuso de direito para a desconsideração de planejamentos tributários, passa-se à análise da jurisprudência sobre a aplicabilidade da teoria.

¹⁴⁵ FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 2011. 266f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 141.

¹⁴⁶ FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 2011. 266f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 142-143.

¹⁴⁷ FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 2011. 266f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 142-144.

¹⁴⁸ FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 2011. 266f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 249.

6 A APLICAÇÃO DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO PELA JURISPRUDÊNCIA

Nesse tópico, será analisado o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (órgão administrativo responsável por julgar recursos administrativos tributários federais interpostos contra decisões das Delegacias de Julgamento da Receita Federal) sobre a aplicação da teoria do abuso de direito nos casos de planejamento tributário. Para isso, serão analisados 8 casos recentes, julgados entre 2016 e 2019, com breve exposição dos fatos e fundamentos da decisão.

Antes da análise das decisões, destaca-se que a problemática ainda não foi discutida com profundidade pelo judiciário, provavelmente, por duas razões. Primeiro, porque a mudança no posicionamento do CARF quanto aos limites ao planejamento tributário, notadamente quanto à aplicação do abuso de direito, é relativamente recente, de modo que muitos casos ainda não chegaram no judiciário, em especial, nos tribunais superiores. Segundo, porque, em regra, os casos sobre planejamento tributário têm origem em autuações de que envolvem valores altos, matérias complexas e grande imprevisibilidade. Desse modo, os contribuintes ou acabam desistindo do processo para aderir a algum programa de parcelamento de débitos tributários¹⁴⁹⁻¹⁵⁰ ou evitam a judicialização da autuação, seja por meio dos Embargos à Execução Fiscal, que exigiriam a garantia de alto valor, seja por meio de Ação Ordinária, que possui o risco da sucumbência.

Ainda assim, vale mencionar que no âmbito do Supremo Tribunal Federal há uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, ADI nº 2446, ajuizada em 18/04/2001 pela Confederação Nacional do Comércio – CNC¹⁵¹, ainda pendente de análise, referente ao parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Além disso, recentemente, deu entrada no Tribunal Regional da 4ª Região Recurso de Apelação sobre autuações em razão de amortização de ágio supostamente indevida em operações societárias envolvendo o grupo Gerdau¹⁵². Diante dessas circunstâncias, passa-se à análise de alguns julgados do CARF, órgão que tem sido responsável por estabelecer os parâmetros da problemática.

¹⁴⁹ A título de exemplo, no Recurso Especial nº 826.469/ RS, o contribuinte desistiu da ação para adesão a programa de parcelamento tributário (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 826.469/RS. Relatora Ministra Denise Arruda. Julgado em 04/05/2009).

¹⁵⁰ Nesse sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. O REFIS e a desjudicialização do planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, [s.v.], n. 232, p. 103-115, 2015.

¹⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 2446**. Relatora Ministra Carmen Lúcia. Em andamento. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em: 29 nov. 2019.

¹⁵² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 5058075-42.2017.4.04.7100**. Segunda Turma. Relator Desembargador Sebastião Ogê Muniz. Em andamento.

6.1 DECISÕES DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF

No acórdão nº 1201-001.872¹⁵³, o planejamento tributário realizado pelo contribuinte foi desconsiderado. Na autuação, a Fazenda Nacional entendeu ter ocorrido amortização indevida de ágio de operações societárias dentro e fora do grupo econômico. A operação sob análise ocorreu antes da Lei nº. 12.973/2014, que passou a vedar o chamado ágio interno, realizado entre empresas de um mesmo grupo.

Nos termos do acórdão, o ágio amortizado não teria *fundamento econômico* e, portanto, deveria ser desconsiderado. A despeito da validade da operação societária e do direito do contribuinte de se auto organizar, o ágio precisaria ter um fundamento econômico. O que se discute não é a validade da operação, mas sua oponibilidade perante a Fiscalização, “notadamente quando o seu objetivo único é o de obter vantagens tributárias.” Para isso, a decisão utilizou as lições de Marco Aurélio Greco, apresentadas na 3ª edição da sua obra *Planejamento Tributário*, em especial no ponto em que o autor trata do abuso de direito.

Com base nas lições de Greco, o acórdão referiu que após a vigência do Código Civil de 2002 o ato abusivo não só seria inoponível, mas constituiria um ilícito, nos termos do art. 187 do Código Civil. O relator expressamente fundamentou seu voto no art. 187 para desconsiderar a operação: “Conquanto a Recorrente entenda que a fiscalização não poderia desqualificar atos jurídicos legítimos existe fundamento para tal postura, calcado no artigo 187 do Código Civil”.

Na mesma linha, sustentou que cabe à Administração requalificar negócios jurídicos “que tenham como fim único a redução da carga tributária”. Com bases nesses fundamentos, o relator concluiu “que os procedimentos, embora formalmente regulares, não tinham qualquer propósito comercial ou racionalidade econômica que não fosse o efeito tributário desejado.” Prevaleceu, assim, o voto que manteve a autuação quanto ao ponto da desconsideração da operação de amortização de ágio por ter considerado que a empresa investida, na verdade, era uma *empresa veículo* utilizada somente para possibilitar a amortização do ágio.

No acórdão nº 9101003.37¹⁵⁴ julgado pela Câmara Superior, também estava sob análise a glosa de amortização de ágio gerado na aquisição de participação societária. No caso,

¹⁵³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16643.720041/2011-51. **Acórdão nº 1201-001.872**. 2º Câmara, 1º Turma Ordinária. Relator Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida. Julgado em: 19/09/2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

¹⁵⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16561.720163/2013-10. **Acórdão nº 9101003.374**. 1º Turma da Câmara Superior. Relator Conselheiro André Mendes de Moura. Julgado em:

a Fiscalização entendeu que o contribuinte teria utilizado de *empresa veículo* para obter vantagens tributárias. Inicialmente, o Recurso Voluntário do contribuinte tinha sido parcialmente provido apenas para redução do percentual da multa de 150% para 75%¹⁵⁵. Na fase de Recurso Especial, prevaleceu o voto do Conselheiro que caracterizou o planejamento tributário como abusivo.

No seu voto, o Conselheiro relatou que houve uma mudança no entendimento da jurisprudência do CARF da corrente da estrita legalidade para a da legalidade como condição essencial, mas não suficiente. Nesse ponto, observe-se, o Conselheiro demonstrou a adoção de critérios não previstos em lei.

Para o Conselheiro relator, evasão, elisão e elusão seriam três categorias distintas. A elisão se caracterizaria pela operação lícita, anterior ao fato gerador, a evasão pela operação ilícita após o fato gerador e a elusão pela operação abusiva. Nos autos, teria ocorrido uma elusão, uma vez que os atos foram anteriores à ocorrência do fato gerador, baseado em documentos corretos, mas teriam sido abusivos, implicando na requalificação dos fatos.

Vale destacar que a decisão entendeu que o planejamento tributário abusivo não implica em dolo e fraude para aplicação da multa qualificada. O planejamento foi abusivo porque alegadamente foi realizado apenas para economizar tributos, mas não foi fraudulento justamente porque o contribuinte deixou clara a intenção de economizar tributos e não de violar a legislação. Observa-se que o acórdão do Recurso Voluntário nº 1201001.474¹⁵⁶, referente ao mesmo processo, também se baseou na doutrina de Greco e no art. 187 do Código Civil para sustentar que, além da oponibilidade perante o Fisco, a teoria do abuso de direito implicaria em verificação da licitude do ato. Assim, a autuação foi mantida.

