

A APLICAÇÃO DO ABUSO DE DIREITO COMO LIMITE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

THE APPLICATION OF THE ABUSE OF RIGHTS AS A LIMIT FOR TAX PLANNING

Débora Dolfini Agliardi

Pós-Graduanda em Direito Tributário pela FGV-SP. Graduada em Direito pela UFRGS. Advogada em Porto Alegre/RS. E-mail: debora.dolfini@humbertoavila.com.br

Recebido em: 07-09-2020

Aprovado em: 29-10-2020

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-46-8>

RESUMO

Este artigo trata da aplicação do abuso de direito como limite ao planejamento tributário. A teoria do abuso de direito, em geral, é definida como um método de autocorreção do direito para a conformação de uma regra com o seu princípio justificante. Parte da doutrina entende que a teoria é aplicável para desconsiderar planejamentos tributários. Outra parte entende que a aplicação do abuso de direito para esse fim seria incompatível com o ordenamento brasileiro. Diante disso, a primeira parte do artigo trata do conceito do abuso de direito, e a segunda propõe uma breve exposição dos fundamentos para a aplicação do abuso de direito como limite ao planejamento tributário, bem como dos fundamentos para sua não aplicação, para então apresentar obstáculos legais e constitucionais para o uso dessa teoria como limite aos planejamentos tributários.

PALAVRAS-CHAVE: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO, ABUSO DE DIREITO, PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

ABSTRACT

This paper is about the applicability of the abuse of rights as a limit for tax planning. The abuse of rights theory, in general, 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 theory is applicable to disregard tax planning. On the other hand, part of the doctrine understands that the abuse of rights' application for this purpose is not compatible with the Brazilian legal framework. So, the first part of this paper is about the abuse

of rights' definition, and the second part about the fundamentals to the application of the abuse of rights as a limit for tax planning, as well the fundamentals to its non-application, to, then, submit legal and constitutional impediments to the application of the abuse of rights as a limit for tax planning.

KEYWORDS: TAX PLANNING, ABUSIVE TAX PLANNING, ABUSE OF RIGHT, TAX LEGALITY

1. INTRODUÇÃO

Se a tributação é instituída e limitada pela lei, há um âmbito de liberdade de ação do contribuinte. É nesse ponto que surgem as controvérsias em torno dos limites ao planejamento tributário. No Brasil, em razão da ausência de regulação específica e de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, a doutrina e o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) passaram a 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.

Apesar de ser questão antiga no debate entre os operadores do direito, a sua pertinência fica evidente quando da análise de dois acórdãos publicados recentemente pelo CARF: um menciona que “a desconsideração, pela autoridade fiscal, de ato ou negócio jurídico simulado, praticado com abuso de direito ou forma é prevista no Art. 116, Parágrafo único do CTN [...]”¹; e outro menciona que “[...] as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto e inexistência de propósito negocial não tenham amparo no Direito Tributário Brasileiro, o que por si só já deveria afastar as exigências do IRPJ e da CSLL [...]”².

O CARF tem proferido decisões desconsiderando planejamentos tributários supostamente abusivos com fundamento na teoria do abuso de direito. Isso significa que operações, ainda que lícitas, tornaram-se ilegítimas. Percebe-se que a questão permanece atual e controvertida.

Diante disso, o objetivo deste artigo é analisar a aplicabilidade da teoria do abuso de direito no direito brasileiro. Para isso, a primeira parte pretende apresentar o conceito de abuso de direito, e a segunda, o panorama do problema na doutrina e nas decisões do CARF, para, ao final, apresentar os obstáculos à aplicabilidade do abuso de direito para a desconsideração de planejamentos tributários.

Destaca-se que outros limites ao planejamento tributário geralmente discutidos, como simulação, dissimulação, propósito negocial, substância sobre a forma ou consideração

1 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 13609.721828/2017-54. Acórdão n. 2301-006.705. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite, j. 04.12.2019.

2 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16682.7222364/2016-28. Acórdão n. 1201-003.561. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Gisele Barra Bossa, j. 22.01.2020.

econômica no Direito Tributário não serão abordados com profundidade. Por fim, também não fará parte da discussão o tratamento do instituto do abuso de direito em outros países. O objeto do artigo é a aplicação do abuso de direito no Direito Tributário para a desconsideração de planejamentos tributários no ordenamento brasileiro. É o que se passa a fazer.

2. O “ABUSO DE DIREITO” E A SUA PREVISÃO LEGAL

O conceito de abuso de direito foi desenvolvido, em especial, no direito francês, no qual foi aplicado principalmente para corrigir “distorções” do direito de propriedade³. Atualmente, a teoria tem sido invocada em vários ordenamentos, em diferentes áreas, para propósitos diversos⁴. 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. A partir dele, normas prevendo direitos seriam interpretadas para se permitir ou coibir o exercício de algum direito que, apesar de respeitar condições formais de licitude, seria abusivo⁵. Na mesma obra, Tridimas explica que o abuso de direito poderia ser entendido em dois sentidos. Primeiro, que o sujeito busca obter excessivas vantagens de um direito, causando danos desproporcionais a terceiros. Segundo, que resulta no uso indevido do direito, quando o sujeito busca um benefício que está de acordo com a regra, mas ultrapassa seus objetivos⁶.

