



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**ANA CAROLINA ALVES ARAUJO**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO  
CTN E SEUS DESDOBRAMENTOS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

**FORTALEZA**

**2024**

ANA CAROLINA ALVES ARAUJO

A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN  
E SEUS DESDOBRAMENTOS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

FORTALEZA

2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação Universidade Federal do Ceará  
Sistema de Bibliotecas  
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a)  
autor(a)

---

A687 Araújo, Ana Carolina Alves.

A (in)constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN e seus  
desdobramentos no planejamento tributário / Ana Carolina Alves Araújo. – 2024.  
74 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de  
Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2024.

Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. Norma geral antielisão. 2. inconstitucionalidade. 3. segurança jurídica. 4. reserva de  
jurisdição. 5. planejamento tributário. I. Título.

CDD 340

---

ANA CAROLINA ALVES ARAUJO

A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN  
E SEUS DESDOBRAMENTOS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus e à minha família, por todo amor e suporte nessa caminhada.

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar, agradeço a Deus por ter me concedido a bênção de ter nascido em uma família que me deu tanto amor, apoio e cuidado. Agradeço especialmente aos meus pais e à minha avó, Madalena, por toda a base que me deram durante a minha vida. Sem todo suporte que tive durante todos esses anos, não seria capaz de ter chegado até aqui.

Ao meu namorado, Jeová, que esteve do meu lado nos momentos difíceis dessa caminhada, me incentivando a nunca desistir dos meus sonhos e criando novos sonhos comigo. Você é capaz de alegrar os meus dias mais conturbados e me tranquilizar da forma mais singular que existe.

Aos meus colegas de faculdade, por tornarem essa jornada tão especial. Vocês foram fundamentais para tornar o dia a dia mais leve e esses anos de graduação mais amenos em meio a tantos momentos de ansiedade que passamos durante o curso. Muito obrigada pelo companheirismo e por toda a troca de experiências.

Ao Professor Hugo de Brito Machado Segundo, por ter me orientado com tantas ideias pertinentes nesse trabalho tão importante para mim, com o qual finalizo muito feliz uma fase da minha vida.

Ao Dr. Zainito Holanda Braga e ao Dr. Expedito Ribeiro de Sousa Filho, que me acompanharam durante meu estágio na Procuradoria da Fazenda Nacional. Foi a rotina nesse órgão, com a supervisão desses grandes líderes, que me fez desenvolver especial atenção sobre o tema. Agradeço demais por toda a oportunidade de aprendizado que tive com cada um.

Por último, mas não menos importante, agradeço a todos os colaboradores da Faculdade de Direito, instituição centenária que muito me orgulho de ter feito parte. Vocês fazem história todo dia e mudam a vida de inúmeras pessoas, inclusive a minha. Muito obrigado por todo trabalho realizado!

“Ser livre é ter a liberdade de ditar suas ações e dispor de seus bens, e de todas as suas propriedades, de acordo com as leis regentes. Dessa forma, não ser sujeito à vontade arbitrária de outros, podendo seguir livremente a sua própria vontade” — John Locke.

## RESUMO

O presente trabalho busca analisar os impactos do parágrafo único do Art. 116 do Código Tributário Nacional, tanto em âmbito jurídico, mais abstrato, como no âmbito social, analisando seus desdobramentos em casos concretos de planejamento tributário. O principal objetivo do trabalho é analisar se é ou não constitucional o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN) e investigar seus impactos no planejamento tributário dos contribuintes brasileiros, com foco na interpretação jurídica, nas decisões judiciais e nas estratégias adotadas pelos contribuintes diante dessa questão. Para alcançar tal meta, será feita uma investigação sobre a fundamentação jurídica e doutrinária por trás da interpretação da norma antielisão, destacando argumentos tanto favoráveis quanto contrários à sua constitucionalidade. Além disso, será feita análise detalhada da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446 e análise de algumas decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que abordam a aplicação e a interpretação do parágrafo único do artigo 116 do CTN e que tratam sobre situações de planejamento tributário, buscando identificar padrões decisórios e divergências no que tange à aplicação da norma. Por fim, também serão examinados os efeitos práticos da interpretação do parágrafo único do artigo 116 do CTN no planejamento tributário dos contribuintes, incluindo estratégias adotadas para mitigar riscos fiscais e possíveis impactos sobre a segurança jurídica e a eficiência econômica dos contribuintes. Para alcançar tais objetivos, a metodologia utilizada foi a abordagem qualitativa da questão, utilizando-se do procedimento bibliográfico. A pesquisa teórica descritiva tem como finalidade abordar o maior número de aspectos possíveis a serem levados em consideração quando da análise do tema. O trabalho tem como desfecho o entendimento pela inconstitucionalidade da norma geral antielisão, em convergência com o entendimento minoritário do Supremo Tribunal Federal. Como resultado, compreende-se que os contribuintes brasileiros enfrentam um cenário de insegurança jurídica quando exercitam o seu direito ao planejamento tributário, que não foi resolvido, nem sequer amenizado, diante da declaração de constitucionalidade da norma que permite à autoridade administrativa a desconsideração de determinados atos praticados pelo contribuinte, conforme entendimento majoritário do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446.

**Palavras-chave:** Norma geral antielisão; inconstitucionalidade; segurança jurídica; reserva de jurisdição; planejamento tributário.



## ABSTRACT

The present work seeks to analyze the impacts of the paragraph one of Article 116 of the National Tax Code, both in the legal aspect, more abstract, and in the social sphere, analyzing its consequences in concrete cases of tax planning. The main objective of the work is to analyze whether or not the paragraph one of article 116 of the National Tax Code (CTN) is constitutional and investigate its impacts on the tax planning of Brazilian taxpayers, focusing on legal interpretation, judicial decisions and strategies adopted by taxpayers facing this issue. To achieve this goal, an investigation will be carried out into the legal and doctrinal foundations behind the interpretation of the anti-avoidance rule, highlighting arguments both in favor and against its constitutionality. In addition, a detailed analysis will be made of Direct Action of Unconstitutionality 2446 and analysis of some administrative decisions of the Administrative Council of Tax Appeals that address the application and interpretation of the paragraph one of article 116 of the CTN and that deal with tax planning situations, seeking to identify decision-making patterns and divergences regarding the application of the standard. Finally, the practical effects of the interpretation of the sole paragraph of article 116 of the CTN on taxpayers' tax planning will also be examined, including strategies adopted to mitigate tax risks and possible impacts on taxpayers' legal certainty and economic efficiency. To achieve these objectives, the methodology used was a qualitative approach to the issue, using the bibliographic procedure. In search of producing more knowledge on the topic, enriching the debate, descriptive theoretical research aims to address the greatest number of possible aspects to be taken into consideration when analyzing the topic. The outcome of the work is the understanding that the general anti-avoidance rule is unconstitutional, in convergence with the minority understanding of the Federal Supreme Court. As a result, it is understood that Brazilian taxpayers face a scenario of legal uncertainty when exercising their right to tax planning, a situation that has not been resolved, nor even alleviated in the face of the declaration of constitutionality of the rule that allows the administrative authority to disregard certain acts carried out by the taxpayer, according to the minority understanding of the Federal Supreme Court in Direct Action of Unconstitutionality 2446.

**Keywords:** General anti-avoidance standard; unconstitutionality; legal security; reservation of jurisdiction; tax planning.

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 O DIREITO À REALIZAÇÃO DE UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	13
2.1 Distinção entre planejamento tributário lícito e ilícito	15
2.2 Diferença entre elisão, evasão e elusão fiscal	16
2.3 Subdivisão da elisão fiscal em espécies	19
3 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN.....	21
3.1 Possibilidade de violação do princípio da legalidade	30
3.2 Violação da Reserva de Jurisdição	35
4 FORMAS MENOS GRAVOSAS DE ATENDER AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	42
4.1 Alcance do princípio da capacidade contributiva	42
4.2 Desproporcionalidade do argumento para legitimar cobranças sobre fatos geradores não previstos em lei	43
4.3 Meios de garantir a obediência à capacidade contributiva sem ferir a legalidade tributária	46
5 DESDOBRAMENTOS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E ANÁLISE DAS DECISÕES DO CARF	50
5.1 Impacto da norma geral antielisiva no planejamento tributário	51
5.2 Exploração das consequências práticas para os contribuintes brasileiros	55
5.3 Mudança nos critérios de diferenciação entre evasão e elisão fiscal	57
5.4 Análise da formação de sociedades empresariais como simulação e fraude à Lei	60
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	65
REFERÊNCIAS	69

## 1 INTRODUÇÃO

Esta pesquisa analisa a constitucionalidade do parágrafo único do Art. 116 do CTN, que foi adicionado pela Lei Complementar nº 104/2001. Apesar de ser um dispositivo que adentrou o ordenamento jurídico pátrio há mais de duas décadas, sempre foi, desde sua entrada em vigor, motivo de grandes discussões doutrinárias e jurisprudenciais. O julgamento da ADI 2446 pelo STF, em 2022, acentuou ainda mais o debate sobre o tema.

Alguns ministros da Corte Superior, como a relatora da referida ADI, Ministra Cármen Lúcia, e o Ministro Dias Toffoli defendem a constitucionalidade da norma geral antielisão, afirmando que não há violação ao princípio da legalidade e que não seria o caso de reserva de jurisdição<sup>1</sup>.

Noutro giro, outros ministros, como os Ministro Ricardo Lewandowski e o Ministro Alexandre de Moraes, entendem pela inconstitucionalidade da norma geral antielisão, tendo em vista que tanto o Código Civil quanto o Código Tributário Nacional já trazem dispositivos que tratam dos casos de anulabilidade ou nulidade dos negócios jurídicos em casos de fraude ou simulação, somado ao fato de que atribuir a autoridade administrativa a competência para desconsiderar negócios jurídicos configura violação ao princípio da reserva de jurisdição<sup>2</sup>.

O tema foi escolhido para o presente trabalho tendo em vista os desdobramentos que a decisão proferida pelo STF na ADI 2446, em 2022, podem ter para o planejamento tributário dos contribuintes brasileiros e para a delimitação da atuação administrativa, realizando uma análise sob o prisma da segurança jurídica.

Sendo assim, os problemas que se buscam esclarecer com a presente análise são: Quais são os principais fundamentos jurídicos e doutrinários que embasam os argumentos favoráveis e contrários à constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN, e como essas interpretações influenciam as discussões sobre o tema? Como a interpretação dada pelo STF no julgamento da ADI 2446 influencia o planejamento tributário dos contribuintes brasileiros se comparada com as interpretações que eram dadas antes de seu julgamento? O dispositivo em análise é, de fato, necessário para garantir a obediência ao princípio da

---

<sup>1</sup> BRASIL. Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 0001237-49.2001.1.00.0000**. Lei Complementar nº 104/2001. Inclusão do Parágrafo Único ao Art. 116 do Código Tributário Nacional: Norma Geral Antielisiva. Requerente: Confederação Nacional Do Comércio - CNC. Intimado: Presidente da República. Relator: Min. Cármen Lúcia. Data do julgamento: 11 abr. 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em: 14 mar. 2024.

<sup>2</sup> *Ibid.*

capacidade contributiva? Ou seria uma medida desproporcional que traz mais insegurança que igualdade? Quais são os padrões decisórios identificados nas jurisprudências relacionadas à interpretação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, e como essas decisões variam no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em relação à sua aplicação e constitucionalidade? De que maneira a interpretação do parágrafo único do artigo 116 do CTN impacta as estratégias de planejamento tributário dos contribuintes brasileiros, e quais são as principais medidas adotadas para lidar com os riscos fiscais decorrentes dessa interpretação, visando garantir a segurança jurídica e a eficiência econômica das negociações feitas pelos contribuintes?

Este estudo emprega métodos qualitativos, posto que analisa uma realidade constituída de fenômenos socialmente construídos<sup>3</sup> e análise bibliográfica técnica para explorar a questão da (in)constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), além de suas repercussões no planejamento tributário dos contribuintes no Brasil. A primeira etapa envolve um levantamento de literatura relevante, incluindo legislação, doutrina, jurisprudência, artigos acadêmicos e outras fontes importantes. Em seguida, o foco se volta para a avaliação detalhada do dispositivo em análise, abarcando seu texto, evolução legislativa, interpretações doutrinárias e decisões judiciais pertinentes. Este exame jurídico procura elucidar os argumentos a favor e contra a constitucionalidade do mencionado parágrafo, levando em consideração, principalmente, aqueles mencionados no julgamento da ADI 2446.

A pesquisa também inclui um estudo sobre jurisprudências selecionadas para evidenciar os efeitos da aplicação deste dispositivo no planejamento fiscal dos contribuintes brasileiros. Envolve a análise de casos específicos onde o parágrafo único do artigo 116 do CTN é invocado, destacando suas consequências e ramificações.

Adicionalmente, realiza-se uma comparação entre as diversas interpretações doutrinárias e decisões jurisprudenciais acerca da constitucionalidade do dispositivo, com o objetivo de identificar padrões, discordâncias e tendências prevalentes em diferentes ambientes e cortes judiciais.

Com os dados da pesquisa, de natureza teórica, analisam-se estratégias adotadas pelos contribuintes para enfrentar as incertezas legais ligadas ao parágrafo único do artigo 116 do CTN e seus efeitos sobre o planejamento fiscal. Estas análises têm como intuito melhorar

---

<sup>3</sup> APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia da Ciência: Filosofia e prática da pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

as práticas tributárias e fortalecer, na medida do possível, a segurança jurídica para os contribuintes.

Para alcançar os objetivos acima mencionados, o presente trabalho se divide em quatro capítulos: no primeiro, será feita uma análise acerca dos conceitos que circundam a temática, quais sejam, o planejamento tributário, a elisão fiscal, a evasão fiscal e, ainda, a elusão fiscal; no segundo será feita uma análise jurisprudencial mais específica acerca da constitucionalidade do parágrafo único do Art. 116 do CTN, principalmente por meio da apreciação aos argumentos trazidos pelos ministros que votaram tanto a favor quanto contra a constitucionalidade da norma geral antielisiva no julgamento da ADI 2446.

No terceiro capítulo, serão apontadas medidas menos gravosas para garantir o princípio da capacidade contributiva, discutindo sobre seu alcance e até onde o dispositivo legal em análise é necessário para o devido respeito à justiça fiscal. Por fim, será feita uma avaliação das decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a fim de identificar como a aplicação do referido dispositivo legal pode impactar o planejamento tributário dos contribuintes brasileiros.

## 2 O DIREITO À REALIZAÇÃO DE UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O conhecimento sobre o que é e quais são as finalidades de um planejamento tributário ainda não é suficientemente difundido na sociedade brasileira. Embora o debate sobre a questão já tenha ganhado força no âmbito empresarial, a maior parte da população, pessoas físicas, não tem ideia dos benefícios que podem ser obtidos através de um bom planejamento tributário.

Isso se deve ao fato de que, na realidade, a consciência fiscal de forma geral não é muito presente no povo brasileiro, o que facilita a ocorrência de abusos na lei, que dificilmente seriam recebidos com a indignação massiva que mereceriam, mas isso não é por acaso. Jean-Baptiste Colbert, oficial da França que exercia as funções de Ministro de Finanças do Rei Luís XIV, já afirmava que “a arte da tributação consiste em depenar o ganso de modo a obter a maior quantidade de penas com o menor volume possível de grasnidos”<sup>4</sup>. Isso significa que quanto menos conhecimento um povo tiver sobre a legislação tributária, sobre os limites ao poder de tributar, sobre quanto paga de tributos todos os dias, mais fácil é arrecadar de forma arbitrária.

Um dos direitos conferidos aos contribuintes é o direito ao planejamento tributário. Alguns contribuintes, inclusive, o exercem mesmo sem saber do que se trata. Por exemplo, quando uma empresa se forma, precisa escolher de que forma vai pagar seus tributos. A escolha pode ser feita entre três regimes, quais sejam, simples nacional, lucro real e lucro presumido. A lei impõe algumas limitações para que as empresas adotem um regime ou outro, mas se a pessoa jurídica cumprir os requisitos de dois regimes e optar pelo que lhe seja menos gravoso do ponto de vista tributário, está realizando planejamento tributário. Definição mais clara do termo é trazida por Miguel Delgado Gutierrez<sup>5</sup> no seguinte trecho:

[...] daí decorre a liberdade do contribuinte praticar os planejamento tributário. Ele pode validamente optar, entre os diversos atos e negócios jurídicos que estão à sua disposição, pela realização daqueles que lhe levam a atingir o resultado que lhe traga menores ônus fiscais, evitando praticar aqueles atos ou negócios jurídicos que lhe acarretem maior tributação.

Conforme bem esclarece o autor, trata-se de uma liberdade do contribuinte. Não se pode olvidar que a Constituição Federal traz, em seu Art. 5<sup>o</sup>, a liberdade e a propriedade

---

<sup>4</sup> Frase publicada no Jornal Le Monde da França. “*L’art de l’imposition consiste à plumer l’oie pour obtenir le plus possible de plumes avec le moins possible de cris*”. Disponível em: [http://www.lemonde.fr/argent/article/2014/04/23/comment-les-francais-paient-de-l-impot-sur-l-impot\\_4405728\\_1657007.html](http://www.lemonde.fr/argent/article/2014/04/23/comment-les-francais-paient-de-l-impot-sur-l-impot_4405728_1657007.html). Acesso em: 04 abr. 2024.

<sup>5</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.116.