No acórdão nº 9101-003.310¹⁵⁷, julgado pela Câmara Superior, a autuação também foi mantida. O caso tratava de dedutibilidade da remuneração de debêntures vinculadas ao lucro

19/01/2018. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

¹⁵⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16561.720163/2013-10. **Acórdão nº 1201-001.474**, 2º Câmara, 1º Turma Ordinária. Relator Conselheiro Roberto Caparroz De Almeida. Julgado em: 11/08/2016. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

¹⁵⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16561.720163/2013-10. **Acórdão nº 1201-001.474**, 2º Câmara, 1º Turma Ordinária. Relator Conselheiro Roberto Caparroz De Almeida. Julgado em: 11/08/2016. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

¹⁵⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16561.720155/2013-73. **Acórdão 9101-003.310**. 1º Turma da Câmara Superior. Relatora Conselheira Adriana Gomes Rêgo. Julgado em: 17/01/2018. Disponível em:

da empresa. Após discorrer sobre os detalhes da operação e a natureza jurídica das debêntures, a Turma entendeu que a operação deveria ser desconsiderada, pois a emissão das debêntures teria sido uma distribuição disfarçada dos lucros. Isso porque, a remuneração das debêntures estava vinculada ao lucro de empresa e não a uma taxa de juros fixa. Nos termos da decisão, as debêntures não poderiam estar vinculadas aos lucros. Portanto, a empresa autuada teria realizado a operação com o único fim de obter vantagem fiscal, através da dedução da base de cálculo do imposto de renda das despesas com as debêntures.

No julgamento do Recurso Voluntário referente ao mesmo processo¹⁵⁸, concluiu-se, com base na teoria de Greco, que não seria admitido no ordenamento brasileiro a prática de atos baseados em aparente legalidade, mas que não tenham finalidade empresarial ou negocial, somente a redução dos tributos. O voto defendeu que o direito ao planejamento tributário está condicionado à ausência de abuso de direito. O relator também fez referência à doutrina de Lobo Torres no ponto em que o autor defende a existência de um princípio geral de vedação ao abuso de direito.

Segundo o relator do voto, não se poderia admitir o planejamento tributário que estivesse lastreado na liberdade negocial, mas cujo objetivo real seria unicamente se esquivar do pagamento dos tributos. Em trecho relevante, o acórdão citou a doutrina de Greco: “nem tudo o que é lícito é o honesto [...] o ordenamento jurídico não se resume à legalidade; ele contempla também mecanismos em última análise de neutralização de esperteza”.

Ainda, a decisão afirmou que a eficácia jurídica dos princípios, como a eficácia positiva da capacidade contributiva, alcança o intérprete e aplicador do Direito e não apenas o legislador. Para isso, teorias como abuso de direito e fraude à lei serviriam como instrumentos de controle dos planejamentos tributários. Dessa forma, o voto concluiu pela manutenção da autuação. Nos termos da decisão “o mais importante é a correta descrição dos fatos e não sua qualificação” e concluiu que “a Fiscalização foi exemplar: preocupou-se mais com os fatos efetivamente ocorridos do que com sua qualificação jurídica”.

No acórdão nº 1402-002.325¹⁵⁹, também estavam sob análise operações com debêntures. Nos termos da autuação, a emissão das debêntures teria sido realizada apenas para

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

¹⁵⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16561.720155/2013-73. **Acórdão nº 1402-002.295**. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Julgado em: 13/09/2016. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

¹⁵⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10120.731437/2012-28. **Acórdão nº 1402-002.325**. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei. Julgado em:

obtenção do benefício tributário. Mais uma vez, o acórdão usou como fundamento a doutrina de Greco, para defender que, se analisados individualmente, os atos praticados pelo contribuinte seriam legítimos, mas que o conjunto da operação não deveria produzir efeitos tributários, por ser abusiva. Os atos abusivos seriam inoponíveis a terceiros, dentre os quais está o Fisco. Esses atos, após o código Civil de 2002, além de inoponíveis, passaram a ser considerados ilícitos. O planejamento tributário abusivo ou elusão ocorreria quando o contribuinte utiliza negócio jurídico legítimo e válido, mas com causa alheia àquela natural do negócio, com o único intuito de economizar tributos. Desse modo, a operação foi desconsiderada.

No acórdão nº 1402-002.513¹⁶⁰, o planejamento também foi desconsiderado por ser abusivo. No caso, houve emissão de debêntures que foram adquiridas por empresas do mesmo grupo econômico. Nos termos da decisão, a emissão das debêntures teria sido realizada sem que tivesse ocorrido o efetivo ingresso de novos recursos no patrimônio da emitente. Desse modo, o planejamento seria abusivo, pois a emissão das debêntures teria como único fim a economia de tributos. O Conselheiro relator referiu que reconhece o direito do contribuinte de organizar seus negócios, mas que este não poderia praticar atos aparentemente legais que não tenham finalidade empresarial ou comercial, com fundamento na doutrina de Greco sobre abuso de direito e no art. 187 do Código Civil.

Segundo o voto, o direito de se planejar não pode ser absoluto; o seu limite é o abuso do direito de se planejar. Desse modo, não bastaria que a operação fosse lícita para que seus efeitos fossem oponíveis ao Fisco. Sobre o ponto, o seguinte trecho do acórdão é relevante:

Vejam que não estou de forma alguma afirmando que, isoladamente, as características do negócio jurídico acima apontadas são ilícitas ou necessariamente implicariam, por si só, na indedutibilidade das despesas verificadas com a remuneração das debêntures. A conclusão a que cheguei, pelo acerto da glosa das despesas/exclusões, provém do "*conjunto da obra*"¹⁶¹.

04/10/2016. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

¹⁶⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº16561.720147/2014-16. **Acórdão nº 1402-002.513**. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Julgado em: 17/05/2017. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

¹⁶¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº16561.720147/2014-16. **Acórdão nº 1402-002.513**. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Julgado em: 17/05/2017, fl. 25. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

O acórdão concluiu que os atos praticados pela Recorrente seriam inoponíveis ao Fisco, pois o contribuinte teria utilizado das debêntures de forma abusiva, o que seria ilícito, nos termos do art. 187 do Código Civil. Por fim, manteve a autuação para a descon sideração dos efeitos fiscais da operação, mas determinou o afastamento da multa qualificada por não ser situação equiparada à fraude.

No acórdão nº 1302003.229¹⁶², o recurso da Fazenda contra decisão que julgou procedente a Impugnação do Contribuinte foi desprovido. O caso tratava de planejamento tributário realizado mediante uma série de operações de aumento de capital social e venda de ações. Segundo a Fiscalização, os Contribuintes teriam feito parecer que a alienação do controle acionário de uma empresa para outro grupo empresarial foi realizada por uma pessoa física quando a operação, na verdade, teria sido realizada por uma pessoa jurídica.

Contudo, em posição diferente daquela apresentada nos outros acórdãos analisados acima, os atos que visam à economia tributária não deveriam ser considerados inoponíveis ao Fisco. Para o relator, somente diante de simulação é que se estará diante de uma inoponibilidade, ou seja, quando o ato do contribuinte oculta "*o verdadeiro ato ou a real situação jurídica do contribuinte*". A decisão defendeu que no Direito Tributário não há positivação da vedação ao abuso. Apenas após a regulamentação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional é que se poderia falar em mecanismos de combate ao abuso de direito.

No acórdão nº 2301-005.754¹⁶³, prevaleceu o voto que descon siderou a operação realizada. No caso, a Turma entendeu que as operações foram abusivas, pois seu único fundamento seria a redução da tributação referente ao ganho de capital na operação de alienação de uma das empresas do Grupo. No voto, o relator também fez referência à doutrina de Greco para sustentar que o direito de auto-organização está pautado pela legalidade, mas encontraria limite no abuso de direito. Além de se verificar a licitude dos negócios jurídicos, seria necessário analisar a “racionalidade econômica do planejamento”.

¹⁶² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10120.723067/2016-89. **Acórdão nº 1302003.229**. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo. Julgado em: 21/11/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

¹⁶³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10880.725865/2017-24. **Acórdão 2301-005.754**. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Antonio Sávio Nastureles. Julgado em: 08/11/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

Apesar de ter prevalecido o voto contrário ao contribuinte, merece destaque a declaração de voto do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto. O conselheiro referiu que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não é uma norma antielisiva, mas somente uma norma antidissimulação. Assim, ele concluiu que, atualmente, não há base legal para adoção de teorias como abuso de direito para efeitos tributários no direito brasileiro. Como no Direito Privado vige o princípio da liberdade e da livre iniciativa, o Direito Público deveria respeitar as formas de Direito Privado. Contudo, seu voto não restou vencedor.