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 abusivas⁷. Na classificação dos autores, os princípios podem servir como justificção das regras⁸, e as regras, seguindo a caracterização de Schauer, podem ser infraincludentes ou supraincludentes. De um lado, as supraincludentes abarcariam situações que não deveriam abarcar quando considerada a justificção daquela regra. De outro, as regras infraincludentes não abarcariam situações que deveriam abarcar, se considerada a razão daquela regra.

Uma vez que não há como o legislador prever todas as ocorrências futuras que a regra estaria abrangendo, mas não deveria, ou vice-versa, o legislador atribuiu ao aplicador do

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

4 TRIDIMAS, P. Takis. *Abuse of right in EU law: some reflections with particular reference to financial law*. In: DE LA FERIA, Rita; and VOGENAUER, Stefan. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?* Oxford: Hart Law Books, 2011. p. 169-192, p. 169.

5 FARMER, Paul. *The creation of a new general principle of EU law through tax: a response*. In: DE LA FERIA, Rita; and VOGENAUER, Stefan. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?* Oxford: Hart Law Books, 2011. p. 3-6.

6 TRIDIMAS, P. Takis. *Op. cit.*, p. 169.

7 ATIENZA, Manuel; e RUIZ MANERO, Juan. *Op. cit.*, p. 50-51.

8 *Ibidem*, p. 21.

direito, a partir da figura do abuso de direito, a função de conferir, no caso concreto, a solução correta⁹. Essa “correção” a partir da teoria do abuso de direito, segundo os autores, implica analogia, seja para aplicar as consequências de outra regra, diferente da regra permissiva aplicável ao caso, seja para criar uma restrição que não estava prevista. Isso porque, ainda que a ação fosse *prima facie* subsumível a determinada regra de permissão, não estaria de acordo com seus princípios justificantes¹⁰. Desse modo, 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*¹¹.

O problema para aplicar a teoria do abuso de direito segundo esses autores 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 delimitar as condições de aplicação¹².

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) o caráter *injustificado* desse dano, que se dá 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”¹³.

Para Pedro Martins, o abuso de direito é ato lícito perante o direito positivo, mas ilícito perante os princípios gerais¹⁴. 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 Civil¹⁵.

9 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.

10 ATIENZA, Manuel; e RUIZ MANERO, Juan. *Op. cit.*, p. 37.

11 *Ibidem*, p. 27-28.

12 *Ibidem*, p. 35-36.

13 *Ibidem*, p. 49.

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

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

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 prevendo o referido direito¹⁶.

Portanto, 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. O ato abusivo possui uma definição analítica que não admite que o abuso de direito seja invocado indistintamente.

Quanto à sua previsão legal, o abuso de direito está previsto como um ato ilícito no art. 187 do Código Civil de 2002¹⁷. 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 cível¹⁸. 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 direitos subjetivos¹⁹. O uso desses valores no dispositivo legal corrobora a teoria acima apresentada de que o abuso de direito representa uma conduta contrária aos princípios.

Alguns autores como Lobo Torres entendem que, sendo o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, inserido pela Lei Complementar n. 104 de 2001, uma norma antielisiva, estaria positivada a proibição do abuso no Direito Tributário. Para o autor, essa regra não trata de hipótese de simulação ou 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 jurisprudência²⁰. Douglas Yamashita também entende 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”²¹.

16 TRIDIMAS, P. Takis. Op. cit., p. 171.

17 “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 n. 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.)

18 “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 n. 7.661, de 21 de junho de 1945 (antiga lei de falências) [...]” (LAUTENSCHLÄGER, Milton Flávio de Almeida Camargo. Op. cit., p. 80).

19 LAUTENSCHLÄGER, Milton Flávio de Almeida Camargo. Op. cit., p. 80.

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

21 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.

AGLIARDI, Débora Dolfini. A Aplicação do Abuso de Direito como Limite ao Planejamento Tributário. Revista Direito Tributário Atual, n.46. p. 171-198. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral

Contudo, outra parcela da doutrina, à qual se filia este artigo, entende que essa regra representa uma norma antievasiva, pois trata apenas de uma especificação da simulação. Com efeito, até a Lei Complementar n. 104 de 2001, os limites para atuação do particular eram aqueles previstos no art. 149, inciso VII: dolo, fraude e simulação. Após a inclusão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, a dissimulação passa a ser mais um limite, figura que é distinta do abuso de forma e do abuso de direito.

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 n. 5.172, que deu origem ao Código Tributário Nacional; (ii) alteração da minuta da Lei Complementar n. 104/2001; (iii) rejeição do capítulo da Medida Provisória n. 66/2002 que pretendia regulamentar a previsão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional; (iv) recente rejeição da Medida Provisória n. 685, que tratava do dever de declaração de planejamentos à administração tributária. Essas tentativas evidenciam a rejeição social a regras que conferem maior discricionariedade para a administração pública²².

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 legalidade²³. Não é por outro motivo que 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 da questão²⁴. Portanto, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional sequer é aplicável atualmente.