<sup>6</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos

como direitos fundamentais expressos no *caput*. Dessa forma, fica evidente a elevação que esses direitos possuem no ordenamento jurídico pátrio. Além disso, Paulo Ayres Barreto<sup>7</sup> defende que a livre iniciativa, fundamento da República Federativa do Brasil, conforme disciplina o Art. 1º da CRFB/88<sup>8</sup>, também pode embasar a utilização do planejamento tributário, principalmente no ramo do empreendedorismo. Isso se deve ao fato de que, desde que atue dentro da licitude, o contribuinte que opera no ramo empresarial tem o direito de gerir seu negócio como bem entender, optando, inclusive, pelos caminhos que lhe conduzam a uma menor tributação. Assim, com mais liberdade sobre o patrimônio, pode deliberar sobre questões relacionadas à investimentos ou à contratações que sua empresa eventualmente faça da forma que lhe parecer mais vantajosa em termos fiscais.

Tal análise feita pelo autor sobre planejamento tributário tem relevância de forma mais específica em relação à empresas, pessoas jurídicas, posto que o Brasil é um dos países que mais cobra tributos de suas empresas em todo mundo, segundo dados da Associação Brasileira de Bares e Restaurantes (ABRASEL)<sup>9</sup>. Sendo assim, a dificuldade de se manter uma empresa e, principalmente, de iniciar um empreendimento no país deve ser levada em consideração antes de desqualificar os atos que os contribuintes buscam realizar para diminuir a carga tributária incidente sobre seus negócios. Tal ponderação é, inclusive, uma forma de garantir o respeito aos valores sociais e da livre iniciativa, fundamentos da República Federativa do Brasil, conforme apontado anteriormente.

No mesmo sentido, Livia de Carli Germano<sup>10</sup> define que o planejamento tributário é um estudo prévio sobre os negócios jurídicos que podem ser realizados com finalidade de que o contribuinte possa optar pelo caminho que lhe seja menos oneroso. Esclarece a autora, de forma muito pertinente, que o planejamento tributário não deve ser relacionado, necessariamente, com atos lícitos ou ilícitos, mas sim com uma prática que objetiva a redução

---

estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]”. BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 11 abr. 2024.

<sup>7</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária: limites normativos**. São Paulo: USP, 2008. p. 265.

<sup>8</sup> “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa” BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 16 abr. 2024.

<sup>9</sup> ABRASEL. **Brasil é o 2º país do mundo que mais tributa empresas**. 2023. Disponível em: <https://abrasele.com.br/revista/legislacao-e-tributos/brasil-e-o-2-pais-do-mundo-que-mais-tributa-empresas-1/>. Acesso em: 16 abr. 2024.

<sup>10</sup> GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento tributário e os limites para a desoneração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 28.

da carga tributária. No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado<sup>11</sup> entende que o planejamento tributário:

É a atividade de examinar as formas pelas quais uma atividade econômica pode ser desenvolvida, e escolher a que se mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário. A expressão planejamento tributário pode designar essa atividade e pode também designar o resultado da mesma. [...]. O tema é excessivamente complexo, pois envolve a liberdade do cidadão de escolher para as suas atividades as formas jurídicas previstas no ordenamento e a questão de saber até onde essa liberdade pode ser admitida sem ingresso no campo da ilicitude.

Destaca-se, ainda o contraponto trazido pelo autor James Martins<sup>12</sup> evidenciando o paradoxo de que o mesmo Estado que limita a propriedade do contribuinte, precisa fazer isso justamente para defendê-la. É preciso receita para estruturar o Estado, que em consequência vai estruturar os órgãos de segurança, fundamentais à garantia dos direitos fundamentais, não apenas da própria segurança, como também da liberdade e da propriedade.

Portanto, não se questiona aqui a necessidade do pagamento de tributos, é inegável que são devidos. No entanto, é necessário garantir a previsibilidade da cobrança para que a insegurança social que procura combater com a arrecadação dos tributos, dentre outras finalidades, é claro, não seja substituída pela insegurança jurídica que igualmente fere os direitos fundamentais do contribuinte. Em decorrência disso, converge-se com a explanação de Hugo de Brito Machado Segundo<sup>13</sup> a respeito do direito que o contribuinte possui de fazer seu planejamento tributário de forma previsível:

Sustentamos que todo contribuinte tem o direito de praticar, sem que o Fisco possa surpreendê-lo, com razão, formulando exigência de tributo, qualquer conduta que esteja situada no plano da licitude, e somente ter de pagar os tributos que decorram dessa conduta lícita, sem que nenhum dos atos praticados deva ser desconsiderado.

Dessa maneira, estando suficientemente claro o direito que os contribuintes possuem de realizar seu planejamento tributário de forma lícita, passa-se a análise das possibilidades de uso desse instrumento de forma lícita ou ilícita.

## 2.1 Distinção entre planejamento tributário lícito e ilícito

Conforme abordado no subtópico anterior, o planejamento tributário é uma prática importantíssima, é um direito tanto de pessoas físicas quanto de pessoas jurídicas. Porém, por não ser amplamente conhecido e praticado pelos contribuintes, ele pode acabar

---

<sup>11</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 78 e 79.

<sup>12</sup>MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 13 e 14.

<sup>13</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. 3. ed. Coedição Malheiros de JusPodivm. 2024. p. 86.



sendo confundido com a mais bem conhecida sonegação fiscal. No entanto, os conceitos não podem ser utilizados como sinônimos, posto que, conforme disciplina Heleno Taveira Torres<sup>14</sup> o ato de se planejar é sempre lícito, ainda que o objeto deste planejamento, o ato em si, possa ser ilícito.

Entende-se muito relevante a distinção feita pelo autor, posto que elucida bastante o desacerto que o senso comum possui no sentido de que se programar para pagar menos tributos está diretamente relacionado com cometer crimes tributários. Ele esclarece que não há nada de errado em se planejar, licitamente, para pagar menos tributo. Tal atitude se encontra inteiramente dentro do direito à liberdade de cada um.

No entanto, dada a máxima vênia a definição do autor, entende-se neste trabalho que ao falar de planejamento tributário, deve-se presumir se tratar de algo lícito, feito dentro da discricionariedade de cada indivíduo. Caso haja, eventualmente, um abuso na execução desse planejamento que tenha como consequência a prática de ilícito, ele deixa de ser planejamento tributário e se torna evasão fiscal. Portanto, entende-se planejamento tributário como a conduta do contribuinte de, fundamentado em seus direitos fundamentais à liberdade e à propriedade, programar-se para pagar menos de tributo de uma forma que não seja contrária nem direta nem indiretamente à lei.

Nesse sentido, converge-se com a definição de planejamento tributário exarada por Hugo de Brito Machado<sup>15</sup> em sua obra, em que o autor afirma que para prática do planejamento tributário, é necessário que não haja nenhum ilícito. Referido autor defende que planejamento tributário se diferencia de fraude fiscal exatamente por essa razão: a fraude fiscal é marcada pela ilicitude.

Destaque-se que o Ministro Ricardo Lewandowski, no julgamento da ADI 2446<sup>16</sup>, esclareceu que o objetivo do legislador com a norma geral antielisão não foi impedir a realização do planejamento tributário, conforme se observa:

Digo isso porque o objetivo do legislador não foi impossibilitar o planejamento tributário, prática comum nas atividades empresariais, com a finalidade de buscar o caminho menos oneroso de tributos para os contribuintes, mas permitir que a autoridade administrativa desconstitua atos e negócios jurídicos nos quais forem usados artifícios juridicamente ilegítimos para burlar a ordem tributária, evadindo-se o contribuinte da ocorrência de fato gerador que deveria constituir a obrigação

---

<sup>14</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2016.

<sup>16</sup> BRASIL. Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal. *Op.cit.*

tributária.

O trecho acima é uma parte muito importante do voto, pois, apesar de defender a inconstitucionalidade da norma, o ministro reconhece que não procedem vários argumentos que o autor trouxe na ADI. Dentre essas discordâncias, foi fundamental que ele deixasse claro que não foi a intenção do legislador com essa norma impedir o planejamento tributário dos contribuintes brasileiros, posto que, ratifique-se, deve ser considerada uma prática lícita até que se prove o contrário.

## 2.2 Diferença entre elisão, evasão e elusão fiscal

Os termos designam possibilidades de classificações dos negócios jurídicos tributários. A elisão fiscal é o ato praticado em conformidade com a lei, por isso, pode ser usada para designar um planejamento tributário lícito. Destaca-se que essa conformidade não significa que o ato praticado pelo contribuinte está expressamente previsto em lei, mas sim que não contraria a lei de uma forma geral, ou seja, não se desvirtua de suas finalidades. Nesse sentido, entende Charles William Mcnaughton<sup>17</sup>:

[...] podemos definir a elisão tributária da seguinte maneira: dada (i) a potencialidade de uma situação S, que importa o exercício de atividades ou ações reveladoras de capacidade contributiva, submeter-se em um instante T, ao alcance da norma tributária N, cuja aplicação implique um quantum projetado Q, como valor a ser recolhido a título de um tributo e (ii) dado um valor Q' maior ou igual a zero e menor que Q, a elisão configura-se pela prática de um ato A, em razão de sua vocação de possibilitar uma economia fiscal, decorrente da (a) incidência de um fiscal, aplicável na situação S em razão de A, que determine, em T, o recolhimento de um quantum efetivo Q', ou (b) da não subsunção de S a qualquer situação de fato prevista no antecedente de N que implique a obrigação de pagar uma quantia superior a Q', depois de subtraí-lo qualquer valor proveniente de um fiscal existente.

Já a evasão pode ser entendida como um ato ilegal, que ocorre quando o contribuinte procura se livrar da prestação pecuniária, ainda que haja ocorrido o fato gerado da obrigação tributária expressamente previsto em lei, podendo configurar inclusive, a prática de um crime tributário. Por fim, a elusão fiscal seria o negócio jurídico questionável, prática de um ato não previsto em lei, mas que vai contra suas finalidades, configurando abuso de forma ou abuso de direito. Para os fins deste trabalho, os termos elisão e evasão serão mais debatidos, posto que o termo “elusão” acaba tendo como consequência, de qualquer maneira, a prática de um ilícito, enquadrando-se, dessa maneira, no conceito de evasão fiscal.

---

<sup>17</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014.

Os dois primeiros termos, quais sejam, elisão e evasão, são mais bem explorados pela doutrina e pela jurisprudência, tendo sido, inclusive, diferenciados no julgamento da ADI 2446<sup>18</sup>, conforme se verifica a seguir:

De se anotar que a elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida. A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação ‘norma antielisão’ é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.

Muito relevante a diferenciação que a relatora da ADI 2446, Ministra Cármen Lúcia, faz entre os termos elisão fiscal e evasão fiscal. Durante muito tempo, houve uma discussão semântica tanto na doutrina quanto na jurisprudência sobre a definição desses termos. Hugo de Brito Machado<sup>19</sup>, por exemplo, entende de forma diversa. O referido autor entende a elisão como sinônimo de suprimir e evasão como sinônimo de fugir. Sendo assim, no primeiro caso haveria uma ocultação de um tributo devido, já no segundo caso a fuga poderia ser entendida como o escape do contribuinte em relação a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Assim, teria-se a elisão como conduta ilícita e evasão como conduta lícita. No entanto, o próprio autor esclarece que, desde que se esclareça em qual sentido está se utilizando um termo ou o outro, não há motivo para discussão terminológica.

Como resultado dessas divergências, tem-se que até hoje o dispositivo legal objeto da referida ADI é conhecido como “norma geral antielisiva” quando o que se pretende proibir com ele é, segundo a relatora da ADI 2446, a evasão fiscal, que seria o ato de ocultar ilicitamente os fatos geradores da obrigação de pagar tributo. Para fins de esclarecimento, o presente trabalho continuará a se referir a elisão como conduta lícita e evasão como conduta ilícita, dado que foram os termos utilizados no julgamento da ADI 2446, objeto de análise da atual averiguação.

Porém, como foi dito, existe ainda uma terceira classificação denominada “elusão fiscal”, que apesar de não configurar claro ilícito, portanto não é evasão, também não pode ser encarada como um planejamento tributário lícito, logo, também não seria elisão fiscal. Ricardo Alexandre<sup>20</sup> define que na “elusão fiscal (elisão ineficaz ou elisão abusiva), o

---

<sup>18</sup> *Ibid.*

<sup>19</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade: análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 107-108.

<sup>20</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 269.

contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador”.

Segundo referido autor, a elusão fiscal pode ser entendida como uma artimanha feita pelo contribuinte que se destaca principalmente pelo que a doutrina caracteriza como abuso das formas. Dessa maneira, o contribuinte empregaria uma estrutura jurídica não convencional, em princípio legal, com o intuito de evitar de maneira artificial a tributação. É algo mais obscuro que só pode ser visualizado em sua ilicitude quando analisado em um contexto maior, levando em conta não apenas a forma em que foi feito o negócio jurídico como também as intenções do agente.

No entanto, também há quem entenda a que denominação de “elusão” se traduz de forma mais dúbia, vez que pode ser lícita ou ilícita. Nessa senda, Hugo de Brito Machado e Schubert de Farias Machado<sup>21</sup> definem elusão da seguinte forma:

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

Segundo os referidos autores, entende-se que a elusão tanto pode ser considerada como uma forma de lícita ou ilícita de economia de tributos, mas de qualquer forma, a discussão sobre o termo não altera de forma significativa o debate. Reforça-se a convergência com o entendimento dos referidos autores, pois ainda que nem todos os atos praticados pelos contribuintes possam configurar claros ilícitos, a consequência do ato ser ilícito por abusar de formas ou de direito, possibilita seu enquadramento no conceito de evasão fiscal. Apesar de, como dito inicialmente, haver uma divergência doutrinária considerável quanto a definição desses termos e seus respectivos alcances, é muito importante para o debate a seguir que haja a compreensão de seus significados, ainda que não estejam definidos exaustivamente. Conforme bem apontou Hugo de Brito Machado<sup>22</sup>:

---

<sup>21</sup> MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo, Atlas, 2011, p. 73-74.

<sup>22</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Algumas notas sobre a prova no planejamento tributário. **R. Fac. Dir., Fortaleza**, v. 34, n. 2, p. 143-172, jul./dez. 2013, p. 165.

Coincidentemente, o tema do planejamento tributário parece ser fértil a isso. Autores divergem no plano conceitual, ou teórico, e tendem a convergir, ou a divergir menos, quando se trata de aplicar à realidade os aludidos conceitos. Aqueles mais abertos à desconsideração de planejamentos que consideram abusivos concordam com outros que só o admitem no caso de simulação, por terem, não raro, visões diferentes sobre quais fatos configuram uma simulação, por exemplo.

Dessa forma, a compreensão dos termos é importante para que se tenha noção geral do tema, no entanto, a análise de situações práticas será feita apenas em capítulos posteriores, onde será possível ter maior clareza das situações enfrentadas no cotidiano dos contribuintes que buscam realizar seu planejamento tributário.

### 2.3 Subdivisão da elisão fiscal em espécies

Há, ainda, a possibilidade de divisão da elisão fiscal em espécies. No exemplo dado anteriormente quando se tratava do direito ao planejamento tributário, foi citada a hipótese de pagamento à vista do IPTU com a finalidade de conseguir desconto no montante total da dívida. Essa seria uma hipótese de elisão fiscal já expressa na legislação tributária. Outra situação ocorria se, valendo-se de situação não prevista em lei, o contribuinte agisse de modo a evitar a materialização do fato gerador do tributo. Conforme esclarece Antônio Roberto Sampaio Doria<sup>23</sup>:

A elisão tributária se subdivide nas seguintes espécies: a) elisão induzida pela lei – o legislador conscientemente, prevalecendo razões extrafiscais, permite ou induz à prática de certos negócios benevolmente tributados ou mesmo excluídos dos círculo de incidência (reduções, isenções, não incidências em determinados casos...); b) elisão resultante de lacuna da lei – o legislador, que não pode ser oniprevidente, deixa malhas e fissuras no sistema tributário, inclusive os próprios casos em que deseja permitir uma elisão para específicos propósitos, por onde escapam à tributação determinados fatos moldados juridicamente pela inesgotável engenhosidade dos contribuintes, ou de seus assessores, da forma mais benéfica fiscalmente, sem contudo, o desnaturar a ponto de não mais terem, por conveniências da tributação, a eficácia econômica ou utilidade negocial que incita a sua realização.

Destaca-se a definição do autor de elisão fiscal, que subdivide o instituto em casos previstos e não previstos em lei, pois é muito comum que a maioria dos doutrinadores e juristas, a exemplo das definições trazidas anteriormente, limitem o conceito de elisão fiscal apenas a segunda hipótese. No entanto, a definição trazida pelo referido autor amplia o sentido para os casos em que o próprio legislador dá ao contribuinte a possibilidade de diminuir o ônus no pagamento de determinados tributos. Tal ideia é fundamental para que se entenda que o objetivo do legislador não pode ter sido anular a possibilidade da prática de

---

<sup>23</sup> DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed, São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 49 a 53.

planejamento tributário, posto que algumas dessas práticas já são previstas pela própria lei.

### 3 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN

O parágrafo único do Art. 116 do Código Tributário Nacional<sup>24</sup> foi introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001 há mais de duas décadas. Logo se tornou motivo de grandes debates doutrinários e jurisprudenciais que culminaram no julgamento da ADI 2446 pelo Supremo Tribunal Federal, que decidiu por maioria dos votos pela constitucionalidade do referido dispositivo legal.

No entanto, muito ainda se questiona quanto ao real alcance da norma geral antielisiva. Como dito anteriormente, a Ministra Cármen Lúcia já esclareceu que a finalidade da norma não é, de fato, proibir a elisão e sim a evasão. Logo, *a priori*, não é uma norma que impede o planejamento tributário. No entanto, o Ministro Ricardo Lewandowski levanta um ponto interessante quando afirma que, sendo assim, “o parágrafo único ao art. 116 do CTN, não teria inovado quanto aos limites do planejamento tributário, uma vez que o Código Civil já atribui os efeitos de nulidade ou anulabilidade para os vícios relativos à existência e à validade dos negócios jurídicos<sup>25</sup>”.