Em um julgamento mais recente, acórdão nº 1201-003.203¹⁶⁴, prevaleceu a tese da inaplicabilidade do abuso de direito. No caso, a Fiscalização glosou a amortização das despesas na apuração do imposto de renda relacionadas à amortização de ágio e juros de empréstimos externos contraídos para a aquisição dos investimentos.

No início do seu voto, a Conselheira relatora esclareceu que em momento algum questionou-se a existência ou validade do ágio erado na operação. O único fundamento da autuação seria a ausência de propósito negocial e o uso de planejamento tributário abusivo. Nos termos do voto vencedor, a Constituição Federal resguardou o direito à livre iniciativa para que, de um lado, se respeite a possibilidade de o contribuinte se auto organizar e gerir com eficiência suas atividades empresariais e, de outro, se preserve a justa arrecadação tributária. Nesse sentido, o contribuinte não estaria obrigado a optar pela operação mais onerosa. A ausência de uma norma antielisão no ordenamento brasileiro, já que o parágrafo único do art. 116 além de não ser uma norma antiabuso, não foi regulamentado, também serve de fundamento para a conclusão.

A relatora do acórdão demonstrou que as normas gerais de controle aos planejamentos tributários relacionadas as figuras de abuso em geral, como o abuso de direito, não têm amparo no direito brasileiro e, portanto, não poderiam ser utilizadas como fundamento do lançamento fiscal:

No mais, registro ser filiada à doutrina que defende a impossibilidade de se aplicar o artigo 187, do Código Civil ao Direito Tributário sem os devidos ajustes normativos específicos (dada a peculiaridade do disciplinamento), via lei complementar. O abuso de direito em matéria cível foi concebido com o animus de regular relações de direito privado e não de direito público, daí a necessária conformação constitucional (CF/88) e legal (CTN) para fins de aplicação deste instituto em matéria tributária¹⁶⁵.

¹⁶⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16561.720070/2017-19. **Acórdão 1201-003.203**. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Gisele Barra Bossa. Julgado em: 16/10/2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

¹⁶⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16561.720070/2017-19. **Acórdão 1201-003.203**. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Gisele Barra Bossa. Julgado em: 16/10/2019. Disponível em:

Sobre esse ponto, a relatora referiu a doutrina de Paulo Ayres Barreto - no mesmo trecho destacado no tópico 5 desse trabalho – no sentido de que os princípios informadores do Direito Privado e do Direito Público não são os mesmos. No Direito Privado, poder-se-ia ampliar o conteúdo das regras com base na eticidade, socialidade e operabilidade, enquanto no Direito Tributário, isso seria limitado pelo princípio da legalidade. A Conselheira também citou Humberto Ávila ao tratar da eficácia do Código Civil no Direito Tributário, limitada quando há reserva de lei complementar.

Importante destacar o trecho no qual a relatora referiu que a aplicação do art. 187 teria como consequência a anulação do ato ilícito e não a sua requalificação, efeito pretendido em matéria tributária. Assim, ela concluiu pela impossibilidade de utilização desses fundamentos para a autuação fiscal. Por essas razões, a Fiscalização deveria ter fundamentado a autuação no art. 149, inciso VII do Código Tributário Nacional. Diante desses argumentos, a Turma concluiu pela legitimidade da operação e pelo cancelamento da autuação. Ainda assim, a Relatora tratou de demonstrar a existência de propósito comercial nas operações do contribuinte em razão da orientação do CARF no sentido de buscar o fundamento econômico das operações.

Os acórdãos analisados podem ser sintetizados no quadro abaixo:

Quadro 2: Síntese das decisões do CARF

Nº do acórdão	Data do julgamento	Assunto	Aplicabilidade do abuso de direito	Desconsideração da operação
1201-001.872	19/09/2017	ágio	aplicável	desconsiderada
9101003.37	19/01/2018	ágio	aplicável	desconsiderada
9101-003.310	17/01/2018	operações com debêntures	aplicável	desconsiderada
1402-002.325	04/10/2016	operações com debêntures	aplicável	desconsiderada
1402-002.513	17/05/2017	operações com debêntures	aplicável	desconsiderada
1302003.229	21/11/2018	ganho de capital	inaplicável	considerada
2301-005.754	08/11/2018	ganho de capital	aplicável	desconsiderada
1201-003.203	16/10/2019	ágio	inaplicável	considerada

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

Da análise desses julgados, pode-se concluir que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aplica a teoria do abuso de direito para desconsiderar planejamentos

tributários, em geral, com fundamento no art. 187 do Código Civil de 2002. Destaca-se também a recorrente referência à doutrina de Marco Aurélio Greco. Contudo, conforme se observou, a aplicabilidade da teoria do abuso de direito não é pacífica, já que alguns acórdãos entenderam exatamente o oposto. Isso demonstra a incerteza no tratamento da matéria.

7 OBSTÁCULOS PARA A APLICAÇÃO DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO NOS CASOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Após a análise das principais posições doutrinárias a respeito do tema e do posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o presente trabalho irá propor limites para aplicação da teoria do abuso de direito para a desconsideração de planejamentos tributários, filiando-se a uma parcela da doutrina apresentada. Parte da doutrina, exposta no tópico 5.1 desse trabalho entende que, a partir do princípio da igualdade e da justiça fiscal, determinados atos do contribuinte que visam à economia de tributos resultariam em abuso de direito. Contudo, como será exposto abaixo, a capacidade contributiva não pode ser utilizada como fundamento autônomo para a desconsideração de um negócio jurídico. Além disso, a ausência de fundamento legal para a aplicação da teoria esbarra na legalidade.

Assim, defende-se que teoria do abuso de direito é inaplicável, primeiro, em razão de requisitos formais, sinteticamente, a ausência de previsão legislativa e; segundo, por critérios materiais, com destaque para a vedação do art. 108, §1º do Código Tributário Nacional, a legalidade do art. 150, II da Constituição Federal e a ausência de eficácia positiva da capacidade contributiva. É o que se passa a demonstrar.

7.1 OBSTÁCULOS FORMAIS PARA A APLICAÇÃO DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO NOS CASOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O primeiro obstáculo para a aplicação do abuso de direito em matéria tributária é a ausência de previsão legal. Conforme observado no tópico 3.1.2 do presente trabalho, o abuso de direito está previsto como ato ilícito no art. 187 do Código Civil de 2002. Não há outro dispositivo no ordenamento brasileiro que trate expressamente dessa espécie de ilícito atípico.

Greco entende que a partir do Código Civil de 2002, o abuso de direito passou a constituir um ato ilícito. Assim, o abuso de direito não implicaria mais em hipóteses de elisão tributária, mas de verdadeira evasão, por ser ato eivado de ilicitude. Para o autor, ainda que a regra não esteja prevista no Código Tributário Nacional, seria aplicável no Direito Tributário inclusive para caracterizar um ato como ilícito.

O autor defende, a partir das lições de Miguel Reale, que a razão para aplicação da regra também no Direito Tributário encontra fundamento nos art. 1º a 3º da Constituição Federal, que estabelecem os valores da ética, dignidade, liberdade, socialidade, dentre outros. Isso pois, como o art. 187 do Código Civil tem fundamento no art. 1º da Constituição Federal,

o dispositivo do Código Civil também seria aplicável no Direito Tributário, uma vez que os valores previstos na Constituição são plenamente aplicáveis ao Direito Tributário¹⁶⁶. Desse modo, o autor conclui: “o fundamento de todo o ordenamento jurídico é um fundamento ético¹⁶⁷.”

A despeito do entendimento de Greco de que a legalidade, ainda que superável para esse autor, estivesse observada com a aplicação do dispositivo inserido no Código Civil de 2002, o art. 187 do Código Civil não tem a aplicabilidade pretendida. Isso porque a Constituição Federal estabelece uma distribuição rígida de competências, dentre as quais está a regra do art. 146 que determina a previsão por Lei Complementar das normas gerais de Direito Tributário¹⁶⁸.