Além do abuso de direito, figuras como o abuso de formas e a fraude à lei também são geralmente invocadas pela doutrina para contestar planejamentos tributários²⁵, mas diferem entre si. O abuso de formas compreende a ação que descaracteriza a forma do negócio jurídico. A figura, que tem origem no ordenamento alemão, está prevista expressamente na ordenação tributária alemã como critério para desconsideração de atos do contribuinte. Segundo Schoueri, o abuso de formas implica a adoção de uma estrutura irrazoável do negócio jurídico tal qual previsto pelo direito privado. O autor explica que,

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

23 *Ibidem*, p. 225.

24 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.

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

quando o legislador prevesse 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 formas²⁶.

Para Ávila, o abuso de forma significa desnaturar elementos essenciais do negócio jurídico, ou seja, há uma modificação de um requisito que lhe é essencial²⁷. 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”²⁸.

Com relação à fraude à lei, para Atienza e Manero, 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 imperativa²⁹. Nessa linha, Douglas Yamashita refere que, se no abuso de direito se utilizam irregularmente direitos subjetivos, na fraude à lei, se utiliza irregularmente a autonomia privada³⁰.

Do exposto, ainda que possuam estruturas e sistemática de aplicação similares, as figuras do abuso de direito, da fraude à lei e do abuso de forma são diferentes. O abuso de direito implica a violação do fundamento de uma regra; o abuso de forma, a desnaturação da estrutura do negócio jurídico; e a fraude à lei, a violação indireta de uma outra regra, pois o agente se utiliza de uma regra para contornar outra regra imperativa do sistema. Apresentado o conceito do abuso de direito, a próxima etapa deste artigo visa à análise do problema da aplicação do abuso de direito para a desconsideração de planejamentos tributários. É o que se passa a expor.

3. O ABUSO DE DIREITO COMO LIMITE AO PLANEJAMENTO 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 a justificativa de efetivação do princípio da capacidade contributiva. De outro lado, autores como Alberto Xavier

26 SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 766-768.

27 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. v. 17. p. 132-151. p. 140.

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

29 ATIENZA, Manuel; e RUIZ MANERO, Juan. *Op. cit.*, p. 71.

30 YAMASHITA, Douglas. *Op. cit.*, p. 294.

representam parcela da doutrina que privilegia os princípios da legalidade e da segurança jurídica.

Parte da doutrina entende que planejamentos tributários abusivos devem ser desconsiderados. Segundo Greco, 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 a conjugação dos valores da liberdade e da segurança jurídica com os valores da igualdade e da solidariedade³¹.

Greco refere que há décadas o tema do abuso de direito 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 ilícito, 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, 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 Fisco.

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, a inoponibilidade do planejamento tributário abusivo seria possível mesmo antes do Código Civil de 2002, porque decorreria dos princípios constitucionais, em especial da capacidade contributiva³².

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 será violada. Assim, o abuso de direito possibilitaria que atos do 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 contributiva³³.

Para ele, 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. Esses atos seriam

31 GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 200-201.

32 GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 208.

33 *Ibidem*, p. 209-211.

ilícitos apenas para fins fiscais³⁴. 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”, estará em desacordo com o objetivo do negócio jurídico e será abusivo.

Na mesma linha, 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 da congruência de valores e princípios que permeiam o ordenamento jurídico³⁵. 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 ineficaz³⁶.

Para Lobo Torres, não há grandes controvérsias acerca da aplicação da teoria do abuso de direito no Direito Tributário. A sua aplicação decorreria do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional³⁷, introduzido pela Lei Complementar n. 104/2001. Isso porque essa regra seria uma norma *antielisiva*, 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. Além disso, a ilicitude do abuso de direito positivada no art. 187 do Código Civil naturalmente influenciaria as previsões do Código Tributário Nacional. 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. 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 as áreas do direito, de modo a superar princípios “tupiniquins” como o da legalidade absoluta e o da tipicidade fechada³⁸. Assim, a Fiscalização poderia requalificar o ato abusivo, sem anular as suas consequências no plano das relações comerciais ou trabalhistas³⁹.

34 *Ibidem*, p. 212.

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

36 *Ibidem*, p. 84.

37 “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)” (BRASIL. Lei n. 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).

38 TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 89-90.

39 *Ibidem*, p. 25.

Com base nesses fundamentos, o Acórdão n. 1201-001.872⁴⁰, proferido pelo CARF, desconsiderou o planejamento tributário realizado pelo contribuinte, no qual houve amortização de ágio de operações societárias dentro e fora do grupo econômico. Nos termos do acórdão, a despeito da validade da operação societária e do direito do contribuinte de se auto-organizar, o ágio precisaria ter um fundamento econômico. No caso, não se discutiu a validade da operação, mas apenas sua oponibilidade perante a Fiscalização, “notadamente quando o seu objetivo único é o de obter vantagens tributárias”. O acórdão referiu que, após a vigência do Código Civil de 2002, o ato abusivo não só seria inoponível ao Fisco, mas constituiria um ilícito, nos termos do art. 187 do Código Civil. Assim, sustentou que cabe à Administração requalificar negócios jurídicos “que tenham como fim único a redução da carga tributária”.