Nesse trecho do voto do Ministro Ricardo Lewandowski, antes de falar das razões que o fazem votar pela inconstitucionalidade da norma, ele demonstra claramente a sua desnecessidade no ordenamento jurídico nos moldes em que a norma foi analisada. Ele esclarece que o Código Civil já trata dos casos de anulabilidade ou nulidade dos negócios jurídicos, de forma geral, em casos de fraude ou simulação. Sendo assim, perdem os defensores da norma o argumento de que ela seria necessária para garantir que fraudes e simulações em matéria tributária não fariam impunes, posto que já existe no ordenamento jurídico previsão legal para a desconsideração de atos eivados de tais vícios que poderiam perfeitamente ser aplicados aos casos de ocultação ou simulação de fatos geradores de obrigações tributárias, prevenindo, assim, a evasão fiscal.

Sem dúvidas, a interpretação da norma jurídica é um tópico que vem sofrendo alterações ao longo dos séculos, conforme esclarece Ricardo Lobo Torres<sup>26</sup>:

---

<sup>24</sup> “Art. 116 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”. 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 15 abr. 2024.

<sup>25</sup> BRASIL. Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal. *Op. Cit.*

<sup>26</sup> TORRES, Ricardo Lobo. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. Dialética: São Paulo, 2002. p. 235.

A interpretação do direito tributário se faz a partir das posições firmadas no campo da teoria geral da interpretação: a jurisprudência dos conceitos, a jurisprudência dos interesses e a jurisprudência dos valores. A jurisprudência dos conceitos projetou para o campo fiscal a interpretação formalista e conceptualista. A jurisprudência dos interesses se transformou na 'chamada' interpretação econômica do fato gerador. A jurisprudência dos valores que nas últimas décadas passou a prevalecer em todas as nações cultas substituiu as duas outras ao atrelar a interpretação jurídica aos princípios éticos e jurídicos vinculados à liberdade, segurança e justiça.

Considera-se muito interessante a evolução na interpretação jurisprudencial trazida pelo autor. De fato, anteriormente a jurisprudência dos conceitos guardava relação com a ideia muito difundida pela Escola da Exegese de que o juiz deveria ser "boca da lei", de forma que o judiciário deveria intervir o mínimo possível na criação da norma, apenas aplicando-a, quase que em sua literalidade ao caso concreto.

Após isso, outras áreas do conhecimento começaram a intervir mais no mundo jurídico, a exemplo da economia. A Confederação Nacional do Comércio - CNC, requerente da ADI 2446, alegou, inclusive, que a norma geral antielisiva estaria sendo usada como uma forma de interpretação econômica do direito tributário, conforme se verifica<sup>27</sup>:

Na prática a norma pretende eliminar a possibilidade dos contribuintes de fazerem o legítimo planejamento tributário, possibilitando que o "agente fiscalizador" utilize-se da interpretação econômica em direito tributário que consiste na prerrogativa dada ao fiscal de efetivar o lançamento tributário com base, NÃO nas operações realizadas pelos documentos e de acordo com a lei, mas no que tais operações podem estar encobrindo, ao ver do agente da administração pública, uma operação econômica tributável encoberta (disfarçada ou fingida) por uma (norma jurídica da qual resultasse um pagamento de tributo menor).

Marcus Abraham<sup>28</sup> esclarece que a interpretação econômica do direito consistiria em ignorar as disposições da legislação tributária, baseando-se em princípios econômicos para definir a origem da obrigação tributária, o que vai contra os fundamentos do sistema jurídico pátrio. A alegação de interpretação econômica do direito tributário feita pela requerente da ADI 2446 teve como fundamento a declaração de que a norma violou o princípio da legalidade e o princípio da separação dos poderes.

Por fim, atualmente, tem-se como prevalente, segundo o supramencionado autor Ricardo Lobo Torres<sup>29</sup>, a jurisprudência dos valores. Isso significa que as regras, que são normas mais fechadas, devem ser interpretadas de acordo com os princípios que regem o ordenamento jurídico do país, que são normas mais abertas e gerais e podem ser sopesados a depender do caso concreto. Quando se trata da constitucionalidade da norma geral antielisiva,

---

<sup>27</sup> Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4886934&prcID=1930159>. Acesso em: 15 abr. 2024.

<sup>28</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 171.

<sup>29</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* p. 235.



tem-se o grande embate de princípios que influenciam nas decisões judiciais: garantir a obediência ao princípio da capacidade contributiva e da justiça, desconsiderando os atos praticados com a finalidade de pagar menos tributos por contribuintes que têm condições financeiras suficiente para pagá-los, e, ao mesmo tempo, garantir a obediência dos princípios da segurança jurídica e da liberdade, que são pilares sem os quais não se sustenta o Estado Democrático de Direito.

Dentre os autores que defendem a constitucionalidade da norma geral antielisiva está Marco Aurélio Greco<sup>30</sup> que sustenta a posição de que a norma não viola o princípio da legalidade, posto que não dá permissão para cobrança de tributo fora das hipóteses de fatos geradores previstos em lei. Segundo o referido autor, a única finalidade inserida no parágrafo único do Art. 116 do CTN é “autorizar que seja afastada a ‘máscara’ (a dissimulação), para permitir atingir o fato gerador que tenha efetivamente ocorrido (este é o termo utilizado pela norma do CTN = ‘dissimular a ocorrência’)”. Tal posicionamento foi adotado no voto da Ministra Cármen Lúcia, relatora no julgamento da ADI 2446, bem como por todos os ministros que a seguiram em seu voto. Nesse sentido, o Marco Aurélio Greco<sup>31</sup> esclarece que:

Como uma das possibilidades é ‘dissimulação’ equivaler a ‘simulação’, mas como aquela comporta outros significados, e como o CTN passou a se utilizar de ambos os termos, concluo que o sentido de ‘dissimular’, no parágrafo único do Artigo 116, abrange o ‘simular’, mas tem maior amplitude semântica que este. Porém, tratando-se de ‘simulação’, o Artigo 149, VII, do CTN, prevê ser esta hipótese de lançamento de ofício o que afasta a aplicação do Artigo 116, parágrafo único.

Tal situação pode ser bem visualizada no Acórdão nº 9202-010.321 – CSRF / 2ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais<sup>32</sup> que trata da simulação feita pelo contribuinte para evitar o pagamento de contribuições previdenciárias através da constituição de pessoas jurídicas, quando os prestadores de serviços foram classificados como empregados, conforme se verifica na ementa do referido acórdão:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO. ATO ILÍCITO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. APLICAÇÃO DO ART. 149, VII DO CTN.

O parágrafo único do art. 116 do CTN é norma de eficácia limitada que só produzirá efeitos a partir da edição de respectiva lei ordinária instituidora dos procedimentos aplicáveis ao caso.

Entretanto, independente desta regulamentação, o art. 149, VII do CTN prevê o

<sup>30</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

<sup>31</sup> *Ibid*, p. 561.

<sup>32</sup>BRASIL. Conselho administrativo de recursos fiscais. **Acórdão nº 9202-010.321**. 2ª Turma. Data de julgamento: 16 de dezembro de 2021. Recorrente: Papi Textil Ltda. Interessado: Fazenda Nacional. 2021. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.

dever de realização de lançamento de ofício sempre que restar devidamente comprovado que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

Sendo assim, tem-se que a norma geral antielisiva não é mero reforço no combate à evasão, pois se esse, de fato, fosse o único objetivo da norma, ela não seria inconstitucional, mas também não seria necessária no ordenamento jurídico. Conforme esclareceu o Ministro Ricardo Lewandowski em seu voto, o Art. 167, § 1º, do CC<sup>33</sup> já traz, taxativamente, as hipóteses de nulidade do negócio jurídico, estando, dentre elas, possibilidades de simulação do negócio jurídico.

Além disso, ainda que o disposto na legislação civil seja perfeitamente aplicável à relação tributária<sup>34</sup>, se o objetivo era trazer um dispositivo que prevísse tal regramento no próprio CTN, a fim de segurar a aplicabilidade da norma, o parágrafo único do Art. 116 do CTN continuaria sendo desnecessário caso visasse apenas o combate à evasão, posto que o Art. 149, inciso VII do CTN<sup>35</sup> já aduz que o lançamento deverá ser efetivado pela autoridade administrativa nos casos em que haja dolo, fraude ou simulação.

Pela leitura do dispositivo fica claro que o Código Tributário Nacional já previa que o lançamento poderia ser realizado nos casos de falsidade, erro, omissão, inexatidão, dolo, fraude ou simulação. Sendo assim, conforme dito pelo referido autor, a exclusiva finalidade da norma geral antielisiva é afastar os casos de dissimulação, no entanto, esses casos abrangem mais do que a mera simulação. Corroborando com esta ideia, tem-se a Emenda de Plenário nº 10 da Câmara dos Deputados que tinha como título “Suprima-se a redação proposta para parágrafo único ao art. 116 da Lei nº 5.172/66”. A justificativa do Deputado Francisco Garcia para propor a emenda supressiva à época é a seguinte:

A proposta de acréscimo de parágrafo único ao artigo 116 contém um sofisma. A autoridade fiscal não precisa de qualquer autorização legal para desconsiderar um simulacro de ato ou negócio jurídico, feito apenas para ‘Não deixar aparecer;

<sup>33</sup> “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira [...]”. BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 16 abr.2024.

<sup>34</sup> “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 15 abr. 2024.

<sup>35</sup> “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**” (grifou-se). *Ibid.*

ocultar, disfarçar, encobrir a ocorrência do fato gerador. Se faltasse outra, já há, desde 1916, a contida no Código Civil. Se ficar provado o pagamento de aluguel, por exemplo, nenhuma autoridade fiscal precisará de qualquer autorização legal para considerar como contrato de aluguel aquele documento onde se lê, no título ‘contrato de comodato’. **O combate à dissimulação se faz com a prova dos fatos e esta só pode ocorrer com uma fiscalização eficaz. É aí que se encontra o sofisma: de uma premissa correta (não acatar dissimulações), deriva-se algo diverso, errôneo, que vem a ser permitir a interpretação econômica do fato gerador. Por essa interpretação econômica, a autoridade fiscal pode ‘achar’ que embora o contrato tenha uma natureza jurídica, sua ‘natureza econômica’ é outra [...]. Aprovar a proposta é dar um poder desmedido ao Fisco, poder esse que não poderá ser contrastado com a defesa administrativa plena, já que há o depósito recursal, e, até, com a via judicial plena, pois o tipo de estão não permitirá o uso do mandado de segurança. (Grifou-se).**

Entende-se como muito pertinentes os apontamentos feitos pelo Deputado quando da proposta de emenda supressiva. Isso porque suas justificativas podem ser relacionadas com a interpretação econômica do direito tributário, anteriormente esclarecida, e traz à lume uma eventual finalidade oculta da norma, que é dar ao fisco um demasiado poder arrecadatório.

Noutro giro, se o que se pretende com a inclusão do parágrafo único do Art. 116 do CTN é limitar a liberdade dos contribuintes de realizarem seu planejamento tributário, no pleno exercício de sua liberdade, sendo, em literalidade, uma norma antielisiva, tomando por elisão a conduta lícita do contribuinte de se programar para reduzir a carga tributária, a norma deve ser, indubitavelmente, tida como inconstitucional.

Apesar da Ministra Cármen Lúcia ter, felizmente, esclarecido em seu voto que esse não é objetivo da norma, compreende-se a razão de ser da dúvida que gerou grande debate em âmbito jurídico quanto à finalidade e alcance da norma geral antielisiva, posto que conforme o Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999 da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara Dos Deputados<sup>36</sup>, assinado pelo Deputado Antônio Cambraia, que rejeitou a emenda supressiva nº 10 transcrita acima, o objetivo da norma geral antielisiva seria exatamente esse:

Aqui se trata tipicamente de inserção, no CTN, de uma norma geral antielisão. Procura-se evitar ou minorar os efeitos do chamado ‘planejamento tributário’ das empresas, das suas tentativas de elisão, que produzam o esvaziamento da sua capacidade contributiva, com quebra da isonomia, em muitos casos, e com efeitos na concorrência. Tal tipo de norma antielisão existe de maneiras diversas na, legislação de países com tradição no Direito Tributário. E certo que os doutrinadores, a jurisprudência e os advogados do contribuinte terão amplo campo de luta e debate em torno do tema. O parágrafo único no art.116, do PLP 77/99 é amplo e ambicioso. Dará consideráveis poderes de interpretação e decisão ao Fisco, armando-o de instrumentos legais contra a elisão e também contra tentativas de sonegação fiscal.

---

<sup>36</sup>Documento disponível em:

[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999). Acesso em: 16 abr. 2024, p. 146.

Haverá de certo um grande embate hermenêutico, em que advogados dos contribuintes, o Fisco, o Poder Judiciário e os doutrinadores digladiarão por muito tempo, até que, algum dia, assente a poeira da legislação e da jurisprudência sobre tema tão polêmico. Contudo, é justificável e oportuno o parágrafo único proposto ao art. 116 do CTN. Fica rejeitada a emenda de Plenário de nº 10, que suprime esse dispositivo.

De fato, até hoje, mais de duas décadas depois, a norma geral antielisão continua sendo objeto de debate entre os advogados dos contribuintes, o Fisco, o Poder Judiciário e os doutrinadores. Cada um interpreta a norma de uma maneira, e opta pela constitucionalidade ou não da norma dentro do que interpretou. Com o julgamento da ADI 2446/DF, que possui efeitos vinculantes, esperava-se uma interpretação mais sedimentada da norma, que trouxesse maior segurança jurídica aos contribuintes. No entanto, o julgamento da referida ação deixou mais perguntas do que respostas. Nesse sentido, Gustavo Henrique Formolo<sup>37</sup>, Procurador da Fazenda Nacional, esclarece bem a dubiedade da situação:

Isso porque tanto a Fazenda Pública quanto uma parte da doutrina especializada, em defesa dos contribuintes, se acharam vencedores com o resultado do julgado, cada um levando em consideração fatores que lhes são favoráveis. Para o Fisco, a conclusão pela constitucionalidade foi a circunstância mais determinante, como não poderia ser diferente, tratando-se de uma ADI que foi julgada improcedente em sua integralidade. Para a defesa dos contribuintes, a seu turno, ganhou relevo especial uma pequena parte da fundamentação utilizada no voto vencedor, que supostamente teria delimitado os contornos interpretativos do normativo, no sentido de apenas autorizar a repressão a condutas ilícitas voltadas à economia fiscal. [...] Em alguma medida, pode-se afirmar que o resultado do julgado tem gerado um cenário de maiores incertezas a respeito dos limites e restrições inerentes ao planejamento fiscal, uma vez que, malgrado declarada a constitucionalidade do normativo, afirmou-se categoricamente – conquanto em obter *dictum* – que o seu conteúdo representaria uma “norma de combate à evasão fiscal.

O referido autor sustenta em seu texto que quando a relatora da ADI 2446 diz que a norma geral antielisão é, na verdade, antievasão e faz uma diferenciação entre uma terminologia e outra, esses apontamentos configurariam uma parte obiter *dictum*<sup>38</sup> da decisão. Ou seja, o sentido empregado na norma, questão fundamental da discussão, não é uma parte vinculante da decisão. Ele argumenta, muito pertinentemente inclusive, que se assim o fosse, seria caso de a Corte Superior realizar interpretação conforme à Constituição e, nesse caso, ao invés de a ADI 2446 ter sido considerada improcedente, ela teria sido considerada procedente em partes, posto que em uma interpretação a norma seria constitucional e nas demais não o

---

<sup>37</sup> FORMOLO, Gustavo Henrique. Afinal, o que foi decidido na Adi nº 2.446? **Revista Tributária De Finanças Públicas**, São Paulo, v. 156, n. 31, 2023. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/631>. Acesso em: 09 maio. 2024.

<sup>38</sup> Segundo definição extraída do site do Supremo Tribunal Federal, o termo é usado “para fazer referência à parte da decisão considerada dispensável, que o julgador disse por força da retórica”. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/tesouro/pesquisa.asp?pesquisaLivre=OBITER%20DICTUM>. Acesso em: 11 abr. 2024.

seria. Conforme esclareceu Virgílio Afonso da Silva<sup>39</sup>, a interpretação conforme à constituição, da forma que é feita pelo STF, pode se dar de duas maneiras: a primeira delas é a interpretação conforme a constituição e nulidade parcial sem modificação de texto e o mero esclarecimento de significado. Acredita-se que a mais adequada ao caso concreto seria a segunda, a fim de que fosse definido, com a maior riqueza de detalhes possível, o que pode ser considerado “dissimulação” da parte do contribuinte, posto que, como dito, o alcance do termo é motivo de discussões bastante acaloradas.

Sendo assim, apesar de diversas as interpretações que se tem a respeito do alcance da norma até hoje, o julgamento da ADI 2446 não definiu uma que deve ser levada em conta daqui em diante, não havendo claros e vinculantes limites ao poder de desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Ressalta-se que se a definição de evasão trazida pela relatora tivesse caráter vinculante, posto que seu voto foi seguido pela maioria dos ministros do STF, apenas a evasão estaria abrangida no sentido constitucional da norma. Sendo assim, o parágrafo único do Art. 116 do CTN não inovaria no ordenamento jurídico, conforme apontado.

No entanto, como dito, também há quem entenda que a norma se diferenciaria do já disposto no CTN pelo motivo de que a expressão “dissimulação” é mais abrangente que a “simulação”. Paula Consalter Campos e Fabiana Del Padre Tomé<sup>40</sup> possuem esse mesmo posicionamento. Ao buscar os significados das palavras encontra-se que: simulação - falta de correspondência com a verdade; fingimento, disfarce, dissimulação<sup>41</sup>; dissimulação - ocultação, por um indivíduo, de suas verdadeiras intenções e sentimentos; hipocrisia, fingimento<sup>42</sup>.