Esse dispositivo determina que apenas por meio de Lei Complementar pode-se regular as “limitações constitucionais ao poder de tributar” e estabelecer normas gerais na legislação tributária¹⁶⁹. Ora, uma regra que disponha sobre a desconsideração de uma operação em razão de abuso de direito inquestionavelmente seria uma norma geral, pois trata da desconsideração ou requalificação do “fato gerador” e obrigatoriamente deveria ser veiculada por meio de Lei Complementar. Portanto, nesse ponto, o Código Civil não é aplicável, pois, conforme já afirmou Ávila, “O novo Código Civil não importa quando houver reserva de lei complementar”¹⁷⁰.

Alguns autores defendem que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional possibilitaria a aplicação de teorias antiabuso. Ainda que não se defenda a natureza antiabuso desse dispositivo, o que será abordado brevemente no tópico 8 desse trabalho, a própria literalidade do dispositivo não permite essa conclusão. O dispositivo é expresso ao tratar da dissimulação, vício do plano da existência, e não do abuso de direito, vício do plano da validade¹⁷¹.

Portanto, a aplicabilidade da teoria do abuso de direito encontra o primeiro obstáculo formal para sua aplicação: não há previsão no Código Tributário Nacional ou na Constituição

¹⁶⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 613-614.

¹⁶⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 614

¹⁶⁸ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 228.

¹⁶⁹ “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (...)” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 29 nov. 2019).

¹⁷⁰ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In GRUMPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 61-82. p. 72.

¹⁷¹ ÁVILA, Humberto. **Planejamento tributário**. RD Tributário 98/74-85. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 77.

e a previsão disposta no Código Civil de 2002 não pode ser aplicada no Direito Tributário como teoria autônoma para a desconsideração de negócios jurídicos para fins fiscais, em especial por não ser Lei Complementar. Exposto o primeiro óbice formal¹⁷², passa-se a identificar os óbices materiais para sua aplicação.

7.2 OBSTÁCULOS MATERIAIS PARA A APLICAÇÃO DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO NOS CASOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Nesse ponto, diversos obstáculos poderiam ser indicados. O Direito Tributário brasileiro é marcado por um regramento constitucional rígido, que traz inúmeros princípios constitucionais, direitos fundamentais e limites ao poder de tributar. Poder-se-ia tratar dos limites da liberdade e da autonomia privada dos contribuintes, da diferença entre os princípios informadores do Direito Privado e do Direito Tributário, marcado pela tipicidade, ou das razões para não impor ao contribuinte a opção tributária mais onerosa. Contudo, buscou-se delimitar a discussão ao invés de abordar o conceito de cada um desses princípios.

Nesse trabalho, entende-se que, além da ausência de previsão legal abordada no tópico anterior, são três os principais obstáculos para aplicação da teoria: a limitação imposta pela legalidade tributária, a ausência de eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva e a vedação ao emprego da analogia para exigência de tributos. É o que se passa a demonstrar.

7.2.1 O limite imposto pela legalidade tributária

O primeiro obstáculo material à aplicação da teoria do abuso de direito para desconsideração de planejamentos tributários é a legalidade tributária. Nesse ponto, duas características do Sistema Tributário Nacional brasileiro merecem destaque. A primeira é a existência de uma seção inteira na Constituição Federal chamada “Das Limitações do Poder de Tributar” e a segunda é previsão de uma legalidade tributária específica, art. 150, inciso I¹⁷³, além da legalidade geral, art. 5º, inciso II¹⁷⁴. Dessas características decorre a conclusão de que

¹⁷² LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 228.

¹⁷³ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 29 nov. 2019).

¹⁷⁴ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa

a Constituição Federal de 1988 possui um sistema rígido de competências, que prevê a tributação por meio da *lei* (regras) e não de princípios.

O princípio da legalidade é o mais antigo dos princípios em matéria tributária, representando o direito à concordância da sociedade com a tributação¹⁷⁵. O princípio serve para garantir segurança nas relações entre o particular e o Estado, no Direito Tributário, entre Contribuinte e Fisco, representando uma das formas de efetivação de uma sociedade livre¹⁷⁶.

No Direito Tributário, a legalidade recebeu uma especificação no art. 150, inciso I da Constituição Federal¹⁷⁷. A legalidade funciona como um verdadeiro limite ao poder de tributar¹⁷⁸. Com efeito, o Constituinte foi além ao determinar que os tributos não só devem ser instituídos por lei, mas também que a lei deve definir a regra matriz de incidência. Xavier explica que essa característica da legalidade evidencia a existência de uma legalidade qualificada no Direito Tributário que ele define como *tipicidade*. Isso significa que o legislador não pode descrever o tributo utilizando conceito ou cláusula geral abrangente de situações genéricas. O Legislador deve *selecionar* os fatos tributáveis, através de uma tipologia¹⁷⁹. Diante dessas características, conclui-se pela incompatibilidade da legalidade prevista na Constituição com a teoria do abuso de direito.

Conforme se observou no capítulo 3 do presente trabalho, o abuso de direito é uma espécie de ilícito *atípico*, pois implica na violação de um valor ou princípio justificante de uma regra. Isso significa que a conduta praticada é *prima facie* permitida, pois está de acordo com a regra, mas finalmente proibida, pois é contrária aos elementos justificantes das regras.

Essa característica das condutas abusivas torna a teoria do abuso de direito inaplicável no Direito Tributário brasileiro. Ora, no Direito Civil optou-se por um sistema de concreção com a previsão de cláusulas gerais, que criam deveres após a valoração dos fatos. Não foi essa a lógica determinada pelo Constituinte ao Sistema Tributário brasileiro, em que a Constituição regula exhaustivamente as hipóteses de incidência¹⁸⁰.

senão em virtude de lei” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 29 nov. 2019).

¹⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 293.

¹⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 33.

¹⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 82.

¹⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 305.

¹⁷⁹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 17-18.

¹⁸⁰ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In GRUMPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 61-82. p. 79.

Uma vez que não há regra prevendo a desconsideração de uma operação nos casos em que o contribuinte agiria com abuso de direito, não pode um princípio servir como fundamento para a tributação. A legalidade prevista na Constituição Federal de 1988 significa uma reserva de competência, que elegeu a *lei* como instrumento para exigência ou majoração de tributos, excluindo qualquer outro instrumento desta competência, salvo exceções pontuais expressamente previstas no Texto Constitucional¹⁸¹.

A própria Constituição dispôs que compete ao Poder Legislativo, por meio da lei, determinar quais as manifestações de capacidade contributiva que serão objeto de tributação – e não que qualquer manifestação de capacidade contributiva poderá ser objeto de tributação por determinação do intérprete¹⁸². A Constituição determinou a seleção dos fatos tributáveis¹⁸³. Em outras palavras, para haver tributação, deve haver manifestação de capacidade contributiva, mas havendo capacidade contributiva, nem sempre haverá tributação, visto que esta depende de lei.

Pode-se argumentar que diante do caso concreto de planejamento tributário supostamente abusivo dever-se-ia realizar uma ponderação da legalidade com a igualdade. No entanto, conforme explica Leão, não há ponderação de princípios a ser feita, uma vez que em certas situações a própria Constituição já fez essa ponderação por meio de uma regra¹⁸⁴. Dessas razões, conclui-se que, de um lado, a Constituição não tributa pelos princípios e, de outro, definiu que a tributação será sempre instituída com observância da legalidade¹⁸⁵.

Na mesma linha, Schoueri explica que da determinação constitucional de que a Lei Complementar regulará “as limitações o poder de tributar”, conclui-se que a Lei Complementar também deverá “calibrar” as limitações constitucionais ao poder de tributar. Nesse sentido, o parágrafo primeiro do art. 108 do Código Tributário Nacional “calibrou” o conflito entre o princípio da igualdade e da legalidade. Ao vedar o emprego da analogia para exigência de tributo não previsto em lei, o dispositivo determinou que a legalidade prevalece frente à igualdade. Portanto, no ordenamento jurídico brasileiro, não é aceitável que o aplicador estenda a tributação à situação não prevista em lei em nome do princípio da capacidade contributiva¹⁸⁶.