Entendimento parecido prevaleceu no Acórdão n. 1201-001.474⁴¹, proferido em Recurso Voluntário também envolvendo a glosa de amortização de ágio gerado na aquisição de participação societária. Baseado na doutrina de Greco e no art. 187 do Código Civil, o acórdão entendeu que, além da oponibilidade perante o Fisco, a teoria do abuso de direito implicaria verificação da licitude do ato, o que foi confirmado pela Câmara Superior⁴².

No Acórdão n. 1402-002.295⁴³, concluiu-se, também com base na teoria de Greco, que não seria admitida no ordenamento brasileiro a prática de atos baseados em aparente legalidade que não tenham finalidade empresarial ou comercial, mas somente a redução dos tributos. O voto vencedor 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, que 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 comercial, mas cujo objetivo real seria unicamente se esquivar do pagamento dos tributos. Nos termos do acórdão, “[...] 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 o aplicador do Direito, não apenas o legislador. Para isso, teorias como abuso de direito e fraude à lei serviriam como instrumentos de controle dos planejamentos tributários. Nos termos da decisão, “o mais

40 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16643.720041/2011-51. Acórdão n. 1201-001.872. 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, j. 19.09.2017.

41 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720163/2013-10. Acórdão n. 1201-001.474. 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, j. 11.08.2016.

42 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720163/2013-10. Acórdão n. 9101-003.374. 1ª Turma da Câmara Superior. Relator Conselheiro André Mendes de Moura, j. 19.01.2018.

43 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720155/2013-73. Acórdão n. 1402-002.295. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, j. 13.09.2016.

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”. Essa decisão também foi mantida pela Câmara Superior⁴⁴.

No Acórdão n. 1402-002.325⁴⁵, estava sob análise a emissão das debêntures que teria sido realizada apenas para 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.

No Acórdão n. 1402-002.513⁴⁶, o planejamento também foi desconsiderado por ser abusivo. 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. Com fundamento na doutrina de Greco sobre abuso de direito e no art. 187 do Código Civil, o Conselheiro relator referiu que o contribuinte não poderia praticar atos aparentemente legais que não tenham finalidade empresarial ou comercial. Segundo o voto, o direito de se planejar não pode ser absoluto; o seu limite é o abuso do direito de se planejar. Isto é, ainda que o negócio jurídico seja lícito, deve-se considerar o “conjunto da obra”⁴⁷.

De outro lado, outra parcela da doutrina refuta a aplicação dessa teoria para desconsideração de planejamentos tributários. Em regra, o faz em razão da ausência de previsão legal e da indevida limitação à liberdade do contribuinte. Nesse sentido, Xavier entende que, pela teoria 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 lei⁴⁸. O autor relata que, em outros países, se utiliza a teoria do abuso de forma jurídica, negócio indireto, fraude à

44 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720155/2013-73. Acórdão n. 9101-003.310. 1ª Turma da Câmara Superior. Relatora Conselheira Adriana Gomes Rego, j. 17.01.2018.

45 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 10120.731437/2012-28. Acórdão n. 1402-002.325. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei, j. 04.10.2016.

46 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720147/2014-16. Acórdão n. 1402-002.513. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, j. 17.05.2017.

47 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720147/2014-16. Acórdão n. 1402-002.513. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, j. 17.05.2017, fl. 25.

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

lei. No entanto, no Brasil, não há uma definição tão clara desses conceitos para fins fiscais, justamente porque no ordenamento brasileiro a questão não é legislada⁴⁹.

Xavier possui 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 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 plano, para evitar que o direito subjetivo de um particular se sobrepujasse ao direito de outro. Contudo, as relações entre Estado e contribuinte não são paritárias, nem há um direito subjetivo do Estado. Essa transposição da teoria do direito privado para o Direito Tributário colocaria o problema da elisão fiscal fora dos limites constitucionais de direitos e garantias⁵⁰. 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”⁵¹.

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 solidariedade. Para a autora, haveria um aspecto formal e um material contra a aplicação do abuso de direito para descon sideração de planejamentos tributários. Quanto ao aspecto formal, a Constituição Federal de 1988 reservou à lei complementar a previsão de normas gerais de Direito Tributário⁵², contudo, o Código Civil de 2002 é lei ordinária; somente os vícios previstos no Código Tributário Nacional deveriam ser aplicáveis para descon siderar exclusivamente efeitos fiscais⁵³.

O aspecto material relaciona-se com o fato de que inexistente um direito da Fazenda Pública a ser abusado. Segundo a autora, 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 do fato gerador, nunca antes disso⁵⁴. Desse modo, seria impossível abusar de um direito que, na verdade, não existe. Se a

49 *Ibidem*, p. 88.

50 XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 107.

51 *Ibidem*, p. 109.

52 “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: [...]” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 4 jun. 2020).

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

54 *Ibidem*, p. 229.

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.

Para a autora, se o abuso de direito busca efetivar um valor intrínseco à norma, não teria como aplicá-lo ao Direito Tributário, 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 Civil⁵⁵. Os vícios do negócio jurídico, definidos pelo Código Civil, seriam aplicáveis ao Direito Tributário apenas quando surtisses efeitos também no âmbito civil. A economia de tributos não poderia representar um vício por si só, pois a motivação *extratributária* não foi um critério de validade do negócio jurídico utilizado pela legislação⁵⁶⁻⁵⁷.