Acredita-se que tais termos, embora semelhantes, possuem, de fato, uma diferença: enquanto na simulação o que se finge é a prática de determinado ato que não existiu, na dissimulação o ato de fato ocorreu, só não da forma que foi relatado. Conforme esclarece Washington de Barros Monteiro<sup>43</sup> “em ambas, o agente quer o engano; na simulação, quer enganar sobre a existência de situação não verdadeira, na dissimulação, sobre a inexistência de situação real. Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara”. Sendo assim, os termos possuem uma diferença fundamental: no primeiro o ato não

---

<sup>39</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. Interpretação conforme a Constituição: entre a trivialidade e a centralização judicial. **Revista Direito FGV**, v. 2, v.1 p. 191 a 210 São Paulo, 2006.

<sup>40</sup> CAMPOS Paula Consalter; TOMÉ Fabiana Del Padre. A ineficácia técnica do parágrafo único do artigo 116 do código tributário nacional. **Revista Jurídica Cesumar**, janeiro/abril 2020, v. 20, n. 1, p. 137-150.

<sup>41</sup> Disponível em: <https://languages.oup.com/google-dictionary-pt/>. Acesso em: 16 abr. 2024.

<sup>42</sup> *Ibid.*

<sup>43</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**: parte geral. 39 Ed. rev. e atual. São Paulo; Saraiva, Vol. 1, 2003. p.254.

ocorreu e no segundo, ocorreu, mas não conforme relatado.

O próprio Código Civil faz uma diferenciação dos termos quando afirma que “é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.”<sup>44</sup> Em decorrência disso, o negócio jurídico simulado também é chamado de simulação absoluta, posto que sempre nulo, não tem como convalidar algo que nem sequer existiu. No entanto, o negócio jurídico dissimulado pode subsistir, ou seja, há uma simulação relativa. Para que o negócio jurídico seja válido, o Código Civil exige três requisitos: I - agente capaz; II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III - forma prescrita ou não defesa em lei.<sup>45</sup> É no terceiro requisito que reside a discussão. Não necessariamente o negócio jurídico deve estar prescrito em lei, ele pode ser válido desde que não contrário à lei. Quando a contrariedade é expressa e direta, não há discussão. No entanto, quando a divergência da lei resulta de abuso de forma ou abuso de direito, tem-se uma situação bem mais complexa. Nessa senda, Hugo de Brito Machado<sup>46</sup> faz importante diferenciação entre a simulação e o abuso de direito, conforme se verifica:

Embora as figuras sejam semelhantes, diferenciá-las pode ter efeito prático importante se se entender que, em casos de simulação, a desconsideração pode — e sempre pôde — ocorrer, normalmente, nos termos do art. 149 do CTN (aplicando-se, inclusive, a multa agravada), mas que, nos casos limítrofes de abuso de direito e de fraude à lei, seria necessário primeiro regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN, o que se pretendeu fazer com a MP 66 em disposições que terminaram retiradas de seu texto quando da respectiva conversão em lei. Não há simulação, no caso, porque não se pode dizer que as partes ‘quiseram’ algo diferente do que fizeram.<sup>49</sup> A situação verificada pela fiscalização, com efeito, é completamente diferente dos típicos exemplos de simulação, como o do empregado que ajuíza demanda trabalhista para cobrar dívida inexistente, em comum acordo com o empregador, para forjar passivo trabalhista e driblar a execução coletiva falimentar.<sup>50</sup> No caso em exame, as empresas, ou os seus sócios, quiseram o que apareceu, e não algo diverso. A questão é que isso ‘que apareceu’ talvez ostente alguns vícios, e, para aferi-los, talvez seja necessário seguir uma regulamentação ainda inexistente para o parágrafo único do art. 116 do CTN, o qual, aliás, introduzido pela LC 104/2001, nem existia quando ocorreram os fatos geradores do caso em comento, em 1993.

Daí por que não procede a afirmação de que ao declarar a inconstitucionalidade da norma geral antielisiva estaria-se também declarando a inconstitucionalidade do Art. 149, inciso VII. Enquanto este se refere às hipóteses de dolo, fraude ou simulação, sou seja, é necessário comprovar que o contribuinte fingiu um ato e, restando isso comprovado, não há o que se discutir, o ato é nulo; naquele, no parágrafo único do Art. 116 do CTN seria analisada

<sup>44</sup> BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. *Op. Cit.*

<sup>45</sup> “Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I - agente capaz; II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III - forma prescrita ou não defesa em lei”. *Op. Cit.*

<sup>46</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Algumas notas sobre a prova no planejamento tributário. **R. Fac. Dir., Fortaleza**, v. 34, n. 2, p. 143-172, jul./dez. 2013, p. 166.

com mais afínco a intenção do contribuinte e a finalidade da lei, para que se verifique se houve ou não abuso de forma e/ou de direito.

Portanto, conforme se verifica, no uso da expressão “dissimulação” o legislador permite que o Fisco vá além: analisar não apenas o que foi feito ou deixou de ser feito, mas sim as intenções por trás da ação do contribuinte e as finalidades da lei que se aplicam àquele negócio jurídico. Daí porque entende-se a norma antielisiva tão poderosa e perigosa. Não que a desconsideração de atos praticados por contribuintes não possa ser aplicada a nenhuma situação, mas dado do vício de vontade prescrito na norma, este estaria categorizado nas hipóteses de nulidade do negócio jurídico, previsto no Código Civil, que exige reserva de jurisdição para ser reconhecida, conforme bem apontou o Ministro Ricardo Lewandowski, tópico que será desenvolvido posteriormente. Além disso, Paulo Ayres Barros<sup>47</sup> faz ainda uma diferenciação entre as expressões “dissimulação”, “abuso de forma” e “abuso de direito”, que também são relevantes para o estudo da delimitação do alcance da norma, conforme se observa:

Descompassos que surjam entre a enunciação e o enunciado-enunciado devem ser solucionados em favor deste último. Desacordos entre a exposição de motivos e os enunciados prescritivos obedecem ao mesmo raciocínio. Tais desacordos são usuais e decorrem, geralmente, do uso de uma linguagem menos técnica na exposição de motivos, em relação àquela utilizada no corpo da legislação levada a votação. A exposição de motivos faz menção ao combate à elisão e a possibilidade de desconsideração de planejamentos tributários praticados com abuso de forma e abuso de direito. O parágrafo único acrescido ao artigo 116 do Código Tributário Nacional prescreve que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. **Dissimular e signo que tem amplitude semântica distinta dos conceitos de abuso de forma e abuso de direito. Não há menção ou referência, nos enunciados prescritivos que constam da legislação aprovada, ao abuso de forma, nem ao abuso de direito. O ato dissimulado enquadra-se no plano da ilicitude; a elisão tributária, em tese, no campo da licitude.** (Grifou-se).

Acredita-se que a interpretação das situações em que pode haver a desconsideração deve ser restrita, sendo que o entendimento do autor se encaixa bem no que foi definido no final das contas pela ADI 2446. Como bem observa o autor, apesar da exposição de motivos ter estendido a hipótese para os casos de abuso de forma e abuso de direito, quaisquer normas que se prestem a limitar direitos e liberdades individuais devem ser interpretadas da forma mais restritiva possível. Nesse sentido, é preciso restringir a aplicação aos casos de dissimulação ou ocultação do fato gerador, este sim previsto em lei, para que haja respeito ao princípio da legalidade.

---

<sup>47</sup> BARROS, Paulo Ayres. **Elisão tributária: limites normativos.** Tese (Livre-docência) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008. p. 188.

Conforme explicitado no trecho do voto transcrito anteriormente, no julgamento da ADI 2446, a Ministra Cármen Lúcia esclareceu, prestigiando a segurança jurídica, que tal norma só pode ser aplicada às situações em que o fato gerador efetivamente ocorreu, mas foi omitido pelo contribuinte. No entanto, entende-se que nessas hipóteses estaria-se diante de uma simulação, que tornaria a norma geral antielisiva desnecessária tendo em vista o já disposto no Art. 149, inciso VII do CTN. No entanto, segundo o próprio texto da norma geral antielisiva, está ainda será regulamentada por lei ordinária. Portanto, o questionamento que permanece é o seguinte: Será que a intenção do legislador em relação ao alcance da norma, foi o mesmo que delimitou a relatora da ADI 2446? Dado que as decisões do STF não possuem efeitos vinculantes ao Poder Legislativo em sua função legiferante, ainda é possível aguardar lei ordinária que disponha de maneira diversa. Enfim, quanto a esse tipo de questionamento, só o tempo o responderá. O presente trabalho continua sua análise tomando por base a aplicação da norma nos limites que foram declarados pelo STF em sede de controle de constitucionalidade com efeitos vinculantes aos demais órgãos da Administração Pública direta e indireta.

### **3.1 Possibilidade de violação do princípio da legalidade**

O princípio da legalidade é um dos mais importantes do direito de forma geral e, quando se trata de Direito Tributário, sua fundamentalidade pode ser percebida inclusive no próprio conceito de tributo. O Art. 3<sup>a</sup> do CTN<sup>48</sup> aduz que o tributo deve ser instituído por lei e cobrado mediante “atividade administrativa plenamente vinculada”. Logo, decisões administrativas que não respeitassem os limites impostos pela lei não apenas violariam a segurança jurídica de toda sociedade brasileira, como poderiam desnaturar o próprio conceito de tributo.

Nesse ponto, é muito importante lembrar da máxima “*There is no taxation without representation*”<sup>49</sup>, proferida pelos norte-americanos quando da colonização britânica nos Estados Unidos. Em tradução livre, significa que não é possível haver tributação sem que haja representação, ou seja, um povo que não se sente representado pelo Estado que lhe governa,

---

<sup>48</sup> “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. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 15 abr. 2024.

<sup>49</sup> Disponível em: <https://constitutioncenter.org/blog/no-taxation-without-representation>. Acesso em: 16 abr. 2024.



não pode ser tributado por ele. Essa ideia guarda relação direta com o princípio da legalidade, posto que a representação, no Brasil, se dá justamente através da eleição de representantes do povo e dos Estados, Deputados e Senadores, que juntos formam o Congresso Nacional e possuem um poder enorme de editar as leis que serão imprescindíveis para o futuro do país.

Dessa forma, cabe a essas autoridades, que foram eleitas pelo povo e, a priori, o representam, a instituição de tributos. Permitir que a autoridade administrativa desconsidere os negócios jurídicos ao ponto de tributar fato gerador não ocorrido é uma ideia ilógica, que violaria, dentre os princípios, a separação de poderes, ao permitir que se invada competência restrita ao Congresso Nacional.

A requerente da ADI 2446 alegou que a norma inserida no parágrafo único do Art. 116 do CTN autoriza “a tributação com base na intenção do que poderia estar sendo supostamente encoberto por um forma jurídica, totalmente legal, mas que estaria ensejando pagamento de imposto menor, tributando mesmo que não haja lei para caracterizar tal fato gerador”. No entanto, o entendimento da relatora na ação controle concentrado<sup>50</sup> foi justamente em sentido contrário, de que a norma antielisiva estaria, na verdade, dando maior efetividade ao princípio da legalidade, eis que:

Faz-se **necessária, assim, a configuração de fato gerador** que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária. Assim, a desconsideração autorizada pelo dispositivo **está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador**. [...] A Autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência **estabelecida em lei e que tenha se realizado**. Tem-se, pois, que a norma impugnada visa conferir **máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária mas também ao princípio da lealdade tributária**. (Grifou-se).

No trecho em comento, a relatora esclarece que a desconsideração que seria feita pelo agente público estaria limitada à situação em que o fato gerador ocorreu, mas foi indevidamente ocultado. Uma vez que os fatos geradores só podem ocorrer nas hipóteses expressamente previstas em lei, a desconsideração respeitaria o princípio da legalidade, posto que vinculada à materialização do fato gerador, que, por sua vez, encontra-se vinculada à lei. Nesse sentido, não há que se falar em violação ao princípio da legalidade.

Hugo de Brito Machado<sup>51</sup> esclarece que “A rigor, o que a lei deve prever não é apenas a hipótese de incidência, em todos os seus aspectos. Deve estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária”. Logo, não seria cabível à autoridade administrativa criar novas hipóteses de incidência, pois a lei já deve prever todos

---

<sup>50</sup> BRASIL. Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal. *Op. Cit.*

<sup>51</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 43. ed, 2024. p. 12.

os aspectos necessários para que fique configurada a obrigação tributária. A autoridade administrativa deve tão somente verificar se esses aspectos estão presentes na relação analisada, e caso não estejam, não tributá-la. No entanto, esse procedimento tornou-se mais complexo quando a norma geral antielisiva trouxe a possibilidade de a autoridade administrativa “desconsiderar” negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Isso se deve ao fato de que tal disposição legal depende, em tese, de uma lei ordinária que a regule para ser aplicada, logo, por óbvio, não se trata de norma de eficácia plena. No entanto, teria a norma antielisiva eficácia contida, podendo ser aplicada a determinados casos desde logo, ainda que a superveniência de lei ordinária que a regule estenda ou restrinja sua aplicação ou teria a norma eficácia limitada, só podendo ser aplicada aos casos concretos após sua devida regulamentação? Segundo Paula Consalter Campos e Fabiana Del Padre Tomé<sup>52</sup>, a norma geral antielisão tem eficácia limitada, não podendo ser utilizada como fundamentação, de forma isolada, para determinado ato administrativo, conforme se observa:

Quando a norma transfere para outro veículo normativo a função de estabelecer os critérios inerentes à sua aplicação, acaba por restringir a sua eficácia técnica, **pois enquanto inexiste esta última norma a primeira não produzirá efeitos, ou seja, não poderá ser aplicada.** Essa situação evidencia a relevância sintática da eficácia, pois tem relação direta com a aplicabilidade das normas. É justamente essa a situação vislumbrada com a redação do parágrafo único do art. 116, onde se constata **menção expressa acerca da necessidade da edição de lei para tratar sobre os procedimentos que deverão ser observados na enunciação do ato administrativo necessário à desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.** Como se pode construir a partir do suporte físico fornecido pelo texto de lei enunciado, a norma (em sentido amplo), não apenas conferiu competência à autoridade administrativa para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos realizados nas situações ali descritas, como também dispôs que **esse ato administrativo deverá ser efetivado de acordo com o procedimento a ser estabelecido em lei, o que evidencia a limitação de sua aplicabilidade.** Em outras palavras, **a regra padece de eficácia técnica porque até os dias de hoje não fora editada a lei referida para regulação do procedimento e necessária para lhe conferir sequência sintática [...].** Diante da ausência de edição da lei exigida na última parte do parágrafo único do artigo 116 do CTN para dispor sobre os procedimentos administrativos que orientam a desconsideração dos atos e negócios jurídicos pela autoridade administrativa, a norma veiculada pela lei complementar n. 104 **não possui eficácia e não pode, isoladamente, fundamentar a atuação do Fisco para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes e sua posterior requalificação.** (Grifou-se).

No mesmo sentido entende Ives Gandra da Silva Martins<sup>53</sup> sustentando que a eficácia da norma geral antielisiva é “futura e condicionada, não podendo, pois, dar suporte a

<sup>52</sup> CAMPOS Paula Consalter; TOMÉ, Fabiana Del Padre. A ineficácia técnica do parágrafo único do artigo 116 do código tributário nacional. *Revista Jurídica Cesumar*, janeiro/abril 2020, v. 20, n. 1, p. 137-150.

<sup>53</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade à luz da segurança jurídica. TDDT 119/120, agosto de 2005. In: PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e Jurisprudência*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 949.

qualquer ação fiscal para fazê-la efetiva, sem lei que crie os procedimentos pertinentes para tal fim.” Outrossim, Paulo Ayres Barreto<sup>54</sup> também pugna pela não possibilidade de aplicação da norma enquanto não houvesse lei que a regulamentasse, posto que haveria “ineficácia técnica, de natureza sintática”. Destaca-se que o Superior Tribunal de Justiça também já proferiu decisão em 2019, antes do julgamento da ADI 2446, em que entendeu pela eficácia limitada do parágrafo único do Art. 116 do CTN<sup>55</sup>, dispondo que a norma era “carente de lei para produzir efeitos.” No entanto, em outra decisão<sup>56</sup> proferida em, após a ADI 2446, o STJ reconheceu a aplicabilidade do referido dispositivo legal na forma do que foi exarado pelo STF quando do julgamento da ação do controle concentrado. Ainda assim, fez questão de explicitar que “não é cabível presumir, de maneira absoluta, que esses tipos de organizações são desprovidos de fundamento material/econômico.” As organizações a que o julgado faz referência são empresas-veículo, que muitas vezes são desconsideradas pelas autoridades fiscais, que já pressupõe que estas são criadas de forma imotivada.

Por mais que a Ministra Cármen Lúcia não tenha deixado explícito que se trata de uma norma de eficácia contida, isto é o que pode ser depreendido de seu voto, posto que ela traz situações em que a norma já pode ser aplicada e, ainda que tenha restringido sua aplicação a hipóteses que, como dito, já podem ser enquadradas em dispositivos pré-existentes. Ao adotar tal entendimento, a jurista converge com o entendimento que já era proferido em algumas decisões do CARF<sup>57</sup>, de que a norma geral antielisiva possuía eficácia contida, logo, poderia ser aplicada desde logo, mesmo sem a lei ordinária que a regulamentasse.

No entanto, ainda que o objetivo de tal entendimento seja limitar a aplicação da

<sup>54</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 256.