¹⁸¹ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 69.

¹⁸² LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 175.

¹⁸³ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 18.

¹⁸⁴ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 38.

¹⁸⁵ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 148.

¹⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 781.

A legalidade não pode ser relativizada em nome de outros princípios, como o da solidariedade. Conforme destaca Machado, a legalidade possui o caráter de regra pelo critério da estrutura e, portanto, não pode sofrer qualquer relativização em nome de algum princípio¹⁸⁷. Contudo, nem sempre essa é a lógica do Direito Civil, pois os princípios informadores do Direito Privado e os princípios informadores no Direito Tributário exercem funções diferentes. Enquanto no Direito Tributário eles informam a criação de regras dotadas da necessária precisão, no Direito Civil, permitem que as regras dotadas de generalidade sejam interpretadas em conformidade com os princípios informadores como o da eticidade e da solidariedade¹⁸⁸.

Do exposto, considerando-se as características da legalidade tal como prevista na Constituição Federal de 1988, que impõe a tributação por meio de regras e a natureza *atípica* do abuso de direito, conclui-se pela inaplicabilidade da teoria do abuso de direito para a desconsideração de planejamentos tributários.

7.2.2 Ausência de eficácia positiva do Princípio da capacidade contributiva

O segundo obstáculo material à aplicação da teoria do abuso de direito no Direito Tributário é a ausência de eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva. Greco defende a aplicação do instituto do abuso de direito no Direito Tributário com fundamento na busca pela maior eficácia do princípio da capacidade contributiva, por meio do seguinte raciocínio: se o contribuinte praticar determinado ato que não está previsto na hipótese tributária, mas apresentar capacidade contributiva da mesma forma que apresentaria na hipótese tributária disposta em lei, *escapando* da incidência do tributo, a conduta será abusiva.

O princípio da capacidade contributiva relaciona-se com o princípio da igualdade, no sentido de que as pessoas devem pagar impostos na proporção dos seus índices de riqueza, e com o princípio da solidariedade, no sentido de que as pessoas devem contribuir para a existência digna das pessoas com menos condições¹⁸⁹. Esse princípio tem por fim concretizar a justiça fiscal no âmbito dos impostos. O seu destinatário imediato é o legislador ordinário, que deve observar a capacidade contributiva dos contribuintes ao prever as hipóteses de

¹⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 46.

¹⁸⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 204.

¹⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual./ até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 103-105.

incidência. Até porque a inobservância do princípio poderá resultar na inconstitucionalidade da regra¹⁹⁰.

Para Ávila, a capacidade contributiva, na verdade, é o critério de aplicação da igualdade dos impostos com finalidade fiscal (financiamento do Estado), uma vez que a igualdade só pode ser definida com base em um critério. Duas pessoas podem ser iguais se considerado o critério idade, mas desiguais se considerado o critério sexo. No Direito Tributário, o critério geral da igualdade é a capacidade econômica¹⁹¹, ou seja, a capacidade contributiva é um parâmetro.

No entanto, o princípio da capacidade contributiva previsto no ordenamento brasileiro não possui a eficácia positiva capaz de atrair a incidência tributária não prevista em lei¹⁹². Na verdade, o princípio da capacidade contributiva possui uma eficácia negativa, constituindo “uma garantia individual do cidadão e não uma prerrogativa do Estado”¹⁹³.

Em primeiro lugar, em nenhum momento, a Constituição Federal de 1988 determinou a tributação das manifestações da capacidade contributiva. Pelo contrário, a previsão das competências residuais no art. 154, inciso I da Constituição Federal¹⁹⁴ é prova de que diversas situações que poderiam resultar na manifestação da capacidade contributiva foram deixadas de lado pelo Constituinte. Dessa forma, os fenômenos que a Constituição Federal determinou que poderiam ser submetidos à tributação não esgotam as situações de manifestação da capacidade contributiva. Exemplo disso é a previsão da competência para cobrança do imposto sobre Grande Fortunas pela Constituição Federal, jamais instituído¹⁹⁵.

Em segundo lugar, a própria Constituição estabeleceu as funções do princípio da capacidade contributiva, que não inclui servir como fundamento autônomo da incidência tributária. Ao mesmo tempo em que a Constituição determina a promoção da capacidade contributiva sempre que possível, é expressa ao prever que isso deve ser feito na *graduação* e não na *incidência* dos impostos¹⁹⁶, até porque a majoração e a incidência de tributos estão

¹⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual./ até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 112-113.

¹⁹¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 372

¹⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 776.

¹⁹³ FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 2011. 266f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. p.86.

¹⁹⁴ “Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 29 nov. 2019).

¹⁹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 777.

¹⁹⁶ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses

atreladas às materialidades das regras de competência expressamente previstas na Constituição¹⁹⁷. Com efeito, a capacidade contributiva está dirigida ao legislador – e não ao intérprete –, para que na criação de regras tributárias promova “no maior espectro possível a capacidade econômica dos contribuintes para contribuir”¹⁹⁸. Em síntese, a Constituição atribui à capacidade contributiva a *função* de graduação da tributação - e não instituição¹⁹⁹.

Na Constituição Federal, não há a criação de um sistema de *concreção* para o Direito Tributário, que atribuisse o dever de buscar uma máxima eficácia a um conceito de solidariedade a ser determinado, nos moldes do que há no Direito Civil atualmente. Pelo contrário, a Constituição criou um sistema de *previsão* para o Direito Tributário²⁰⁰, no qual ela foi expressa ao definir os meios pelos quais a solidariedade deve ser concretizada²⁰¹.

Por fim, destaca-se que a parcela da doutrina a qual defende a máxima eficácia da capacidade contributiva com a relativização da legalidade refere que solidariedade e a capacidade contributiva estariam ligados a uma ideia de coletividade, enquanto a liberdade e a segurança jurídica estariam ligadas a uma ideia de individualismo, egoísmo, não justa²⁰². Essa forma de argumentação demonstra justamente o que ÁVILA chama de *emotivismo*: usar adjetivos que despertam emoções para técnicas argumentativas²⁰³.

7.2.3 A vedação ao emprego da analogia no parágrafo primeiro do art. 108 do Código Tributário Nacional

O terceiro obstáculo material à aplicação da teoria do abuso de direito para desconsideração de planejamentos tributários é a vedação à analogia para exigência de tributos. Conforme referido no capítulo 3, que tratou do conceito do abuso de direito, a aplicação dessa teoria no direito privado implica em analogia. Naquela oportunidade, se fez a distinção entre a

objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 29 nov. 2019).

¹⁹⁷ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 141.

¹⁹⁸ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 142.

¹⁹⁹ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 185.

²⁰⁰ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In GRUMPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 61-82.

²⁰¹ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 134.

²⁰² TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 58-95.

²⁰³ ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 69.

analogia *iuris* e analogia *legis*, proposta por Atienza e Manero. Para os autores, analogia *legis* seria a aplicação da consequência de outra regra pelas razões justificadoras da regra permissiva e analogia *iuris* seria a criação de uma regra de restrição resultado do abuso de direito, fraude a lei ou desvio de poder²⁰⁴.

No Direito Tributário, a aplicação da teoria do abuso de direito não teria outra consequência. Ocorre que o art. 108 do Código Tributário Nacional ao mesmo tempo que prevê o uso da analogia como método de interpretação para supressão de lacunas, veda a sua aplicação para fins de exigência de tributos nos seguintes termos: “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”²⁰⁵.

A analogia é uma técnica de integração do ordenamento. Os métodos de integração são formas de efetuar a constatação e o preenchimento de lacunas no ordenamento jurídico pela via hermenêutica. As lacunas antes de serem preenchidas, devem ser demonstradas, pois, muitas vezes, não são evidentes. Em alguns casos, pode haver a constatação de uma lacuna, mas o seu preenchimento ser vedado pelo próprio ordenamento, que obriga a elaboração de lei pelo Poder Legislativo²⁰⁶.