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, a limitação à autonomia privada. A aplicação do abuso de direito exigiria a existência de limites aos direitos subjetivos. Nesse sentido, os limites impostos pelo Código Civil são o fim econômico e social, 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 vigente⁵⁸.

O primeiro obstáculo para a 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 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 legalidade⁵⁹.

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 Civil, a aplicação desse dispositivo atrairia a aplicação do art. 927 do Código Civil⁶⁰. 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

55 LEÃO, Martha Toribio. Op. cit., p. 237.

56 Ibidem, p. 248.

57 Ibidem, p. 308.

58 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. 123-128.

59 BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária – limites normativos. Tese (Livre-docência) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 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.

60 “Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo” (BRASIL. Lei n. 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).

abusivo, impõe-se a reparação do dano, e não a anulação do ato. O contribuinte teria que indenizar o erário pelo ilícito causado. No entanto, o art. 3º do Código Tributário Nacional⁶¹ determina que o tributo não pode constituir sanção ao ilícito, logo, haveria expressa vedação legal à adoção da tese do abuso de direito.

O terceiro obstáculo estaria no fato de que o art. 187 do Código Civil não foi elaborado para alcançar relações entre o Fisco e o contribuinte. O autor explica que a *interpretação teleológica* (adotada pelos defensores à aplicação da teoria do abuso) resultaria, na verdade, na conclusão de que o art. 187 do Código Civil é inaplicável para as relações com o Fisco. A intenção do legislador com esse dispositivo (concretizar a boa-fé, os bons costumes e o fim econômico ou social) não foi pensada sob a relação Fisco-contribuinte, mas sob a relação entre os particulares.

O quarto obstáculo 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 direito.

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, das consequências previstas de uma hipótese regulada para uma hipótese não regulada. Contudo, a aplicação da analogia para exigência de tributos é expressamente vedada no § 1º do art. 108 do Código Tributário Nacional, e o art. 187 do Código Civil não representa uma exceção a essa regra⁶². Assim, ele conclui que o critério do abuso de direito não foi positivado no ordenamento como limite ao planejamento tributário⁶³.

Com base nesses argumentos, o Acórdão n. 1302-003.229⁶⁴, que tratava de planejamento tributário realizado mediante uma série de operações de aumento de capital social e venda de ações, entendeu que os atos que visam à economia tributária não deveriam ser considerados inoponíveis ao Fisco. Para o relator, somente diante da simulação é que um ato seria inoponível, 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.

61 “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 n. 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).

62 FLÁVIO NETO, Luís. Op. cit., p. 140-144.

63 Ibidem, p. 249.

64 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 10120.723067/2016-89. Acórdão n. 1302-003.229. 3ª Camara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, j. 21.11.2018.

116 do Código Tributário Nacional é que se poderia falar em mecanismos de combate ao abuso de direito.

Em outro julgamento ainda mais recente, Acórdão n. 1201-003.203⁶⁵, 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. Contudo, a Conselheira relatora esclareceu que em momento algum a Fazenda questionou a existência ou validade do ágio gerado na operação. O único fundamento da autuação seria a ausência de propósito negocial e o uso de planejamento tributário abusivo. No entanto, a Constituição 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 às 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: “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 tributária”⁶⁶.

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. Por essas razões, a Fiscalização deveria ter fundamentado a autuação no art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional.

Com relação ao posicionamento do judiciário sobre o problema, pode-se dizer que ainda não foi discutido com profundidade, 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 muitos casos sobre planejamento tributário envolvem autuações de

65 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720070/2017-19. Acórdão n. 1201-003.203. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Gisele Barra Bossa, j. 16.10.2019.

66 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720070/2017-19. Acórdão n. 1201-003.203. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Gisele Barra Bossa, j. 16.10.2019. p. 20.

valores altos, com matérias complexas e de grande imprevisibilidade, o que faz com que os contribuintes acabem desistindo do processo para aderir a algum programa de parcelamento de débitos tributários⁶⁷⁻⁶⁸ ou evitem a judicialização da autuação, que exigiria a garantia de alto valor, além do risco da alta sucumbência.

Diante dessas circunstâncias, o CARF tem sido o protagonista nessas discussões. Da análise dos julgados, conclui-se que o CARF 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, a aplicabilidade da teoria do abuso de direito não é pacífica, já que alguns acórdãos entenderam exatamente o oposto, o que demonstra a incerteza no tratamento da matéria.

4. OBSTÁCULOS PARA A APLICAÇÃO DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO COMO LIMITE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A teoria do abuso de direito é inaplicável para a desconsideração de planejamentos tributários, primeiro, em razão da ausência de previsão legal; segundo, em razão da vedação do art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional; e, terceiro, em razão da ausência de eficácia positiva da capacidade contributiva.

O primeiro obstáculo para a aplicação do abuso de direito em matéria tributária é a ausência de previsão legal. O abuso de direito está previsto como ato ilícito no art. 187 do Código Civil de 2002. Não há outro dispositivo na legislação tributária que trate expressamente dessa espécie de ilícito atípico. Esse dispositivo, contudo, é inaplicável para os fins que o CARF e parcela da doutrina pretendem.