<sup>55</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno nos Embargos De Declaração no Recurso Especial 1725911 / SP. Tributário e Processual Civil. Agravo Interno. Prejuízos fiscais. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data do julgamento: 12/02/2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?preConsultaPP=&pesquisaAmigavel=+%3Cb%3Eparagrafo+unico+do+Art+116+do+CTN%3C%2Fb%3E&acao=pesquisar&novaConsulta=true&i=1&b=ACOR&livre=para+grafo+unico+do+Art+116+do+CTN&filtroPorOrgao=&filtroPorMinistro=&filtroPorNota=&data=&operador=e&thesaurus=JURIDICO&p=true&tp=T&processo=&classe=&uf=&relator=&dtpb=&dtpb1=&dtpb2=&dtde=&dtde1=&dtde2=&orgao=&ementa=&nota=&ref=>

<sup>56</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 2026473 / SC. Processual Civil e Tributário. Negativa de Prestação Jurisdicional. Inexistência. Embargos de Declaração. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Data do julgamento: 05/09/2023. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?preConsultaPP=&pesquisaAmigavel=+%3Cb%3Eparagrafo+unico+do+Art+116+do+CTN%3C%2Fb%3E&acao=pesquisar&novaConsulta=true&i=1&b=ACOR&livre=para+grafo+unico+do+Art+116+do+CTN&filtroPorOrgao=&filtroPorMinistro=&filtroPorNota=&data=&operador=e&thesaurus=JURIDICO&p=true&tp=T&processo=&classe=&uf=&relator=&dtpb=&dtpb1=&dtpb2=&dtde=&dtde1=&dtde2=&orgao=&ementa=&nota=&ref=>

<sup>57</sup> Nesse sentido: BRASIL. Conselho administrativo de recursos fiscais. **Acórdão nº 9202-010.321**. 2ª Turma. Data de julgamento: 16 de dezembro de 2021. Recorrente: Papi Textil Ltda. Interessado: Fazenda Nacional. 2021. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.

norma, conferindo segurança jurídica aos contribuintes e restringindo a discricionariedade da autoridade administrativa, tal meta ainda não pode ser definida como alcançada. Isso porque em decisão recente, datada de 6 de fevereiro de 2024, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) decidiu pela possibilidade de contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços médicos<sup>58</sup>, aplicando o Tema 725 do Supremo Tribunal Federal.<sup>59</sup> No entanto, em decisão também recente, de 24 de novembro de 2021, o CARF decidiu em sentido oposto, entendendo que a terceirização da atividade-fim caracterizaria conduta “conduta simulatória”<sup>60</sup>. Nesse sentido, Fábio João Szinwelski<sup>61</sup> discorre sobre a situação que se encontra o contribuinte ao tentar realizar um planejamento tributário dentro da legalidade, conforme se observa:

O contribuinte elegeu uma forma jurídica não tributada para a prática de determinado ato ou negócio. Desta forma, o fato gerador do tributo não aconteceu, tendo ocorrido outro fato, não tributado. Após o Fisco desconsiderar a forma adotada pelo contribuinte para elidir a norma tributária, remanesce o mesmo fato não tributado. Sobre este fato, não tributado, repita-se, o Fisco pretende fazer incidir a mesma norma que incidiria sobre o fato intencionalmente não praticado pelo contribuinte. E isto seria uma operação analógica, vedada pelo CTN, violadora dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada. Agindo desta forma, a autoridade fiscal estaria criando norma para o caso concreto, sem previsão legal da hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota e demais elementos necessários ao tipo tributário.

O recorte retrata bem como o princípio da legalidade estava sendo ferido pela aplicação da norma geral antielisiva mesmo sem a aprovação de lei ordinária que a regulamentasse e fora dos limites referidos pela Ministra Cármen Lúcia no julgamento da ADI 2446 que, repita-se, autorizaria apenas a desconsideração de fatos geradores que efetivamente ocorreram, podendo ser entendido como uma simulação, o que já pode ser embasado no Art. 149, inciso VII do CTN. Como bem aponta o autor, estava ocorrendo uma violação total dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada pela interpretação analógica

---

<sup>58</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2402-012.457**. Data do julgamento: 06 de fevereiro de 2024. Recorrentes: REDE D'OR SÃO LUIZ E OUTROS. Recorrido: FAZENDA NACIONAL. 2024. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.

<sup>59</sup> Tema 725 STF: “É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4952236&numeroProcesso=958252&classeProcesso=RE&numeroTema=725>. Acesso em: 16 abr. 2024.

<sup>60</sup> BRASIL. Conselho administrativo de recursos fiscais. **Acórdão nº 9202-010.321**. 2ª Turma. Data de julgamento: 16 de dezembro de 2021. Recorrente: Papi Textil Ltda. Interessado: Fazenda Nacional. 2021. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.

<sup>61</sup> SZINWELSKI, Fábio João. Norma geral antielisiva: conceito, características, constitucionalidade, regulamentação e aplicação no Direito brasileiro. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2700, nov. 2010. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/17876>. Acesso em: 16 abr. 2024.

do fato gerador em decisões do CARF<sup>62</sup> onde se defende a eficácia total da norma geral antielisiva, conforme se observa na decisão:

A respeito do tema, acompanho o posicionamento defendido pela Fazenda Nacional, no sentido de que a norma do parágrafo único, do artigo 116, do CTN possui aplicação imediata e direta, porquanto sua eficácia é total, embora possa vir a ser contida por outras normas futuramente, legitimando a desconsideração de atos simulados, em reforço à previsão contida em outros dispositivos legais que já autorizavam esse procedimento.

Dessa maneira entende-se pela a inaplicabilidade da norma geral antielisiva antes que haja norma regulamentadora. Sendo assim, para que a norma pudesse ser aplicada, dando poder à autoridade administrativa para desconsiderar negócios jurídicos praticados além dos casos de simulação já previstos no Art. 149, inciso VII do CTN, seria necessária a edição de lei ordinária. Nesse sentido, o conselheiro do CARF<sup>63</sup> se manifestou de maneira assertiva quando declarou que:

Penso que inexistência atual de norma específica que discipline a pretensa desconstituição de negócios jurídicos válidos não autoriza a administração tributária a se valer de critérios gerais, claramente subjetivos, para atribuir a pecha de planejamento tributário “abusivo” ao exercício regular de direitos de cunho empresarial e societário. Cabe ao legislador – e somente a ele – indicar normas ordinárias de reação ou proibição a planejamentos tributários específicos (assim entendidos as ‘SAAR – Special Anti Avoidance Rules’) ou normas gerais de idêntica natureza (‘GAAR – General Anti Avoidance Rules’), sob pena de se admitir que a generalidade da norma geral antielisiva, que possui mero comando autorizador do exercício secundário de competência legislativa ordinária, autorize o fisco a indicar limites à regular prática de planejamento tributário lícito, que não representa qualquer prática de ato ilegal, não enseja presunção de abuso, não demanda ser combatido (até porque é lícito) ou justifica autuações subjetivas. [...] É no âmbito da simulação que se revolvem os problemas de planejamento tributário. Fora dele, não cabe ao intérprete desejar que o contribuinte pense como o Fisco, pois o parâmetro não é o Fisco, é a lei.

Do trecho do voto depreende-se que o conselheiro muito bem compreende a ideia de que é uma ideia desarrazoada permitir que a autoridade fiscal desconsidere os negócios jurídicos do contribuinte sobre critérios meramente subjetivos, posto que não há lei que discipline exatamente como isso deve ser feito. A definição do fato gerador, com detalhes, deve vir do legislador, sob pena de violação ao princípio da separação de poderes.

### **3.2 Violação da Reserva de Jurisdição**

<sup>62</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9202-010.125 – CSRF**. 2ª Turma. Data d julgamento: 23 de novembro de 2021. Recorrente: FAZENDA NACIONAL. Interessado: CALÇADOS DLUNA LTDA. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.

<sup>63</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1201-006.281**. 1ª Seção de Julgamento. Data do julgamento: 13 de março de 2024. Recorrente: RIO GRANDE ENERGIA SA; Interessado: FAZENDA NACIONAL. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.

O princípio da reserva de jurisdição se traduz na ideia de que, por mais que todas as decisões administrativas possam ser revistas pelo Poder Judiciário, algumas questões, dado a relevância dos direitos que as envolvem, devem ser apreciadas, de início, pelo Estado-juiz. Fernanda Regina Vilares<sup>64</sup> traz uma boa definição desse princípio, conforme se observa:

A reserva de jurisdição consiste no impedimento de outros órgãos exercerem atividades pertencentes ao núcleo essencial da função jurisdicional, sendo corolário do princípio da separação dos poderes, um dos pilares do Estado Democrático de Direito. Embora se admita uma interpenetração entre as funções estatais, existe uma parcela de cada uma delas que só permite a intervenção do órgão mais adequado e aparelhado para desenvolvê-la. No caso da função jurisdicional, isso ocorre quando o conflito de interesses a ser resolvido de forma definitiva envolve um bem constitucionalmente protegido ou um direito fundamental e só pode ser solucionado pelo Poder Judiciário.

O Ministro Ricardo Lewandowski no julgamento da ADI 2446<sup>65</sup> entendeu que a aplicação da norma geral antielisiva violaria a reserva de jurisdição, no mesmo sentido, de que alguns direitos constitucionais, como no caso concreto o direito à propriedade, devem ser reservados à análise do Poder Judiciário. Apesar de ter concordado com a relatora no sentido de que não há violação ao Princípio da Legalidade pela aplicação da norma geral antielisiva vinculada a ocorrência efetiva de fato gerador da obrigação tributária, o Ministro Lewandowski divergiu do entendimento majoritário do STF, seguido pelo Ministro Alexandre de Moraes, entendendo pela inconstitucionalidade da norma geral antielisiva:

Essa previsão normativa decorre, precisamente, da compreensão segundo a qual alguns direitos, especialmente os de caráter fundamental, - e a propriedade é um deles, pois goza de expressa proteção constitucional - precisam ser preservados ao máximo, reservando-se ao Judiciário - e tão somente a esse Poder - a competência de limitar ou obstar a sua fruição, especialmente em caráter definitivo [...]. Assim, a decisão aludida no parágrafo único do art. 116 do CTN caberá sempre a um magistrado togado, considerado o princípio da reserva de jurisdição, o qual, ao fim e ao cabo, se destina a resguardar os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

Nesses dois recortes do voto, o Ministro esclarece a razão pela qual entende a norma em comento inconstitucional: ela fere o princípio da reserva de jurisdição. Sendo a propriedade um direito fundamental previsto expressamente no Art. 5<sup>a</sup> da Constituição Federal, possuindo, em decorrência disso, especial proteção do Estado, não seria cabível atribuir à autoridade administrativa a competência de limitar ou obstar a fruição desse direito. O princípio da reserva de jurisdição é fundamental para a separação harmônica dos poderes,

---

<sup>64</sup> VILARES, Fernanda Regina. **A reserva de jurisdição no processo penal: dos reflexos no inquérito parlamentar.** Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, São Paulo, 2010.

<sup>65</sup> BRASIL. Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal. *Op. Cit.*

justamente porque concede ao judiciário o poder de exercer a jurisdição de forma exclusiva nas matérias que digam respeito ao núcleo essencial de sua função.

Exemplo da aplicação desse princípio é o caso da interceptação telefônica. Tal ato, embora possa se mostrar extremamente necessário em determinadas situações, fere de forma significativa a liberdade dos indivíduos, direito fundamental também expressamente previsto no texto constitucional. A interceptação telefônica viola, mais precisamente, a vida privada dos indivíduos, devendo ser adotado de maneira excepcional.

É por respeito a esse direito que inclusive constitui crime realizar interceptação de comunicações telefônicas, de informática ou telemática, ou quebrar segredo da Justiça, sem autorização judicial ou com objetivos não autorizados em lei, conforme prevê o Art. 10 da Lei nº 9.296, de 24 de julho de 1996<sup>66</sup>. Acredita-se que a mesma proteção que foi dada à intimidade das pessoas, que protegeu essa matéria sob a reserva de jurisdição, também deveria ser dada a propriedade das pessoas, posto que também constitui direito fundamental digno da mais alta proteção.

Um outro ponto que foi levantado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, como dito no tópico anterior, é o de que o Código Civil<sup>67</sup> já traz hipóteses de anulabilidade do negócio jurídico, e estas possuem reserva de jurisdição. Seguindo essa linha de raciocínio, observe-se o que decidiu o CARF no Acórdão n.º 9101004.097<sup>68</sup>:

A autoridade fiscal não anula, e nem poderia, o ato jurídico como um todo. De fato, não vemos na prática nenhum auto de infração pretendendo dizer que a compra e venda não ocorreu, ou que a reorganização societária deve ser desfeita porque nula. O que a autoridade fiscal faz é requalificar o ato, isto é, confere a ele outro efeito tributário, anulando aquele resultado que o contribuinte pretendeu obter mas que se revelou, nas circunstâncias do caso, contrário ao ordenamento jurídico.

Nesse ponto, observo que dizer que um ato será nulo, ou mesmo que ele autorizará a revisão do lançamento de tributos (em virtude da requalificação), é algo muito menor do que dizer que esse ato é um ilícito.

Ora, se a autoridade fiscal só pode “requalificar” determinada ação ou omissão do

<sup>66</sup> “Art. 10. Constitui crime realizar interceptação de comunicações telefônicas, de informática ou telemática, ou quebrar segredo da Justiça, sem autorização judicial ou com objetivos não autorizados em lei. Pena: reclusão, de dois a quatro anos, e multa.” BRASIL. **Lei nº 9.296 de 1966**. Regulamenta o inciso XII, parte final, do art. 5º da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19296.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19296.htm). Acesso em: 16 abr. 2024.

<sup>67</sup> “Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir. Parágrafo único. As nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes” BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. *Op. cit.*

<sup>68</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101004.097**. 1ª Turma. Processo nº 11080.731774/201111. Sessão de 09 de abril de 2019. Recorrente: BGPARG S.A. Interessado: Fazenda Nacional.

contribuinte quando esta for simulada, posto que no julgamento da ADI 2446 a atuação da autoridade administrativa foi limitada a isso, e o Código Civil diz que quando o negócio jurídico for simulado o juiz deve anular, tem-se que o juiz já teria que anular de qualquer forma, até para trazer mais harmonia ao ordenamento jurídico, não encontrando-se, um mesmo negócio jurídico considerado plenamente válido no âmbito civil e desconsiderado em âmbito tributário. Vale ressaltar o disposto por Rodrigo Oliveira Silva<sup>69</sup> quando trata da diferenciação da desconsideração para anulação do negócio jurídico:

Em primeira análise, há de ser ressaltado que a norma em questão, de finalidade estritamente tributária, não determina a anulação ou declara a nulidade do ato ou negócio jurídico efetuado pelo contribuinte, devendo ser reconhecido que os efeitos dela decorrentes serão irradiados apenas no tocante à relação jurídica tributária, jamais em âmbito civil.

Acredita-se que o direito deve ser considerado como um todo, apesar de se dividirem seus ramos didaticamente, o direito de fato é um só. Não faria sentido, portanto, que uma mesma atitude fosse desconsiderada pelo direito tributário por configurar dissimulação, sendo plenamente válida no âmbito civil. Se o direito civil entende que o negócio jurídico é válido, conseqüentemente, é possível concluir que não houve fraude nem simulação, caso contrário não seria válido perante o direito civil nem perante o direito tributário.

E se não houve fraude nem simulação no negócio jurídico, qual seria o fundamento da autoridade administrativa para desconsiderá-lo? Percebe-se que deixar tal questão reservada a apreciação judicial resolveria ambos os problemas: uma vez válido no âmbito civil, também válido em âmbito tributário, não podendo ser desconsiderado. Já inválido no âmbito civil, igualmente inválido no âmbito tributário, devendo ser desconsiderados os efeitos em ambos os ramos do direito. Nessa senda, ressalta-se o entendimento exarado por Hugo de Brito Machado<sup>70</sup>:

Não parece correto dizer que um ato praticado validamente, sem qualquer patologia que o invalide à luz do direito empresarial, contratual, societário, trabalhista etc., seja inválido apenas em matéria tributária. Tampouco parece adequado dizer que tal ato até pode ser válido, para qualquer ramo ou finalidade, mas será 'ineficaz' apenas em matéria tributária. [...] Se não há abuso, não será a carência de um resultado diverso da economia tributária que irá invalidar, ou pior, tornar ineficaz 'para fins tributários' um negócio. A falta do propósito 'extra-tributário', aliada a outros fatores, pode denotar abuso, mas, insista-se, ela, por si, não tem necessariamente esse efeito.

---

<sup>69</sup> SILVA, Rodrigo Oliveira. **Análise do artigo 116, parágrafo único, do código tributário nacional em face da constituição federal**. Monografia PUC São Paulo, 2011.

<sup>70</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Op. Cit.* p. 156.



Além disso, como dito, seria muito difícil ao legislador elaborar uma lei ordinária que prevesse todas as hipóteses que podem ou não ser consideradas como simulação. Tanto que a lei ordinária que regula a atividade administrativa de desconsideração dos negócios jurídicos já está pendente há mais de duas décadas e, conforme bem aponta Marco Aurélio Greco<sup>71</sup> ela visa um aspecto mais subjetivo que não costuma ser abordado pela Administração Tributária:

Ou seja, o juízo de adequação da conduta à norma é formulado diretamente, com base em dados objetivos e sem a mediação de outros elementos. Por outro lado, a hipótese prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN não envolve apenas um exame objetivo sobre as condutas, mas, principalmente, uma avaliação subjetiva quanto a intenções, finalidades, motivos etc., o que dá à situação um perfil diferente das questões normalmente enfrentadas pela Administração Tributária.