Não há consenso quanto ao conceito de analogia. Porém, em geral, refere-se ao ato de aplicar uma regra estabelecida para uma determinada conduta a outra conduta semelhante para a qual não há regra²⁰⁷. Em suma, “é a aplicação de uma consequência Z para o caso B, porque este é semelhante ao caso A, para o qual existe a regra: “Se A, então Z”.”²⁰⁸ Conforme refere Velloso, “[...]a analogia é um procedimento eminentemente *produtivo*. Cria-se uma norma *nova*, que não está incluída dentre as possibilidades normativas oferecidas pela interpretação *stricto sensu*.” A analogia é produtiva, pois vai além das possibilidades interpretativas²⁰⁹.

O problema na definição da analogia está na determinação das semelhanças entre as condutas. Com efeito, a definição do grau de semelhança entre as situações fáticas exige um

²⁰⁴ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos**: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 28-29.

²⁰⁵ “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; (...) § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei” (BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 29 nov. 2019).

²⁰⁶ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 264-265.

²⁰⁷ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 266.

²⁰⁸ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 153.

²⁰⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. Analogia e isonomia no Direito Tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**: RTrib, v. 13, n. 62, p. 75-95, maio/jun. 2005. p. 83.

juízo de valor das condutas. Se houver consenso sobre a semelhança, a analogia é rica. Se houver baixo consenso, a analogia é pobre. Essa constatação depende da argumentação do intérprete²¹⁰. O que importa é que a analogia implica em um juízo de valor e, mais do que isso, em um processo interpretativo integrativo por parte do aplicador. Essas características fazem com que a analogia seja vedada em certas situações em que há elevado grau de limitação aos direitos fundamentais, como no Direito Penal e no Direito Tributário.

O fundamento da analogia reside na constatação de que casos cujos efeitos sejam semelhantes devem receber o mesmo tratamento jurídico. Contudo, é necessário que existam mais semelhanças do que diferenças e que essas semelhanças sejam juridicamente relevantes²¹¹. Para isso, é realizado um juízo empírico de semelhanças e um juízo de valor dos efeitos dessas semelhanças. Ocorre que os atos integradores não são generalizantes, de modo que aquele ato é singular para o preenchimento da lacuna apenas para aquele caso sob análise²¹². Desse modo, na medida em que a analogia busca a efetivação da igualdade, pode abalar a segurança jurídica. Em razão disso, alguns princípios são limitadores do emprego da analogia, como o da tipicidade cerrada, que estabelece que as normas limitam taxativamente as hipóteses de incidência.

Para Lobo Torres, a norma reconstruída a partir do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional representaria uma exceção à regra proibitiva da analogia prevista no parágrafo primeiro do art. 108. Isso pois, no caso de abuso, o contribuinte que teria agido em analogia ao dar uma qualificação diferente a um determinado fato gerador. Diante disso, o Fisco, por analogia, poderia requalificar o negócio jurídico. Assim, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional seria uma regra contra analogia, capaz de conferir a subsunção correta ao fato gerador, visto que o contribuinte teria dissimulado a subsunção²¹³.

Com a devida vênia, o presente trabalho discorda dessa conclusão. Ainda que se desconsiderasse a divergência quanto à natureza da norma reconstruída a partir do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, o raciocínio de Lobo Torres inverte os fatores. É a partir do fato concreto que se verifica a subsunção à hipótese de incidência e não contrário. Não é a hipótese de incidência *que procura o fato gerador*.

Portanto, não havendo exceções à vedação do art. 108 do Código Tributário Nacional, essa norma é um limite à aplicação da teoria do abuso de direito. Esse dispositivo é invocado

²¹⁰ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 267.

²¹¹ SCHAUER, Frederick. **Thinking Like a Lawyer**. Cambridge: Harvard University Press, 2012. p. 92-94.

²¹² FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 267.

²¹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 55.

para que não se empregue uma situação mais gravosa para o contribuinte por analogia. Para Schoueri, a analogia está fundamentada na igualdade, pois estende uma norma para hipóteses que não estão contempladas pela regra da qual foi reconstruída, com o objetivo de conferir o mesmo tratamento para situações análogas. A analogia é aplicada quando não se busca descobrir a intenção do legislador para interpretação e aplicação de determinada regra, mas justamente aplicar uma regra para situação que deveria ter sido prevista pelo legislador, mas não foi²¹⁴. É dizer: o legislador não previu a aplicação de determinada consequência para determinado fato, mas se tivesse previsto teria aplicado a consequência. Isso acaba sendo realizado pelo intérprete em nome da igualdade²¹⁵.

Essa definição vai ao encontro daquela abordada no capítulo 3 desse trabalho, quando se tratou das razões para a aplicação do abuso de direito e da classificação das regras em *infra* e *supraincludentes*, quando o legislador previu menos ou mais do que *deveria*. Contudo, o próprio Schauer reconhece que haverá situações em que a aplicação da regra poderá levar a resultados absurdos²¹⁶, o que não necessariamente deve ser corrigido. Isso ocorre porque as regras têm eficácia de *trincheira* de generalidades²¹⁷, ou seja, as regras funcionam como um obstáculo rígido para sua superação, diferente dos princípios, de modo que, no conflito entre regras e princípios, prevalecem as regras²¹⁸.

Dessa forma, ainda que se reconheça certa flexibilidade às regras, isso será feito apenas em situações extremas, o que pode não ser aplicável a todos os ramos do Direito²¹⁹. No caso do Direito Tributário, foi a própria Constituição que estabeleceu um sistema normativo marcado por regras rígidas de competência e por regras de limitação ao exercício do poder de tributar²²⁰.

A aplicação da teoria do abuso de direito tem como consequência a criação de uma regra de exceção antes inexistente para uma situação fática não descrita na regra²²¹. No caso de planejamentos tributários, resulta na desconsideração da operação realizada pelo contribuinte e

²¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 776.

²¹⁵ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 155.

²¹⁶ SCHAUER, Frederick, 1998 *apud* LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 111.

²¹⁷ SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life**. Oxford: Clarendon, 2002. p. 42.

²¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 16 ed. rev e atual. São Paulo: Malheiros 2015. p. 129.

²¹⁹ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 111.

²²⁰ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 113.

²²¹ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder**. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p.49.

na conseqüente requalificação do fato gerador, aplicando-lhe conseqüência prevista para outro fato gerador. Isso significa subsumir a conduta A à hipótese de incidência Z, sendo que Z é a hipótese de incidência do fato gerador B, e não A.

Essa conseqüência é resultado da interpretação por analogia²²². Todavia, como observado, o abuso de direito, enquanto cláusula geral a promover a eficácia da igualdade, produz resultados analógicos. No Direito Tributário, contudo, os resultados analógicos são vedados, não só pelo Código Tributário Nacional, no parágrafo primeiro do art. 108, mas também pelo princípio da segurança jurídica e da legalidade, previstos na Constituição Federal²²³. Portanto, um dos obstáculos à aplicação da teoria do abuso de direito é a vedação da analogia para exigência de tributos.

7.3 CONCLUSÕES PARCIAIS

De tudo que foi exposto na segunda parte desse trabalho, conclui-se pela inaplicabilidade da teoria do abuso de direito no Direito Tributário para a desconsideração de planejamentos tributários. Em primeiro lugar, pela ausência de previsão legal; em segundo lugar, pela impossibilidade de relativização da legalidade; em terceiro lugar, pela ausência de eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva; em quarto lugar, pela vedação do emprego da analogia para a exigência de tributos;

Nesse trabalho, entende-se que a aplicação do abuso de direito no âmbito do Direito Tributário para desconsideração de planejamentos tributários está restrita a duas hipóteses. Primeira, quando o abuso de direito é reconhecido no âmbito das relações privadas e seus efeitos atingem a hipótese de incidência tributária como simples decorrência. Segundo, o abuso de direito poderia servir como mero indício de simulação ou dissimulação, dado que não raras vezes a prova de simulação é feita a partir de um conjunto de indícios - mas se não restar comprovada a ocorrência de simulação ou dissimulação por um conjunto de elementos, não há como desconsiderar uma operação somente com base na teoria do abuso de direito.