Apesar de Greco defender, a partir das lições de Miguel Reale, que a aplicação da regra do Código Civil no Direito Tributário encontra fundamento nos art. 1º a 3º da Constituição Federal, os quais estabelecem os valores da ética, dignidade, liberdade, socialidade⁶⁹, o art. 187 do Código Civil não tem a aplicabilidade pretendida, pois é lei ordinária. A Constituição estabelece no art. 146, sem exceções, que as “limitações constitucionais ao poder de tributar” e as normas gerais de Direito Tributário serão dispostas por lei complementar⁷⁰. Ora, uma regra que disponha sobre a desconsideração de uma operação em razão de abuso de direito inquestionavelmente será uma norma geral, pois trata da desconsideração ou requalificação do “fato gerador” e obrigatoriamente deverá ser veiculada por meio de lei complementar. Portanto, nesse ponto, o Código Civil não é aplicável, pois, conforme já

67 A título de exemplo, no Recurso Especial n. 826.469/RS, o contribuinte desistiu da ação para adesão a programa de parcelamento tributário (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 826.469/RS. Relatora Ministra Denise Arruda, j. 04.05.2009).

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

69 GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 613-614.

70 LEÃO, Martha Toribio. *Op. cit.*, p. 228.

afirmou Ávila, “O novo Código Civil não importa quando houver reserva de lei complementar”⁷¹.

Alguns autores defendem que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional possibilitaria a aplicação de teorias antiabuso. Contudo, o dispositivo é expresso ao tratar da dissimulação, vício do plano da existência, e não do abuso de direito, vício do plano da validade⁷².

Diante disso, a legalidade apresenta-se como limite intransponível à aplicação da teoria do abuso de direito para desconsideração de planejamentos tributários. 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 a previsão de uma legalidade tributária específica, art. 150, inciso I⁷³, além da legalidade geral, art. 5º, inciso II⁷⁴. Dessas características decorre a conclusão de que 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 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 livre⁷⁵. No Direito Tributário brasileiro, a legalidade recebeu uma especificação no art. 150, inciso I, da Constituição, funcionando como um verdadeiro limite ao poder de tributar⁷⁶.

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 tipologia⁷⁷. Em razão disso, conclui-se pela incompatibilidade da legalidade prevista na

71 ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 61-82. p. 72.

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

73 “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/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 4 jun. 2020).

74 “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 senão em virtude de lei” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 4 jun. 2020).

75 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 33.

76 SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2018, p. 305.

77 XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 17-18.

Constituição com a aplicação da teoria do abuso de direito para descon sideração de planejamentos tributários.

Conforme se observou anteriormente, o abuso de direito é uma espécie de ilícito *atípico*, pois implica a 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 como limite ao planejamento tributário. 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 exaustivamente as hipóteses de incidência⁷⁸.

A própria Constituição dispôs que compete ao Poder Legislativo, por meio da lei, determinar quais manifestações de capacidade contributiva serão objeto de tributação – e não que qualquer manifestação de capacidade contributiva poderá ser objeto de tributação por determinação do intérprete⁷⁹. A Constituição determinou a seleção dos fatos tributáveis⁸⁰. Em outras palavras, para haver tributação, deve haver manifestação de capacidade contributiva, mas, havendo capacidade contributiva, nem sempre haverá tributação, a qual 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. Sobre o ponto, 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 § 1º do art. 108 do Código Tributário Nacional “calibrou” o conflito entre o princípio da igualdade e o 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 a situação não prevista em lei em nome do princípio da capacidade contributiva⁸¹.

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

78 ÁVILA, Humberto. Op. cit., 2004, p. 79.

79 LEÃO, Martha Toribio. Op. cit., p. 175.

80 XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 18.

81 SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2018, p. 781.

critério da estrutura e, portanto, não pode sofrer qualquer relativização em nome de algum princípio⁸². Essa nem sempre é a lógica do Direito Civil, pois os princípios informadores do direito privado e os princípios informadores do Direito Tributário exercem funções diferentes. Enquanto no Direito Tributário eles informam a criação de regras dotadas da necessária precisão, no Direito Civil, permitem que regras dotadas de generalidade sejam interpretadas em conformidade com os princípios informadores, como o da eticidade e o da solidariedade⁸³.

Assim, considerando, de um lado, a ausência de previsão legal para aplicação da teoria do abuso de direito para descon sideração de planejamentos tributários e as características da legalidade, tal como prevista na Constituição Federal de 1988, e, de outro lado, a natureza *atípica* do abuso de direito, conclui-se pela inaplicabilidade da teoria do abuso de direito como limite aos planejamentos tributários.

O segundo obstáculo à aplicação da teoria do abuso de direito para descon sideração de planejamentos tributários é a vedação à analogia para exigência de tributos. Conforme referido na primeira parte deste artigo, que tratou do conceito de abuso de direito, a aplicação dessa teoria no direito privado implica analogia.

Para Atienza e Manero, a aplicação do abuso de direito implicaria a analogia *legis*, a aplicação da consequência de outra regra pelas razões justificadoras da regra permissiva, ou a analogia *iuris*, criação de uma regra de restrição resultado do abuso de direito⁸⁴. 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”⁸⁵.