No trecho, o autor está argumentando as razões pelas quais acredita que a norma geral antielisão deve ser regulamentada por leis ordinárias futuras, não podendo adequar-se a procedimentos previstos em leis ordinárias já existentes. Aproveita-se o ensejo para, mais uma vez, argumentar pela necessidade da reserva de jurisdição. O próprio autor reconhece que é uma situação com “perfil diferente das questões normalmente enfrentadas pela Administração Tributária”, isso por que quando se analisa as intenções e os motivos, é feita uma análise muito mais subjetiva, caso a caso, típica da atividade jurisdicional que, embora deva aplicar a lei, também permite ao juiz a interpretação do caso concreto como garantidor da justiça. Ao analisar o caso, o juiz pode entender que, de fato, há uma nulidade do negócio jurídico, porém, como já comentado, a declaração dessa nulidade é classificada pelo Código Civil como reserva de jurisdição.

### 3.3 Contra-argumento sobre a Reserva de Jurisdição

Quando no julgamento da ADI 2446 o Ministro Ricardo Lewandowski argumentou pela inconstitucionalidade da norma em razão da reserva de jurisdição, o Ministro Dias Toffoli, em seu voto-vista<sup>72</sup>, entendeu pela não aplicação do princípio da reserva de jurisdição, tendo em vista os argumentos citados a seguir:

Contudo, julgo que não se aplica o princípio da reserva de jurisdição quanto à decisão aludida no dispositivo questionado. Em primeiro lugar, cumpre lembrar que, consoante já registrou o Ministro Celso de Mello, esse princípio “importa em submeter, à esfera única de decisão dos magistrados, a prática de determinados atos cuja realização, por efeito de explícita determinação constante do próprio texto da Carta Política, somente pode emanar do juiz, e não de terceiros” (MS nº 23.452/RJ,

<sup>71</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 575/576.

<sup>72</sup> BRASIL. Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal. *Op. Cit.*

Tribunal Pleno, DJ de 12/5/2000 – grifo nosso). Não vislumbro, no texto constitucional, a existência de determinação de que a medida à qual se refere o dispositivo hostilizado deve ser emanada somente por juiz. Em segundo lugar, é certo que tal medida somente poderá ser tomada pela autoridade fiscal respeitando o devido processo legal. Nesse ponto, ganha inegável importância aquela lei ordinária disciplinando os procedimentos a serem observados por essa autoridade. Em terceiro lugar, a decisão tomada pela autoridade fiscal com base na norma debatida pode ser controlada pelo Poder Judiciário, na hipótese de esse ser provocado. Em outras palavras, tal decisão administrativa não é imune ao controle judicial. Em quarto lugar, julgo que a desconsideração a que se refere o dispositivo impugnado não se equipara à anulação de negócio jurídico simulado à qual alude os arts. 167 e 168 do Código Civil. Como se destacou nas informações prestadas pelo Presidente da República, aquele dispositivo do CTN permite apenas que a autoridade fiscal, no contexto da tributação, negue eficácia àqueles atos ou negócios jurídicos. Atente-se que a medida administrativa não atua no plano da validade.

Nesse trecho do voto do Ministro Dias Toffoli, são trazidos alguns contra-argumentos que visam rebater a aplicabilidade da reserva de jurisdição ao caso análise, que foi levantado pelo Ministro Ricardo Lewandowski. No primeiro, o Ministro Dias Toffoli meramente diz não vislumbrar que a matéria em questão diga respeito à reserva de jurisdição. Esse é um ponto um tanto complexo por que o princípio da reserva de jurisdição não traz com precisão quais temas devem ou não devem ser considerados como tal, muito menos requisitos taxativos para verificação desse enquadramento, o que acaba se tornando muito mais uma construção doutrinária e jurisprudencial. Nesse sentido, esclarece Guilherme Newton do Monte Pinto<sup>73</sup>:

A doutrina brasileira restringe o emprego da expressão para se referir às reservas específicas e explícitas constitucionalmente atribuídas ao juiz, como é o caso da decretação de prisão (art. 5º, LXI, da Constituição Federal) ou da quebra de alguns direitos fundamentais (art. 5º, XI e XII, da Constituição Federal) [...]. Portanto, a doutrina brasileira, principalmente a mais afinada com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, aborda a Reserva de Jurisdição preponderantemente sob o ângulo das Reservas Específicas que se encontram explicitadas na Constituição Federal. No âmbito jurisprudencial, também persiste a concepção restrita que se verifica na doutrina. A análise a partir da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal revela que, pelo menos diretamente, são contempladas apenas as Reservas Específicas de Jurisdição e não o que aqui denominamos Reserva Geral de Jurisdição.

Como foi exemplificado acima, da mesma forma que um direito fundamental, como o da privacidade, no caso da interceptação telefônica, dada a sua inquestionável importância, é reconhecidamente reservado à jurisdição, acredita-se que o direito fundamental à propriedade também deva ser, não por aplicação geral da reserva de jurisdição, mas por constituir reserva específica constitucionalmente prevista, posto que a propriedade é direito fundamental expressamente previsto no caput do Art. 5º da CF, tendo o contribuinte seu

<sup>73</sup> PINTO, Guilherme Newton do Monte. **A Reserva de Jurisdição**. São Paulo, 2009. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

direito a sua propriedade restringido pela aplicação da norma geral antielisiva fora dos limites delimitados na ADI 2446.

No segundo ponto, o Ministro Dias Toffoli trata da suposta lei ordinária que deveria regulamentar como a autoridade administrativa deveria proceder para obedecer o devido processo legal em caso de se mostrar necessária a desconsideração do negócio jurídico praticado pelo contribuinte. No entanto, apesar de já ter havido duas tentativas de regulamentação, através da Medida Provisória nº 66/2002 e da Medida Provisória n. 685/2015, os dispositivos foram rejeitados pelo Congresso Nacional.

Como dito, acredita-se ser muito complexo atribuir ao legislador prever as hipóteses em que deve haver a desconsideração, posto que isso não pode ser feito de forma genérica, sob pena de, após a lei ordinária regulamentadora restarem mais perguntas do que respostas. Além disso, a previsão a ser feita pelo legislador deve, na realidade, ser feita da forma mais específica possível, tendo em vista que a cobrança de tributo, repita-se, deve ser feita sempre através de “atividade administrativa plenamente vinculada”, na forma no Art. 3<sup>a</sup> do CTN. Isso significa que o legislador deve deixar a autoridade administrativa com o menor campo de discricionariedade possível, logo, terá de fazer suas previsões de forma bastante específica.

Por fim, o Ministro salienta que as decisões administrativas sempre podem ser revistas pelo Poder Judiciário. Apesar de ser uma afirmação convergente com o ordenamento jurídico brasileiro, é preciso chamar atenção para o fato de que a matéria poder ser revisada pelo judiciário não retira a necessidade de que determinados tópicos fiquem a cargo exclusivamente do Poder Judiciário, ou então não haveria razão de ser no princípio da reserva de jurisdição. Salienta-se que não é a primeira vez que a reserva de jurisdição é levantada como argumento na discussão sobre a constitucionalidade da norma geral antielisiva. Já houve uma proposta de Emenda Supressiva nº 21<sup>74</sup> em que o Deputado Sérgio Miranda (PCDoB-MG) defendeu seu cabimento no caso em comento:

Se implementada a norma proposta aqui, a autoridade administrativa passaria a assumir funções judicantes em causa própria, dispensando o recurso ao Poder Judiciário para apurar se os atos ou negócios jurídicos foram ou não praticados com finalidades dissimulatórias ou fraudulentas. Evidentemente, ultrapassaria o limite da razoabilidade conferir tal poder.

Sendo assim, resta claro que a situação deve ser reservada a apreciação do Poder

---

<sup>74</sup>Disponível em:

[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999). Acesso: 16 abr. 2024, p. 122.

Judiciário, ainda que o contencioso tributário já seja bastante numeroso no Brasil, não se pode preterir um princípio tão fundamental como a reserva de jurisdição, o que causaria conseqüente reflexo no desrespeito a separação de poderes, culminando na própria dissolução do Estado Democrático de Direito.

#### 4 FORMAS MENOS GRAVOSAS DE ATENDER AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Agora que já se esclareceu o motivo pelo qual entende-se a norma geral antielisiva como inconstitucional, mostra-se pertinente demonstrar porque ela pode ser retirada do ordenamento jurídico sem maiores prejuízos. Um dos argumentos mais utilizados pelos defensores da norma é o de que ela seria fundamental para garantir a capacidade contributiva, assegurando a justiça fiscal no país. Conforme esclarece Rodrigo Oliveira Silva<sup>75</sup>:

A função desse novo enunciado prescritivo [norma antielisiva] constitui na legitimação de uma atividade que já vinha sendo empreendida pelo Fisco, de afastar a utilização da elisão fiscal efetuada com o objetivo único de economia tributária, o que, na análise desse ente, não poderia ser oposto em face da obrigação do contribuinte de, em acordo com sua capacidade contributiva, entregar parcela de seu patrimônio ao Estado.

De início, vale esclarecer que o argumento de capacidade contributiva não pode ser utilizado para cobrar tributos fora das hipóteses de fatos geradores previstos em lei. Independentemente da situação econômica do contribuinte, se for verificada fraude ou simulação na ocorrência do fato gerador, tal situação deve ser desconsiderada e o tributo deve ser cobrado. No entanto, se determinado contribuinte, que possui um patrimônio considerável, se programou dentro da licitude, para pagar menos imposto de renda, por exemplo, é incabível que a autoridade administrativa desconsidere o que foi feito pelo contribuinte sob o argumento de que ele lhe é plenamente possível pagar a mais.

##### 4.1 Alcance do princípio da capacidade contributiva

De antemão, é necessário esclarecer que não se nega aqui a eficácia do princípio da capacidade contributiva, que, conforme bem aponta Marco Aurélio Greco<sup>76</sup>, apesar de se tratar de uma norma constitucional programática, tem grande influência na criação, interpretação e aplicação da lei tributária. No entanto, o referido autor é um nome de destaque dentre os que defendem a constitucionalidade da norma geral antielisiva, estando dentre seus argumentos o princípio da capacidade contributiva<sup>77</sup>, conforme se verifica:

A ‘terceira fase’ do debate sobre o conceito de planejamento tributário envolveria a revisão do princípio da capacidade contributiva, de maneira que mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia;

<sup>75</sup> SILVA, Rodrigo Oliveira. *Op. Cit.*

<sup>76</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

<sup>77</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319.

mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade) nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.

Apesar da Constituição se restringir à capacidade contributiva no que diz respeito aos impostos, o STF já se posicionou no sentido que referido princípio deve ser aplicado aos tributos em geral, afirmando que “todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos”<sup>78</sup>. Além do referido autor, José Casalta Nabais<sup>79</sup> também defende a constitucionalidade da norma, prestigiando o princípio da capacidade contributiva, conforme se observa:

[...] acaba por onerar drasticamente os outros contribuintes, porque lhes impõe, para além do pagamento dos impostos que lhes cabem, uma carga e esforço fiscal maior resultante do montante dos impostos que os ‘favorecidos’ fiscais não suportam e dos impostos que os ‘fugitivos’ fiscais, em virtude da capacidade de planeamento fiscal ou mesmo de evasão fiscal eficaz, não satisfazem.

Sem dúvidas, esse é um princípio importantíssimo que deve, sempre que possível, ser respeitado, mas nunca em detrimento absoluto do princípio da segurança jurídica, uma vez que mesmo se estivesse diante de um conflito de princípios, o que já se adianta que não acredita-se ser o caso, deveria haver um sopesamento entre eles, de forma que um fosse garantido sem anular completamente o outro, conforme se demonstrará no próximo subtópico.

## **4.2 Desproporcionalidade do argumento para legitimar cobranças sobre fatos geradores não previstos em lei**

Tendo em vista que ficou suficientemente esclarecida a eficácia do princípio da capacidade contributiva, busca-se agora demonstrar como não viável assegurá-lo em detrimento do princípio da legalidade tributária. Ambos os princípios são importantes e devem ser observados, mas não de forma que um anule absolutamente o outro. Nesse sentido, Norberto Bobbio<sup>80</sup> entende o seguinte:

<sup>78</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 406.955/ MG. Agravo Regimental. Tributário. IPVA. Progressividade. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Agravante: Fábio Couto de Araújo Cançado e outros. Agravado: Advogado-Geral do Estado de Minas Gerais. Data do julgamento: 04/20/2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920>. Acesso em: 30 de abril de 2024.

<sup>79</sup> NABAIS, José Casalta. Sobre a educação e cidadania fiscal. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, Ano 13, n.10, Brasília: SINPROFAZ, 2019.

<sup>80</sup> BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 24

Na maioria das situações em que está em causa um direito do homem, ao contrário, ocorre que dois direitos igualmente fundamentais se enfrentem, e **não se pode proteger incondicionalmente um deles sem tornar o outro inoperante**. Basta pensar, para ficarmos num exemplo, no direito à liberdade de expressão, por um lado, e no direito de não ser enganado, excitado, escandalizado, injuriado, difamado, vilipendiado, por outro. Nesses casos, que são a maioria, **deve-se falar de direitos fundamentais não absolutos, mas relativos, no sentido de que a tutela deles encontra, em certo ponto, um limite insuperável na tutela de um direito igualmente fundamental, mas concorrente**. E, dado que é sempre uma questão de opinião estabelecer qual o ponto em que um termina e o outro começa, a delimitação do âmbito de um direito fundamental do homem é extremamente variável e não pode ser estabelecida de uma vez por todas. (Grifou-se)

Sendo assim, converge-se com a ideia do referido autor no sentido de que deve se buscar um equilíbrio no alcance dos direitos, e não a garantia de um tendo como consequência a aniquilação de outro. O tributo, repita-se, conforme sua definição prevista no Art. 3<sup>a</sup> do CTN, é obrigação compulsória cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. A atividade administrativa tem que ser plenamente vinculada à lei justamente para evitar qualquer tipo de discricionariedade na cobrança dos tributos.

Para exemplificar o quão desarrazoada a situação seria, imagine-se em uma situação em que determinada autoridade administrativa considere que uma pessoa com renda mensal fixa de 5 mil reais por mês não tenha uma capacidade contributiva tão alta, por isso, autoriza o planejamento tributário dela. Já para outra autoridade, uma renda de 5 mil reais por mês, nas mesmas situações, representa capacidade contributiva considerável, ou seja, seu planejamento tributário não deveria ser considerado, posto que, dada a possibilidade, tem o dever de entregar parcela do seu patrimônio ao Estado. Dessa maneira, procura-se garantir a máxima efetividade ao princípio da capacidade contributiva, deixando de lado outros princípios igualmente fundamentais, como a legalidade tributária e a confiança legítima do cidadão na Administração Pública.

Aqui, trata-se de um direito fundamental importantíssimo para o Estado Democrático de Direito: a propriedade. Por mais que seja difícil ao legislador prever todas as situações possíveis, haveria insustentável insegurança jurídica em atribuir à autoridade administrativa discricionariedade no entendimento da capacidade contributiva do contribuinte, bem como iria desnaturar o próprio conceito de tributo previsto no CTN.

Quando se questiona a constitucionalidade da norma antielisão não se está, em momento nenhum, negando o fato de que os mais privilegiados financeiramente devem pagar mais tributos. O Estado não só pode como deve tirar uma parcela maior desses contribuintes, desde que haja segurança jurídica quanto a parcela que será retirada. Como dito anteriormente, deixar isso a cargo da autoridade administrativa é dar a cobrança do tributo

uma característica discricionária capaz de desnaturar o próprio conceito de tributo. Nesse sentido de garantir o equilíbrio entre direitos, Paulo Ayres Barreto<sup>81</sup> discorre brilhantemente sobre no seguinte trecho:

A interpretação do Texto Constitucional deve almejar a atribuição da máxima efetividade de um princípio, sem retirar, esvaziar ou reduzir a plena eficácia das demais regras postas no plano constitucional, reveladoras de decisões objetivamente tomadas pelo constituinte concernentes a assuntos, aspectos, critérios ou temas cuja abertura principiológica poderia resultar em desdobramentos não desejados pelo constituinte [...] Em verdade, a observância ao princípio da capacidade contributiva é apenas mais uma garantia individual assegurada ao contribuinte. Tem ele o direito subjetivo de (i) não ser alcançado por tributos em relação aos fatos que não revelem tal capacidade; e (ii) não sofrer incidência tributária em relação a fatos que, conquanto reveladores de capacidade contributiva, não estejam previstos no antecedente de regra matriz de incidência tributária.

Sendo assim, sustenta-se que a capacidade contributiva deve ser considerada no momento da elaboração da norma, não no momento de sua cobrança. No primeiro momento o legislador pode pensar em situações de incidência tributária que incidam mais sobre os mais favorecidos economicamente e é exatamente isso que deve ser feito. O que não é cabível é deixar isso a cargo de autoridade administrativa, principalmente já no momento da cobrança. Isso configura meio completamente desproporcional para atingir uma finalidade que pode ser alcançada por diversos outros caminhos, como bem elucida Hugo de Brito Machado Segundo<sup>82</sup>:

Na verdade, o princípio da capacidade contributiva tem eficácia positiva, mas esta não pode suplantiar a regra da legalidade e as regras de competência. [...] Ainda que se considere que a prática de um planejamento tributário diminui, ou amesquinha, a eficácia do princípio da capacidade contributiva, e mesmo que se considere que a legalidade é um princípio “ponderável”, não seria proporcional dar ao intérprete o poder de desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte, quando ausentes quaisquer patologias ou vícios. Tal desconsideração até poderia ser adequada, no sentido de que prestigiaria realmente a capacidade contributiva, mas certamente seria desnecessária: a edição de lei, prevendo o fato como tributável, seria medida também adequada, e incomparavelmente menos gravosa, porquanto não magoaria a exigência da legalidade tributária. Por tudo isso, mesmo que estivesse regulamentado o parágrafo único do art. 116 do CTN, a desconsideração de planejamentos desprovidos de patologias (simulação, fraude à lei, abuso de direito etc.) seria inválida, por configurar meio desproporcional de prestigiar o princípio da capacidade contributiva.