²²² LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 153.

²²³ VELLOSO, Andrei Pitten. Analogia e isonomia no Direito Tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**: RTrib, v. 13, n. 62, p. 75-95, maio/jun. 2005. p. 86.

8 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A análise do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional inserido pela Lei Complementar N° 104 de 2001 poderia ser objeto de um outro estudo, tamanhas as divergências em torno desse dispositivo. Contudo, em razão das referências realizadas a esse dispositivo no decorrer do presente trabalho, cabe aqui tecer apenas alguns comentários sobre a sua natureza jurídica e eficácia. Em 2001, a Lei Complementar n° 104 introduziu no Código Tributário Nacional o parágrafo único do art. 116 que dispõe o seguinte:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá 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. (Incluído pela Lcp n° 104, de 2001)²²⁴.

Na época, esse dispositivo parecia regulamentar a questão sobre os limites do planejamento tributário. Contudo, desde então não há consenso nem na doutrina, nem nas decisões judiciais ou administrativas, sobre sua natureza jurídica e eficácia.

8.1 A NATUREZA JURÍDICA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A discussão em torno desse dispositivo é se ele seria uma norma antievasiva, contra atos ilícitos, como simulação e dissimulação, ou, uma norma geral antielisiva, contra hipóteses de abuso. Lobo Torres representa parte da doutrina que defende o caráter antielisivo da norma. Para esse autor, a introdução dessa regra foi uma consequência do desenvolvimento da teoria da elisão fiscal, com superação de teorias diametralmente extremadas (conceptualistas e da interpretação econômica). Conforme ele relata, esse tipo de norma surgiu principalmente após os anos 90 sob diferentes formas em vários países como Alemanha, Espanha, Argentina, Estados Unidos, Canadá, Suécia, Inglaterra, Portugal, Itália e França.

Segundo Lobo Torres, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional é uma norma geral antielisiva. Para ele, essa regra não trata de hipótese de simulação ou

²²⁴ BRASIL. **Lei Complementar n° 104 de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm. Acesso em: 29 nov. 2019.

dissimulação do fato gerador no plano concreto. Pelo contrário, quando utiliza a palavra “dissimulação”, estaria se referindo à dissimulação do fato gerador (hipótese de incidência) em abstrato. Ainda, destaca que a norma teve eficácia meramente declaratória, pois a técnica de desconsideração já era aplicada pela jurisprudência²²⁵.

Outra parcela da doutrina, à qual filia-se o presente trabalho, entende que essa regra representa uma norma antievasiva, pois trata apenas de uma especificação da simulação. Com efeito, o parágrafo único do art. 116 relaciona-se com os limites entre evasão e elisão ao lado do art. 149, VI, ambos do Código Tributário Nacional. Até a Lei Complementar nº 104 de 2001, os limites para atuação do particular eram aqueles previstos no art. 149, inciso VII, dolo, fraude e simulação. Após a edição desse dispositivo, a dissimulação passa a ser mais um limite.

Contudo, a dissimulação é categoria distinta das figuras do abuso de forma e abuso de direito. Trata-se de situação em que o contribuinte quer que a Administração acredite que algo aconteceu, quando outra situação diferente efetivamente ocorreu. Para isso, o contribuinte *mascara* o negócio jurídico direto, realmente ocorrido, com o negócio jurídico indireto que ele elege²²⁶.

Do exposto, considerando-se; primeiro, a literalidade do dispositivo e; segundo, as características do Sistema Tributário brasileiro, em que a Constituição fez dos direitos do contribuinte cláusulas pétreas e princípios e regras foram exaustivamente tratados pelo texto constitucional, não há que se falar em norma geral antielisiva no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional²²⁷.

8.2 A EFICÁCIA DO DISPOSITIVO

O Código Tributário Nacional tratou da dissimulação no parágrafo único do art. 116 a partir de 2001. Conforme observado acima, o próprio dispositivo prevê que o procedimento para desconsideração dos negócios jurídicos será previsto em lei. Contudo, atualmente não há nenhuma lei que o regulamente. Houve a tentativa de regulamentação com a Medida Provisória nº 66 de 2002²²⁸, contudo, essa Medida Provisória não foi convertida em lei na parte que

²²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 52.

²²⁶ ÁVILA, Humberto. **Planejamento tributário**. RD Tributário 98/74-85. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 76.

²²⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

²²⁸ BRASIL. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a

disciplinava o procedimento para desconsideração dos negócios jurídicos. Portanto, atualmente o dispositivo é inaplicável, uma vez que o procedimento para sua aplicação não foi criado.

Ao comentar a eficácia desse dispositivo, Barreto destaca que o Congresso Nacional refutou pelo menos quatro vezes pretensões de ampliação dos poderes da administração para a desconsideração de efeitos tributários de negócios jurídicos: (i) rejeição do art. 74 da Lei 5.172, que deu origem ao Código Tributário Nacional; (ii) alteração da minuta da LC 104/2001; (iii) rejeição do capítulo da MP 66/2002 que pretendia regulamentar a previsão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional; (iv) recente rejeição da MP 685, que tratava do dever de declaração de planejamentos à administração tributária. Esses momentos evidenciam a rejeição social a regras que conferem maior discricionariedade para a administração pública²²⁹ e a atualidade do tema, que, apesar de ser antigo ainda está distante de um consenso²³⁰.

Apesar dessas observações, alguns autores entendem que o dispositivo é plenamente aplicável. Dentre eles, Yamashita entende que não há que se falar em ineficácia do dispositivo uma vez que o parágrafo único do art. 116 estabelece uma regra antiabusos dissimulatórios e, nesse sentido, o Código Civil já teria reprovado o abuso, pelo seu art. 187, sendo esse dispositivo também aplicável ao Direito Tributário em razão do “diálogo das fontes”²³¹.

No entanto, na dissimulação, compete à Autoridade Administrativa relatar qual foi o fato concreto dissimulado e qual foi o fato praticado pelo contribuinte, determinando qual a consequência tributária que deve prevalecer. Para tanto, é necessário que se estabeleça, em lei, um procedimento para a desconsideração, sob pena de ofensa à legalidade²³². Não é por outro motivo que a essa foi a previsão da Lei Complementar N° 104 de 2001. E assim o fez, pois não poderia prever mais do que isso. A competência para a Lei complementar, tal como prevista na Constituição, está limitada apenas para previsão de regras gerais, não podendo regulamentar a minúcia do problema²³³. Diante disso, conclui-se que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não é aplicável atualmente, pois não foi regulamentado.

compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm. Acesso em: 29 nov. 2019.

²²⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Palo: Noeses, 2016. p. 165.

²³⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Palo: Noeses, 2016. p. 168

²³¹ 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. 150.

²³² BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 225.

²³³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual./ até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 1164.