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. Em alguns casos, contudo, pode haver a constatação de uma lacuna, mas o seu preenchimento ser vedado pelo próprio ordenamento, que obriga a elaboração de lei pelo Poder Legislativo⁸⁶.

82 MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 46.

83 BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 204.

84 ATIENZA, Manuel; e RUIZ MANERO, Juan. Op. cit., p. 28-29.

85 “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 n. 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/l5172.htm. Acesso em: 29 nov. 2019).

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

Em geral, analogia refere-se ao ato de aplicar uma regra estabelecida para uma determinada conduta a outra conduta semelhante para a qual não há regra⁸⁷. 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’”⁸⁸. 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 interpretativas⁸⁹. Implica um processo interpretativo integrativo por parte do aplicador, característica que a faz prática 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. 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 análise⁹⁰. 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 § 1º do art. 108. Isso pois, no caso de abuso, o contribuinte 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 gerador⁹¹.

Este artigo 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 o contrário. Não é a hipótese de incidência *que procura o fato gerador*.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 266.

⁸⁸ LEÃO, Martha Toribio. *Op. cit.*, p. 153.

⁸⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. Analogia e isonomia no direito tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 13, n. 62, p. 75-95, maio/jun. 2005. p. 83.

⁹⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit.*, p. 267.

⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 55.

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 como limite ao planejamento tributário. Esse dispositivo é invocado para que não se empregue uma situação mais gravosa para o contribuinte por analogia. Para Schoueri, a analogia é aplicada quando se busca não 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 foi⁹². 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 igualdade⁹³.

Essa definição vai ao encontro daquela abordada na primeira parte deste artigo, quando se tratou das razões para a aplicação do abuso de direito e da classificação das regras em *infra* e *supraincludentes*, situação em que 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 absurdos⁹⁴, o que não necessariamente deve ser corrigido. Isso ocorre porque as regras têm eficácia de *trincheira* de generalidades⁹⁵, ou seja, as regras funcionam como um obstáculo rígido para sua superação, diferentemente dos princípios, de modo que, no conflito entre regras e princípios, prevalecem as regras⁹⁶.

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 direito. 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 tributar⁹⁷.

A aplicação da teoria do abuso de direito como limite ao planejamento tributário tem como consequência a criação de uma regra de exceção antes inexistente para uma situação fática não descrita na regra⁹⁸. Nos planejamentos tributários, resultaria na desconsideração da operação realizada pelo contribuinte e na consequente requalificação do fato gerador, aplicando-lhe consequência prevista para outro fato gerador.

92 SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2018, p. 776.

93 LEÃO, Martha Toribio. Op. cit., p. 155.

94 SCHAUER, Frederick. Formalism. The Yale Law Journal v. 97, n. 4, p. 509-548, mar. 1988 apud LEÃO, Martha Toribio. O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 111.

95 SCHAUER, Frederick. Op. cit., p. 42.

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

97 LEÃO, Martha Toribio. Op. cit., p. 111-113.

98 ATIENZA, Manuel; e RUIZ MANERO, Juan. Op. cit., p. 49.

Todavia, como observado, no Direito Tributário, os resultados analógicos são vedados, não só pelo Código Tributário Nacional, no § 1º do art. 108, mas também pelo princípio da segurança jurídica e da legalidade, previstos na Constituição⁹⁹. Portanto, um dos obstáculos à aplicação da teoria do abuso de direito como limite ao planejamento tributário é a vedação da analogia para exigência de tributos.

O terceiro obstáculo 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 condições¹⁰⁰. 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 incidência. Até porque a inobservância do princípio poderá resultar na inconstitucionalidade da regra¹⁰¹.

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 econômica¹⁰², 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 lei¹⁰³. O princípio da capacidade contributiva possui uma eficácia negativa, constituindo “uma garantia individual do cidadão e não uma prerrogativa do Estado”¹⁰⁴.

99 VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 86.

100 CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., p. 103-105.

101 Ibidem, p. 112-113.

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

103 SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2018, p. 776.

104 FLÁVIO NETO, Luís. Op. cit., p. 86.

Isso porque, 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 Federal 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 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 Grandes Fortunas pela Constituição Federal, jamais instituído¹⁰⁵.

Em segundo lugar, a própria Constituição estabeleceu as funções do princípio da capacidade contributiva, dentre as quais não está a de servir como fundamento autônomo da incidência tributária. Ao mesmo tempo 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 impostos¹⁰⁶. 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”¹⁰⁷. A Constituição atribui à capacidade contributiva a *função* de graduação da tributação – e não instituição¹⁰⁸.

Na Constituição, não há a criação de um sistema de *concreção* para o Direito Tributário, que atribua 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 Tributário¹⁰⁹, no qual ela foi expressa ao definir os meios pelos quais a solidariedade deve ser concretizada¹¹⁰.

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 capacidade contributiva estariam ligadas a uma ideia de coletividade, enquanto liberdade e segurança jurídica estariam ligadas a uma ideia de individualismo, egoísmo, não justa¹¹¹.

105 SCHOUEI, Luís Eduardo. Op. cit., 2018, p. 777.

106 “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 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/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 4 jun. 2020).