É de suma importância reconhecer a importância de ambos os princípios, bem como desenvolver uma saída viável para o respeito de um e de outro, como foi elucidado pelo legislador. Se o legislador quer tanto prestigiar o princípio da capacidade contributiva, que o faça criando novos tributos sobre novos fatos geradores. Uma medida impopular é diferente de uma medida inconstitucional. A primeira, por mais que não seja bem recebida por alguns

<sup>81</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Op Cit.* p. 194 a 197.

<sup>82</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.



contribuintes pode permanecer no ordenamento jurídico, já a segunda não deveria. Mais uma vez, ratifica-se que é possível dar maior efetividade à capacidade contributiva sem ferir a legalidade. Como bem apontam Paula Consalter Campos e Fabiana Del Padre Tomé<sup>83</sup>:

Deve ser respeitada a correta subsunção do evento à regra-matriz de incidência tributária, não se compatibilizando com o Estado democrático de Direito, que tem como um de seus pilares o respeito à lei e à garantia de segurança jurídica, que os atos lícitos praticados pelos contribuintes sejam objeto de desconsideração pela autoridade administrativa.

Acredita-se que tal ideia encontra total adequação com o ordenamento jurídico pátrio, pois, de fato, não é proporcional sacrificar um princípio para garantir maior efetividade a outro, que pode, inclusive, ser melhor atendido de diversas outras formas como será explorado no próximo subtópico.

### **4.3 Meios de garantir a obediência à capacidade contributiva sem ferir a legalidade tributária**

Como dito anteriormente, há que se observar um equilíbrio entre os princípios, de forma que um seja observado sem anular o outro. Robert Alexy<sup>84</sup> entende que “Se dois princípios colidem – o que ocorre, por exemplo, quando algo é proibido de acordo com um princípio e, de acordo com o outro, permitido –, um dos princípios terá que ceder.” No entanto, não acredita-se que seja o caso de uma real colisão entre os princípios, tendo em vista que a capacidade contributiva pode ser observada de várias outras formas sem ferir a legalidade tributária. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado Segundo<sup>85</sup> traz importante contra-argumento à noção de que toda capacidade contributiva deve ser tributada com finalidade de obedecer ao disposto na Constituição Federal. Segundo o autor, a própria Constituição traz a competência residual da União, que consiste na possibilidade desse ente federativo criar novos tributos não previstos no texto constitucional. Ora, se é possível a criação de novos tributos, é justamente por que nem toda a capacidade contributiva encontra-se tributada, sendo esta a saída apontada pelo autor para garantir a justiça fiscal, sem causar insegurança jurídica em toda sociedade. Sendo assim, essa poderia ser considerada como uma primeira possibilidade.

Ressalta-se ainda que a Constituição, apesar de delegar as competências para que

---

<sup>83</sup> CONSALTER CAMPOS Paula; DEL PADRE TOMÉ Fabiana. *Op. Cit.* p. 137-150.

<sup>84</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 93

<sup>85</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

cada ente institua os tributos que lhes são cabíveis, não impõe obrigatoriedade alguma para que seja instituído. Ou seja, mesmo que a União possa instituir o imposto sobre grandes fortunas e até agora não tenha instituído, isso não retira a competência que tal ente federativo tem de instituir quando quiser. Sendo assim, nada impede que a União institua impostos já previstos no texto constitucional, bem como que crie novos impostos, desde que, por óbvio, não tenham base de cálculo idêntica a outro tributo nem sejam cumulativos. Dessa forma, essa ideia poderia ser vista como uma segunda possibilidade.

Tal concepção pode ser vista como um contraponto ao que defende Marco Aurélio Greco<sup>86</sup> que sustenta a parcialidade do legislador quando da elaboração de normas tributárias, conforme se verifica:

Na medida em que existe a necessidade de obter recursos financeiros para manter o Estado, a criação de tributos é inevitável. Porém, aqueles que devem deliberar sobre tal criação são exatamente aqueles que têm patrimônio ou renda suficiente para suportá-los. Assim, é plenamente compreensível que as normas que compõem o Direito Tributário apresentem nítido caráter protetivo dos detentores de patrimônio, no sentido de veicularem proibições ou limitações ao poder de tributar. Daí a construção de perfil do Direito Tributário visto como o conjunto das regras que disciplinam o exercício do poder de tributar como instrumento de proteção do cidadão contra o Estado.

De fato, no Brasil há uma necessidade de elaboração de um sistema tributário progressivo, onde o mais rico paga mais e não regressivo, como o que é visto hoje, onde o mais pobre, proporcionalmente a sua renda, paga mais tributo. Isso se deve ao fato de que, dentre outros fatores, a maior parte dos tributos no país incidem sobre consumo e não sobre propriedade e os mesmos tributos que são cobrados sobre itens básicos, como um saco de arroz, são cobrados os mesmos valores dos mais ricos aos mais pobres, havendo tratamento igualitário mas não equitativo. No entanto, não encontra base na realidade a ideia de que o Direito Tributário brasileiro pode ser encarado como um “instrumento de proteção do cidadão contra o Estado”. O que ocorre é efetivamente o contrário, posto que no ordenamento jurídico pátrio, ao se vislumbrarem situações em que uma das partes é hipossuficiente na relação jurídica, seja no direito do trabalho ou no direito do consumidor, por exemplo, são trazidas normas que favorecem o trabalhador e o consumidor na tentativa de equilibrar os poderes, garantindo a paridade de armas. Já no Direito Tributário, apesar de o contribuinte ser parte hipossuficiente quando comparado ao Estado, as normas fiscais tendem a favorecer a parte que já é mais poderosa na relação, o Fisco, a exemplo dos dispositivos contidos na Lei nº 6.830/1980, que trata das execuções fiscais.

---

<sup>86</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.*, 2019.

Além disso, mesmo tributos que, teoricamente, só deveriam incidir sobre os contribuintes mais favorecidos economicamente, como o Imposto de Renda da Pessoa Física, por exemplo, ainda não conseguem garantir a efetividade do princípio da capacidade contributiva. Isso porque, conforme explica Gabriel Quintanilha<sup>87</sup> há muitos anos o Governo Federal não atualiza a base de cálculo do tributo conforme deveria, acompanhando a inflação do período e agravando a desigualdade social, tendo como consequência a situação atual, em que o Governo Federal tem que editar medidas provisórias para isentar pessoas que ganham menos de dois salários mínimos do pagamento desse imposto,<sup>88</sup> por que pelos cálculos há muito tempo não devidamente atualizados, essas pessoas também teriam que pagar.

Acredita-se que está correto o entendimento do professor Gabriel Quintanilha quando este aponta que a não atualização da base de cálculo do imposto de renda gera majoração indireta deste, causando uma situação de injustiça fiscal muito clara, inclusive uma violação ao princípio do não confisco. Sendo assim, se o objetivo é garantir a efetividade ao princípio da capacidade contributiva, seria possível começar com o básico: a correta atualização da base de cálculo dos impostos, sendo esta uma terceira solução viável para garantir a capacidade contributiva sem ferir a legalidade.

Além disso, outra possível medida que foi inclusive abordada pela Reforma Tributária, se refere a editar lei que vise a cobrança de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) de embarcações e aeronaves. Tal ação, segundo o Sindicato dos Auditores-Fiscais da Receita Federal (Sindifisco Nacional) “pode fazer render aos cofres públicos uma arrecadação de R\$ 10,43 bilhões anuais”<sup>89</sup>. Dessa forma, entende-se que tal providência também parece coerente com a busca do princípio da capacidade contributiva e, desde que devidamente prevista em lei e havendo respeito ao princípio da anterioridade anual e nonagesimal, o princípio da capacidade contributiva pode ser plenamente efetivado sem que haja violação o princípio da legalidade, nem descumprimento à reserva de jurisdição, configurando uma quarta possibilidade.

---

<sup>87</sup> TRIBUTOLOGIA #136 - **A ausência da atualização da base de cálculo do IRPF e o não confisco.** [Locução de]: Gabriel Quintanilha. [S.l.]: Professor Gabriel Quintanilha, julho de 2022. Podcast. Disponível em: <https://open.spotify.com/episode/7A6ok6tziUiHfSe9BpKZaF?si=u4oLxIHTSs2QamqFVMpAlg>. Acesso em: 20 abr. 2024.

<sup>88</sup> Governo amplia isenção do Imposto de Renda para quem recebe até dois salários mínimos. CNN Brasil, 06/02/2024, São Paulo. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/financas/governo-amplia-isencao-do-imposto-de-renda-para-quem-recebe-ate-dois-salarios-minimos/>. Acesso: 03 abr. 2024.

<sup>89</sup> IPVA de aviões e barcos de passeio pode gerar arrecadação anual de mais de R\$ 10 bilhões, diz Sindifisco. CNN Brasil, 27 de março de 2024, Brasília. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/ipva-de-avioes-e-barcos-de-passeio-pode-gerar-arrecadacao-anual-de-mais-de-r-10-bilhoes-diz-sindifisco/>. Acesso em: 03 abr. 2024.

Sendo assim, por que displicentemente dar ao fisco o poder de desconsiderar os atos praticados pelos contribuintes, criando um cenário em que o cidadão se torna praticamente “refém” do entendimento das autoridades fiscais quando é possível garantir a capacidade contributiva de diversas outras formas? Essa expressão é utilizada por que, vale lembrar, ao haver constatação da prática de dissimulação, além de ter que pagar o valor do tributo, o contribuinte também pode ser obrigado a pagar juros e multa, a depender se houve ou não comprovação de dolo, ocorre que essa comprovação é bem questionável pela autoridade competente, que já chegou a entender que a conduta reiterada é suficiente para caracterizar a comprovação do dolo, como se percebe no seguinte Acórdão nº 2802002.521 do CARF<sup>90</sup>

O recorrente está com razão em exigir a comprovação do dolo. Nesse ponto a autoridade fiscal fundamentou-se exclusivamente na conduta reiterada em três exercícios, os quais foram fiscalizados e autuados simultaneamente. O motivo apontado pela autoridade lançadora para a qualificação foi transcrito no voto condutor do acórdão recorrido. Não cabe a este Colegiado perquirir outras razões, mas tão só verificar se a qualificação deve ser mantida pelos fundamentos contidos no lançamento. [...] Enfim, de um lado o recorrente não se desincumbiu de provar as despesas, de outro, o Fisco não se desincumbiu do dever de provar o dolo, o que justifica manter a glosa, porem desqualificar a multa, exigindo-a no patamar da multa de ofício regular (75%).

Daí por que acredita-se que a insegurança jurídica quanto aos limites do planejamento tributário seja extremamente grave. Portanto, entende-se que ambos os princípios, legalidade e capacidade contributiva, podem caminhar juntos em determinadas medidas, não havendo necessidade da norma geral antielisiva para assegurar a efetivação deste em detrimento daquele.

---

<sup>90</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2802002.521**. 2ª Turma Especial. Data do julgamento: 18 de setembro de 2013. Recorrente: REGINALDO ANTONIO ZELLA. Recorrida: FAZENDA NACIONAL, 2013. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.

## 5 DESDOBRAMENTOS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E ANÁLISE DAS DECISÕES DO CARF

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é um órgão colegiado que funciona como a segunda instância administrativa. Dessa forma, se um contribuinte é autuado por um auditor da receita federal e deseja recorrer do disposto no auto de infração, seu recurso administrativo é apreciado pelo CARF. O colegiado é formado tanto por representantes dos contribuintes como por representantes do Fisco e tem como finalidade a análise técnica da norma tributária, logo, é necessária uma avaliação imparcial dos casos concretos que chegam ao órgão.

No entanto, nos últimos anos houve certa polêmica a respeito do voto de qualidade no CARF. Basicamente, quando há empate, a causa é decidida através do voto de qualidade do presidente do Conselho, que é representante do Fisco. Ocorre que com a Lei 13.988, de 2020, houve a extinção do voto de qualidade, e o contribuinte se consagraria vitorioso em caso de empate no julgamento do recurso. Porém, em 2023, houve o retorno do voto de qualidade, quando o Presidente da República em exercício sanciona, com alguns vetos, a Lei 14.689/2023, o que enseja no fato de que o desempate voltaria a ser decidido por um representante da Fazenda Nacional. Apesar do retorno do voto de qualidade já ser objeto de uma ADI, qual seja, ADI 7347, em que os partidos Progressistas (PP) e Republicanos alegam ofensa à separação de poderes, o que mais chama atenção é que, conforme os partidos políticos declararam “a exposição de motivos se limitou a alegar que essa revogação iria aumentar a arrecadação”<sup>91</sup>.

De fato, como bem apontou Gabriel Quintanilha<sup>92</sup>, após a declaração do Presidente do CARF de que, com o retorno de qualidade seria possível cumprir a meta de arrecadação do Governo Federal com facilidade, tem-se uma situação de insegurança muito grande. Isso porque o CARF não deveria ser um órgão de arrecadação, como dito, deveria ser um órgão colegiado que revisasse as autuações feitas pelas autoridades administrativas da forma mais técnica possível. Adere-se a ideia do referido autor quando ele afirma que tal declaração do presidente do órgão “desmerece” e “esvazia” o CARF, posto que o contribuinte

---

<sup>91</sup> PARTIDOS questionam medida provisória que retoma voto de qualidade no Carf. STF, Brasília, 07 de fevereiro de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=501908&ori=1>. Acesso em: 16 abr. 2024.

<sup>92</sup> TRIBUTOLOGIA #190 - Sancionado o PL do CAREF. [Locução de]: Gabriel Quintanilha. [S.l.]: Professor Gabriel Quintanilha, setembro de 2023. Podcast. Disponível em: [https://open.spotify.com/episode/0Z8ltUwsUhXNOOj1GAzoPI?si=CUg\\_z6dTRDGd300h6VhwLw](https://open.spotify.com/episode/0Z8ltUwsUhXNOOj1GAzoPI?si=CUg_z6dTRDGd300h6VhwLw). Acesso em: 03 mar. 2024.

já espera ter um julgamento em seu desfavor para fins arrecadatórios e vai levar a discussão para o Poder Judiciário, aumentando o contencioso tributário, que já bem considerável no país.

A discussão sobre o voto de qualidade é importante, porque demonstra a alta finalidade arrecadatória do Governo Federal o impacto dessa questão nos órgãos de fiscalização e julgamento na esfera administrativa. Isso reflete em como as autoridades administrativas vão decidir sobre o planejamento tributário dos contribuintes, afetando, consideravelmente, a segurança jurídica destes, já que não há limites claros a respeito do que pode ou não ser considerado “dissimulação”.

### 5.1 Impacto da norma geral antielisiva no planejamento tributário

De início é importante analisar o que o legislador tinha em mente ao desenvolver o projeto de lei que deu origem à norma geral antielisiva para chegar à conclusão se, de fato, a finalidade na norma é impedir o planejamento tributário. Sendo assim, observa-se o que dispõe o Parecer do Relator Designado pela Mesa, em substituição à Comissão De Finanças E Tributação, Ao Projeto De Lei Complementar N° 77 -A, De 1999<sup>93</sup>:

Trata-se, tipicamente, de inserção no Código Tributário Nacional de uma norma geral antielisão, Procura-se evitar ou minorar os efeitos do chamado, planejamento tributário das empresas, das suas tentativas de elisão que produzam o esvaziamento da sua capacidade contributiva, com quebra da isonomia em muitos casos e com efeitos na concorrência. O parágrafo único do art. 16 do PLP no 77, de 1999, é amplo e ambicioso. Dará consideráveis poderes de interpretação e decisão ao fisco, armando-o de instrumentos legais contra a elisão e também contra tentativas de sonegação fiscal.

A elisão pode ser entendida como um planejamento tributário lícito, logo, pelo trecho do parecer supracitado, parece que o objetivo do legislador foi, de fato, elaborar uma norma geral antielisiva em sua literalidade. Embora conforme o voto da Ministra Cármen Lúcia no julgamento da ADI 2446, citado anteriormente, a norma deva ser entendida em sua finalidade antievasiva, Gabriel Quintanilha<sup>94</sup> discorda do posicionamento da relatora, data vênua, por defender que na realidade a norma busca impedir a elusão, que, conforme dito

---

<sup>93</sup> Disponível em:

[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999). Acesso em: 23 abr. 2024, p. 186.

<sup>94</sup> TRIBUTOLOGIA #123 - **Constitucionalidade da norma geral antielisão**. [Locução de]: Gabriel Quintanilha. [S.l]: Professor Gabriel Quintanilha, abril de 2022. Podcast. Disponível em: <https://open.spotify.com/episode/0OH3vIWmnjw6H62EqkbBg3?si=J2EFHDqNTcmmXSINeFOGww>. Acesso em: 23 abr. 2024.

anteriormente, é um campo indeterminado do planejamento tributário, onde ele não está permitido, mas também não está expressamente proibido, podendo ser utilizado de forma abusiva pelos contribuintes. No mesmo sentido entende Marcelo Altoé<sup>95</sup>, quando sustenta que a norma combate a elusão, posto que deve ser utilizada nos casos de condutas abusivas do contribuinte, para fazer não incidir ou incidir de forma menos gravosa o tributo devido. Nessa senda, também entende Gustavo Henrique Formolo<sup>96</sup>:

Nessa ordem de ideias, embora o disposto no parágrafo único do Art. 116 do CTN tenha sido intitulado como uma “norma de combate à evasão fiscal”, o contexto utilizado para a definição de medidas de economia fiscal autorizadas pela ordem jurídica não abre espaço para o cenário de liberdade irrestrita do contribuinte na estruturação de seus negócios. Deve-se observar não apenas a legalidade estrita, com a utilização de algumas das formas admitidas pela legislação, mas igualmente a lealdade tributária, mediante condutas coerentes e legítimas, despidas de caráter abusivo ou fraudulento.