9 CONCLUSÃO

1) Na primeira parte desse trabalho, foram apresentadas as premissas conceituais para compreensão do problema objeto do trabalho. Concluiu-se que:

- a) O conceito de evasão possui menos divergências. Em regra, indica a prática de um ato cujo fim é o de não pagar ou pagar menos tributos, mediante ação ilícita e fraudulenta, durante ou após a ocorrência do fato gerador;
- b) O conceito de elisão apresenta maiores divergências na doutrina. Em regra, exprime conduta lícita, antes da ocorrência do fato gerador, cujo fim também é o de não pagar ou pagar menos tributos. No entanto, alguns autores também entendem que a elisão pode implicar em ilicitude, se for abusiva. Ainda, alguns autores apresentam uma terceira categoria, a elusão, para se referir ao ato que não é nem evasivo, nem elisivo, pois estaria no “caminho do meio”, sendo um ato abusivo. Contudo, essa última expressão não é amplamente utilizada na doutrina, de modo que não foi adotada como premissa para esse trabalho;
- c) Por não se tratar de práticas expressamente vedadas em lei, é sobre a elisão que se busca a aplicação de teorias antiabuso, como o abuso de direito, objeto desse trabalho;
- d) A teoria do abuso de direito foi mais desenvolvida no âmbito do direito privado. O abuso de direito é um instrumento de autocorreção do direito e se caracteriza por ser um *ilícito atípico*, pois representa a violação de uma de um princípio ou valor justificante de uma regra. A figura foi prevista para situações em que o legislador não pode prever as hipóteses em que o exercício de um direito subjetivo seria abusivo. Desse modo, a teoria do abuso de direito confere ao intérprete a possibilidade de adequar o exercício de um direito com os valores e princípios do sistema. O abuso de direito, atualmente, está previsto no ordenamento brasileiro no Código Civil, no art. 187;
- e) O abuso de direito difere das figuras do abuso de formas e da fraude à lei. O abuso de formas corresponde às hipóteses em que o contribuinte utiliza um negócio jurídico, abarcado pela hipótese de incidência tributária, mas descaracteriza um de seus elementos, escapando à tributação. A fraude à lei corresponde à violação indireta de uma outra regra, pelo uso de uma regra para contornar a regra imperativa;

2) Na segunda parte do trabalho, após a fixação das principais premissas conceituais sobre o assunto, tratou-se do problema, a partir da análise da doutrina e da jurisprudência sobre o tema. Ao fim, foram propostos os obstáculos à aplicação da teoria para desconsideração de planejamentos tributários.

- a) A doutrina é dividida no tocante à aplicabilidade do abuso de direito como limite ao planejamento tributário no Brasil;
- b) Parte da doutrina entende que a teoria do abuso de direito deve ser um limite ao planejamento tributário abusivo, em razão da efetivação dos princípios constitucionais como a igualdade e a capacidade contributiva. Além disso, para esses doutrinadores, o abuso de direito poderia ser utilizado como critério aplicável ao Direito Tributário porque está previsto ou no art. 187 do Código Civil, ou no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional;
- c) Outra parte da doutrina entende que a legalidade não permite a aplicação da teoria para a desconsideração de planejamentos tributários. Em regra, porque não haveria previsão legal, uma vez que o Código Civil não é aplicável e que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não é uma norma antiabuso;
- d) O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aplica a teoria do abuso de direito para desconsiderar planejamentos tributários, em geral, com fundamento no art. 187 do Código Civil de 2002. Contudo, a aplicabilidade da teoria do abuso de direito não é pacífica, já que alguns acórdãos determinaram exatamente o oposto. A questão ainda não foi tratada com profundidade pelo judiciário;
- e) A teoria do abuso de direito é inaplicável para a desconsideração de planejamentos tributários. Em primeiro lugar, pela ausência de previsão legal; em segundo lugar, pela impossibilidade de relativização da legalidade; em terceiro lugar, pela ausência de eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva; em quarto lugar, pela vedação do emprego da analogia para a exigência de tributos;
- f) O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não é uma norma antiabuso. A regra prevê a dissimulação como limite ao planejamento tributário, categoria que difere do abuso de direito. Além disso, o dispositivo é inaplicável por ora, pois não foi regulamentado;
- g) A aplicação do abuso de direito no âmbito do Direito Tributário deve estar restrita a duas hipóteses. Primeira, quando o abuso de direito é reconhecido no âmbito das relações privadas e seus efeitos atingem a hipótese de incidência tributária como

simples decorrência. Segunda, como mero indício de simulação ou dissimulação, dado que não raras vezes a prova de simulação é feita a partir de um conjunto de indícios. Se não restar comprovada a ocorrência de simulação ou dissimulação por um conjunto de elementos, não há como desconsiderar uma operação somente com base na teoria do abuso de direito;

- h) Aspectos econômicos não podem se confundir e, muito menos, se sobrepor aos aspectos jurídicos de uma operação, ainda mais em um ramo do direito pautado pela legalidade. O Direito Tributário não segue o sistema de concreção do Direito Civil, mas de máxima previsão e isso não está na legislação nem na opinião doutrinária, mas na Constituição Federal, que optou por uma distribuição rígida de competências e por uma seção inteira com regras limitadoras do poder de tributar. O direito ao planejamento tributário deve ser limitado apenas pelas regras expressamente previstas na legislação, a qual deve ser aplicável ao Direito Tributário e estar em conformidade com a Constituição Federal de 1988.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos**: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014.
- ÁVILA, Humberto. A prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas e sua tributação: o uso e o abuso do direito de criar pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2013. 17. v., p. 132-151.
- ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In GRUMPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 61-82.
- ÁVILA, Humberto. **Planejamento tributário**. RD Tributário 98/74-85. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. rev e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 29 nov. 2019.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10120.723067/2016-89. **Acórdão nº 1302003.229**. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo. Julgado em: 21/11/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10880.725865/2017-24. **Acórdão 2301-005.754**. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Antonio Sávio Nasureles. Julgado em: 08/11/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16643.720041/2011-51. **Acórdão nº 1201-001.872**. 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Julgado em: 19/09/2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16561.720163/2013-10. **Acórdão nº 9101003.374**. 1º Turma da Câmara Superior. Relator Conselheiro André Mendes de Moura. Julgado em: 19/01/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16561.720163/2013-10. **Acórdão nº 1201-001.474**, 2º Câmara, 1º Turma Ordinária. Relator Conselheiro Roberto Caparroz De Almeida. Julgado em: 11/08/2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16561.720155/2013-73. **Acórdão 9101-003.310**. 1º Turma da Câmara Superior. Relatora Conselheira Adriana Gomes Rêgo. Julgado em: 17/01/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16561.720155/2013-73. **Acórdão nº 1402-002.295**. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Julgado em: 13/09/2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16561.720070/2017-19. **Acórdão 1201-003.203**. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Gisele Barra Bossa. Julgado em: 16/10/2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10120.731437/2012-28. **Acórdão nº 1402-002.325**. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei. Julgado em: 04/10/2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16561.720147/2014-16. **Acórdão nº 1402-002.513**. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Julgado em: 17/05/2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.** Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 2446.** Relatora Ministra Carmen Lúcia. Em andamento. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 5058075-42.2017.4.04.7100.** Segunda Turma. Relator Desembargador Sebastião Ogê Muniz. Em andamento.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 31. ed. rev., ampl. e atual./ até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário** – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal>. Acesso em 06 out. 2019;

FARMER, Paul. The Creation of a New General Principle of EU Law through Tax: a response. In: DE LA FERIA, Rita; VOGENAUER, Stefan. **Prohibition of Abuse of Law: a new general principle of EU Law?** Oxford: Hart Law Books, 2011, p. 3-6.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário.** 2011. 266f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

GERMANO, Livia de Carli. **A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos.** 2010 208f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.
 HOUAISS, Antônio, VILLA, Mauro de Salles. **Minidicionário Houaiss da língua portuguesa**. 3.ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Objetiva, 2008.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997.

LAUTENSCHLÄGER, Milton Flávio de Almeida Camargo. **Abuso do direito**. São Paulo: Atlas, 2007.

LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p.14.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Pedro Baptista. **O abuso de direito e o acto ilícito**. Rio de Janeiro: Renato Americano, 1935.

ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SAMPAIO DORIA, Antônio Roberto. **Evasão e Elisão fiscal: Elementos de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: J. Bushatsky, 1977.

SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life**. Oxford: Clarendon, 2002.

SCHAUER, Frederick. **Thinking Like a Lawyer**. Cambridge: Harvard University Press, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O REFIS e a desjudicialização do planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, [s.v.], n. 232, p. 103-115, 2015.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

TRIDIMAS, P. Takis, Abuse of Right in EU Law: Some Reflections with Particular Reference to Financial Law. *In*: DE LA FERIA, Rita; VOGENAUER, Stefan. **Prohibition of**

Abuse of Law: a new general principle of EU Law? Oxford: Hart Law Books, 2011, p. 169-192.

VELLOSO, Andrei Pitten. Analogia e isonomia no Direito Tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas:** RTrib, v. 13, n. 62, p. 75-95, maio/jun. 2005.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos:** limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex Editora, 2005.