107 LEÃO, Martha Toribio. Op. cit., p. 141-142.

108 Ibidem, p. 185.

109 ÁVILA, Humberto. Op. cit., 2004, p. 61-82.

110 LEÃO, Martha Toribio. Op. cit., p. 134.

111 TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 58-95.

Essa forma de argumentação demonstra justamente o que Ávila chama de *emotivismo*: usar adjetivos que despertam emoções como técnica argumentativa¹¹².

De tudo que foi exposto, conclui-se pela inaplicabilidade da teoria do abuso de direito para a descon sideração de planejamentos tributários. Primeiro, pela ausência de previsão legal; segundo, pela impossibilidade de relativização da legalidade; terceiro, pela vedação do emprego da analogia para a exigência de tributos; e quarto, pela ausência de eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva.

Neste artigo, entende-se que a aplicação do abuso de direito no âmbito do Direito Tributário para descon sideração de planejamentos tributários está restrita a duas hipóteses. Primeira, quando o abuso de direito é reconhecido no âmbito das relações privadas e seus efeitos naturalmente atingem a hipótese de incidência tributária. 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 descon siderar uma operação somente com base na teoria do abuso de direito.

5. CONCLUSÃO

O abuso de direito é um instrumento de autocorreção do direito e se caracteriza por ser um ilícito atípico, pois representa a violação de um princípio ou valor. 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.

A doutrina é dividida no tocante à aplicabilidade do abuso de direito como limite ao planejamento tributário. Parte entende que a teoria do abuso de direito deve ser um limite ao planejamento tributário abusivo, em razão da efetivação de princípios constitucionais como a igualdade e a capacidade contributiva, ou da previsão ou no art. 187 do Código Civil, ou no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional; outra parte da doutrina entende que a teoria é inaplicável para a descon sideração de planejamentos tributários, porque não haveria previsão legal, uma vez que o Código Civil não é aplicável, e o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não é uma norma antiabuso.

O CARF aplica a teoria do abuso de direito para descon siderar planejamentos tributários, em geral, com fundamento no art. 187 do Código Civil de 2002. Contudo, a aplicabilidade da teoria do abuso de direito como limite ao planejamento tributário não é pacífica, já que alguns acórdãos determinaram exatamente o oposto.

¹¹² ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 69.

Apesar disso, a teoria do abuso de direito é inaplicável para a desconsideração de planejamentos tributários. Primeiro, pela ausência de previsão legal; segundo, pela impossibilidade de relativização da legalidade; terceiro, pela vedação do emprego da analogia para a exigência de tributos e, quarto, pela ausência de eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva. O abuso de direito poderia servir apenas 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; ou ser aplicado quando reconhecido no âmbito cível.

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 a máxima previsão. É o que dispõe a 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 pelas regras expressamente previstas na legislação, aplicáveis ao Direito Tributário e em conformidade com a Constituição.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ATIENZA, Manuel; e RUIZ MANERO, Juan. *Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder*. 1. ed. Tradução: Janaina Roland Matida. 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. v. 17. p. 132-151.

_____. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019.

_____. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 61-82.

_____. *Planejamento tributário*. RD Tributário 98/74-85. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *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. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 13609.721828/2017-54. *Acórdão n. 2301-006.705*. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite, j. 04.12.2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16682.7222364/2016-28. *Acórdão n. 1201-003.561*. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Gisele Barra Bossa, j. 22.01.2020.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16643.720041/2011-51. *Acórdão n. 1201-001.872*. 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, j. 19.09.2017.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 10120.723067/2016-89. *Acórdão n. 1302-003.229*. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, j. 21.11.2018.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720070/2017-19. *Acórdão n. 1201-003.203*. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Gisele Barra Bossa, j. 16.10.2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720070/2017-19. *Acórdão n. 1201-003.203*. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Gisele Barra Bossa, j. 16.10.2019. p. 20.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720163/2013-10. *Acórdão n. 1201-001.474*. 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Roberto Caparroz De Almeida, j. 11.08.2016.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720163/2013-10. *Acórdão n. 9101-003.374*. 1ª Turma da Câmara Superior. Relator Conselheiro André Mendes de Moura, j. 19.01.2018.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720155/2013-73. *Acórdão n. 1402-002.295*. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, j. 13.09.2016.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720155/2013-73. *Acórdão n. 9101-003.310*. 1ª Turma da Câmara Superior. Relatora Conselheira Adriana Gomes Régo, j. 17.01.2018.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 10120.731437/2012-28. *Acórdão n. 1402-002.325*. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei, j. 04.10.2016.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720147/2014-16. *Acórdão n. 1402-002.513*. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, j. 17.05.2017.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 4 jun. 2020.

_____. *Lei n. 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.

_____. *Lei n. 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.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 826.469/RS*. Relatora Ministra Denise Arruda, j. 04.05.2009.

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.

FARMER, Paul. The creation of a new general principle of EU law through tax: a response. In: DE LA FERIA, Rita; and VOGENAUER, Stefan. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?* Oxford: Hart Law Books, 2011, p. 3-6.

FERRAZ JUNIOR, Tércio 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.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

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.

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.

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

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

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

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; and 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* 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.