No entanto, conforme dito em capítulos anteriores, a distinção entre o que pode ou não ser considerado “dissimulação” ainda é muito conturbada, de forma que os contribuintes que desejam realizar seu planejamento tributário se encontram em uma situação de grande insegurança jurídica, posto que, com o julgamento da ADI 2446 entendendo pela constitucionalidade da norma geral antielisiva podem não apenas ter seu negócio jurídico desconsiderado pela autoridade administrativa, ou seja, terão de pagar os tributos, como também teriam de pagar as multas pela tentativa de dissimulação, como citado anteriormente.

Acredita-se ser muito clara a injustiça fiscal nessa situação, posto que se o alcance da norma geral antielisiva ainda é motivo de grande discussão entre os juristas e doutrinadores, não seria razoável esperar que o contribuinte soubesse com clareza os limites da sua atuação no âmbito do seu planejamento. Nessa senda, concorda-se com o entendimento exarado pelo conselheiro do CARF no julgamento do Acórdão nº 9101004.097<sup>97</sup>:

Na verdade, na maioria dos casos de planejamento tributário considerado ‘abusivo’ (porque simulado), quem simula acredita piamente que a situação jurídica simulada é, na verdade, lícita e legítima e, vale ressaltar, muitas vezes até está munido de pareceres jurídicos e contábeis que assim o afirma e respalda. É uma situação bem diferente de alguém que pratica um ilícito e confia apenas na impunidade ou em eventuais isenções de pena e excludentes de ilicitude eis que, neste caso, a pessoa sabe que praticou um ilícito enquanto que, na simulação, não. A intenção de quem simula é meramente criar uma situação que, materialmente (isto é, na prática) não existe seja simplesmente por simular (simulação absoluta), seja para ocultar uma outra situação (simulação relativa).

<sup>95</sup> ALTOÉ, Marcelo. **Planejamento tributário e elusão fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

<sup>96</sup> FORMOLO, Gustavo Henrique. *Op. Cit.*

<sup>97</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101004.097**. 1ª Turma. Data do julgamento: 09 de abril de 2019. Recorrente: BGPARG S.A. Interessado: FAZENDA NACIONAL, 2019. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.

Tal atitude não é, no ordenamento jurídico brasileiro, um ilícito, já que não há norma que proíba simular uma situação, nem norma que obrigue não simular.

Assim, entende-se que, pelo menos, não deveria incidir multa de ofício se houvesse dúvida quanto ao dolo do contribuinte, o que temerariamente ainda é uma realidade quando se analisa decisões administrativas do CARF a exemplo do Acórdão nº 2202004.087<sup>98</sup>, em que um dos conselheiros se manifestou de forma acertada sobre o assunto:

Com o devido respeito ao entendimento da autoridade fiscal, penso que não merece prosperar a sua tese de que ocorreu fraude, de modo a justificar a qualificação da multa em 150%. Nesse caso, entendo que não restou suficientemente caracterizada a intenção de fraude. A base da argumentação da autoridade fiscal realmente é verdadeira, ou seja, os atos praticados ensejaram a redução da tributação, mediante o pagamento dos tributos na pessoa jurídica. No entanto, não entendo que este fato, por si só, enseja os elementos caracterizadores da qualificação. [...] A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, **deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de lesar o Fisco, quando, se utilizando de subterfúgios, escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal.** É nesse ponto que não concordo com o posicionamento adotado pela autoridade autuante, pois, **embora concorde ser equivocada a leitura feita pelo contribuinte de que poderia tributar seus rendimentos na pessoa jurídica, não consigo identificar a intenção dolosa de fraudar, mesmo que considerássemos que a intenção final fosse a diminuição do imposto a ser pago.** O procedimento adotado pelo contribuinte não se deu de forma arditosa, inclusive houve a emissão de notas fiscais. **A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções, demonstrando o seu procedimento, visto que resta evidente a falta de intenção de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar seu convencimento.** (Grifou-se).

Entende-se como muito relevantes os trechos dos votos das autoridades nesses julgamentos por dois principais fatores: 1) No trecho do Acórdão nº 9101004.097, percebe-se que pode haver mais de uma interpretação para o mesmo fato, ou seja, quando o contribuinte usa de uma manobra para pagar menos tributo, não necessariamente ele tem conhecimento se aquele negócio jurídico reúne ou não todos os elementos jurídicos necessários para se enquadrar em outra categoria de negócio, posto que configura situação abstrata, muitas vezes gerando discussão entre os próprios juristas. Sendo assim, o fato pode perfeitamente, aos olhos do contribuinte, ser uma mera reorganização societária, mas aos olhos do Fisco não; 2) Outro aspecto importante abordado no texto do Acórdão nº 2202004.087 é que a autoridade votou pela redução da multa tendo em vista que não houve dolo comprovado. Multa é pena e

---

<sup>98</sup>BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 2202004.087**. 2ª Câmara Data do julgamento: 9 de agosto de 2017. Recorrente: ALEXI STIVAL. Recorrida: FAZENDA NACIONAL. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.



deve ser aplicada, em regra, quando o agente tiver a intenção de cometer ato ilícito. Aqui o agente tinha intenção de pagar menos tributos, o que, conforme anteriormente mencionado, não é crime algum.

No voto vencedor a autoridade entendeu que houve sim dolo do contribuinte na realização da operação “casa-separa”. Mais uma vez, relaciona-se isso com a importância da reserva de jurisdição sobre o tema. Apesar de ser dito que aqui é feita uma “mera requalificação” e não uma nulidade, essa mera requalificação tem efeitos seríssimos pelo contribuinte e a decisão administrativa final que decida pelo seu dolo de praticar ilícito que o contribuinte alega não ter tido, só vai aumentar o contencioso administrativo, dado que as decisões administrativas sempre podem - e nesses casos provavelmente serão - objeto de reapreciação no Poder Judiciário.

Ressalta-se que o ônus da prova é, *a priori* do Fisco, conforme esclarece Hugo de Brito Machado Segundo<sup>99</sup> “em princípio, presume-se que as afirmações constantes dos registros e documentos elaborados pelo sujeito passivo são verdadeiras, assim como se presume a sua boa-fé, sendo da autoridade administrativa de lançamento o ônus de demonstrar a veracidade de afirmações em sentido contrário;”. Infelizmente, conforme bem aponta o Gabriel Quintanilha<sup>100</sup>, o Fisco não mantém com o contribuinte uma boa relação, tratando-o muitas vezes, como mau pagador, ainda que este não o seja. Nesse sentido, observe-se o disposto na ementa de julgamento do Acórdão nº 1003-004.111<sup>101</sup>:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)  
Ano-calendário: 2010 GANHO DE CAPITAL. ÔNUS PROBATÓRIO. Tributa-se o ganho de capital, considerado como a diferença positiva, entre o valor de alienação dos bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição. A fiscalização ao identificar a diferença deve efetuar o lançamento, **cabendo ao contribuinte provar a inexistência do fato gerador**, o que não ocorreu no presente caso.

A presunção de que o contribuinte está escondendo alguma coisa ou faltando com a verdade tem um impacto extremamente prejudicial no planejamento tributário dos contribuintes que, como já demonstrado, configura um direito destes do qual não se deve abrir mão pelo medo do que o Fisco possa vir a entender. Tal situação não se mostra aceitável em

---

<sup>99</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Algumas notas sobre a prova no planejamento tributário. **R. Fac. Dir., Fortaleza**, v. 34, n. 2, p. 143-172, jul./dez. 2013, p. 166.

<sup>100</sup> TRIBUTOLOGIA #153 - **Aprovado na câmara o código de defesa do contribuinte**. [Locução de]: Gabriel Quintanilha. [S.l]: Professor Gabriel Quintanilha, novembro de 2022. Podcast. Disponível em: <https://open.spotify.com/episode/4vRxwhxhDStbnPf2yhzPle?si=WpqHmJFER2Gu4p1oV4NC6Q>. Acesso em: 23 abr. 2024.

<sup>101</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1003-004.111**. 1ª Seção de Julgamento. Data do julgamento: 06 de dezembro de 2023. Recorrente: JOSÉ ARTHUR MARTIN BAPTISTA; Interessado: FAZENDA NACIONAL, 2023. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.

um Estado Democrático de Direito. Mesmo Marco Aurélio Greco, que defende a constitucionalidade da norma geral antielisiva, sustenta que, ainda que o contribuinte não justifique o motivo de seus atos, isso, por si só, não é motivo para autuação do Fisco, à quem cabe o duplo ônus da prova, conforme se observa:

[...] do lado do Fisco, cabe-lhe um duplo ônus da prova, pois deve contrapor algo à qualificação jurídica trazida pelo contribuinte. Nesta tarefa, cabe-lhe provar que a operação não é aquela exposta pelo contribuinte ao mesmo tempo em que precisa provar suficientemente o novo enquadramento por ele sustentado. Se esse duplo ônus da prova não for atendido, a pretensão fiscal não procede. [...] se o contribuinte não justificar o que fez, isso não é suficiente para autorizar o Fisco a cobrar, mas sua posição na discussão se fragiliza, pois se não explica o motivo e a finalidade, abre-se maior espaço para o Fisco caminhar na construção de sua qualificação dos fatos.

Portanto, entende-se que a atuação da autoridade fiscal, que é de muita relevância, deve estar sempre apoiada em elementos fáticos que confirmam o máximo de certeza a autuação realizada, e não meras presunções de economia ilegal de tributos.

## 5.2 Exploração das consequências práticas para os contribuintes brasileiros

Serão analisados neste tópico alguns casos práticos e alguns julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a respeito do planejamento tributário dos contribuintes brasileiros, a fim de que se faça análises jurídicas a respeito das estratégias adotadas pelos contribuintes e de como o órgão vem decidindo em determinadas situações. A primeira análise diz respeito à classificação do produto Nívea Del Milk, que foi objeto de discussão no órgão colegiado: seria o item desodorante ou hidratante? Segundo a fabricante, o produto seria um desodorante, dado os elementos químicos presentes em sua composição tinham ação antitranspirante.

Sendo assim, a alíquota de Imposto sobre Produtos Industrializados do produto ficaria em 7%. No entanto, a autoridade fiscal entendeu que o produto tratava-se, na realidade, de um hidratante, devendo, portanto, possuir alíquota de 22%. A fiscalização entendeu que “os produtos objeto da autuação não teriam a função precípua de desodorizar, mas sim de hidratar a pele”. Após discussões, o CARF entendeu que o produto poderia ser classificado como desodorante, tendo em vista sua composição química, apesar de ser também um hidratante, mantendo a alíquota do IPI em 7%.<sup>102</sup>

---

<sup>102</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 3301-013.582**. 3ª Seção de Julgamento. Data do julgamento: 24 de outubro de 2023. Recorrente: BEIERSDORF INDUSTRIA E COMERCIO LTDA. Interessado: FAZENDA NACIONAL, 2023. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.

Outra situação curiosa diz respeito aos ganhadores do prêmio final em programas de reality show. No Big Brother Brasil, por exemplo, o ganhador do prêmio de 1 milhão e meio de reais com certeza auferiu renda, incidindo, portanto, sobre essa operação o imposto de renda. Ocorre que o ganhador pode indicar a conta para qual deseja que a quantia seja transferida, e, caso indique sua conta pessoal, incidirá o imposto de renda de pessoa física e, dado o valor, incidirá com a alíquota máxima de 27,5%. Situação diferente ocorreria se ele indicasse uma conta de pessoa jurídica, por exemplo, como destinatário dessa renda. Podia ser inclusive uma empresa própria, já que muitos dos participantes trabalham com publicidade após o programa e acabam tendo que criar uma pessoa jurídica de toda forma. Nesse caso, a alíquota incidente sobre o imposto de renda da pessoa jurídica poderia cair para 15%, configurando diferença significativa no montante a ser recolhido.

No mesmo sentido, é possível tratar do caso de formação de holdings, que vem sendo um assunto mais debatido principalmente quando se trata de holdings familiares, tendo em vista a finalidade da formação dessas pessoas jurídicas por motivos que vão muito além da economia tributária. A sucessão é um processo que, se não for bem planejado, pode ser extremamente burocrático e até mesmo causar um prejuízo além do necessário para os herdeiros. Por exemplo, se a matriarca de uma família que tem milhões em patrimônio morre sem realizar um planejamento sucessório, a sucessão se dará através de inventário e os bens serão reavaliados pela Fazenda Pública, além da alíquota do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) que irá incidir sobre os bens transmitidos. Vale ressaltar que apesar de antes a progressividade não ser uma obrigação dos Estados em relação ao referido tributo, com a Reforma Tributária<sup>103</sup>, isso se tornou uma realidade. Sendo assim, tem-se que seria um procedimento mais burocrático, moroso e que provavelmente levaria à incidência de uma maior carga tributária.

Ao invés disso, o contribuinte pode simplesmente criar uma holding familiar em que todo seu patrimônio seria integralizado no capital social da empresa, podendo, inclusive, já dividir seu patrimônio em quotas para os sócios participantes. Apenas isso, adiantar a partilha dos bens, já é um benefício enorme se comparado ao processo moroso de inventário. No entanto, o principal ponto é que o contribuinte ainda teria uma economia tributária, posto que o ITCMD ainda incidiria sobre a holding familiar, mas em uma alíquota menor do que se

---

<sup>103</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos: § 1º O imposto previsto no inciso I: VI - será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação” BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132 de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 17 abr. 2024.

incidiria sobre uma pessoa física.

No entanto, a holding também pode ser utilizada fora do âmbito familiar. É possível, por exemplo, criar esse tipo de empresa para a administração de imóveis destinados a aluguel. Se uma pessoa física, que possui vários imóveis, registra todos em seu nome e os aluga para terceiros, ela vai pagar em seu imposto de renda, muito provavelmente, a alíquota máxima de 27,5%. Já se ela optar por integralizar todos esses imóveis no patrimônio de uma holding, a alíquota que será paga sobre esses rendimentos pode cair para 15%. Vale ressaltar que não apenas na manutenção dos alugueis como também na venda desses imóveis, a constituição da empresa tornaria a carga tributária menos onerosa, posto que a incidência de impostos sobre pessoa física costuma ser maior do que sobre pessoa jurídica.

Por fim, tem-se o caso da tão conhecida “serenata de amor”. O produto da marca Garoto, que até hoje é conhecido por boa parte dos seus consumidores como bombom de chocolate, foi reclassificado para wafer. Tal reclassificação também está relacionada com o planejamento tributário da empresa, isso porque a alíquota de IPI incidente sobre chocolates e produtos derivados no Brasil é de 5%, enquanto os wafers são isentos, com uma alíquota de 0%. Tal isenção tem uma diferença significativa nas contas da empresa, podendo significar sua expansão, sua recuperação ou o livramento de uma falência.

Todos os exemplos citados têm uma coisa em comum: os atos praticados pelos contribuintes ou pelas empresas para economia dos tributos ocorrerão sempre antes do fato gerador da obrigação tributária. A empresa pensou da composição do produto para que ele fosse enquadrado como desodorante antes de comercializá-lo, tendo em vista a necessidade do pagamento de IPI, o ganhador do prêmio escolheu a melhor conta antes de auferir a renda que geraria a obrigação tributária, o planejamento sucessório foi pensado ainda em vida, bem como os ingredientes da “serenata de amor” também foram selecionados para que ela se enquadra-se como wafer. No entanto, será que a atitude do contribuinte ocorrer antes ou depois do fato gerador é suficiente para diferenciar elisão de evasão fiscal? É o que será analisado no próximo tópico.

### **5.3 Mudança nos critérios de diferenciação entre evasão e elisão fiscal**

A diferenciação do que pode ou não ser considerado como dissimulação, como dito até aqui, é bem complexa. Alguns critérios tentaram ser estabelecidos com o objetivo de trazer mais objetividade ao julgamento que é feito pelas autoridades administrativas. O critério temporal, por exemplo, é bem definido: caso a manobra tributária tenha sido feita antes do fato gerador, com o objetivo de evitá-lo e, assim, afastar a tributação, estaria-se

diante da elisão fiscal. Noutra giro, caso as ações do contribuinte fossem realizadas após a ocorrência do fato gerador, com o objetivo de omiti-lo ou simular que ocorreu algo diferente do que de fato ocorreu, haveria evasão fiscal. No entanto, o critério temporal não foi capaz de abarcar todos os casos com os quais se deparam as autoridades fiscais, conforme se verifica no trecho abaixo<sup>104</sup>:

Outrossim, o fisco também tem coibido a efetivação de negócios jurídicos cujo principal intuito é simular o surgimento de obrigações tributárias, *a priori*, como se lícita fosse, tudo isso com o objetivo último de não pagar a exação tributária. Com efeito, a partir de então, o critério temporal que antes distinguia a evasão da elisão fiscal, passou a ser insuficiente para determinar os limites desta última (planejamento tributário), porquanto a dissimulação de fatos geradores antes de sua ocorrência, cria um aparente cenário de legalidade, dificultando a identificação da sonegação pelo fisco.

Chama-se atenção para esse trecho porque, por um lado, o critério temporal é bem mais objetivo e traz a segurança jurídica e a previsibilidade que são tão imprescindíveis quando se trata em limitação à propriedade. No entanto, como ficou demonstrado no texto, esse critério não é mais suficiente, posto que além disso, agora também é necessário analisar a intenção do contribuinte. Embora tenha tido como finalidade trazer maior proteção à arrecadação por parte do fisco, acredita-se que esse critério mais subjetivo acarreta uma insegurança jurídica e uma imprevisibilidade lesiva aos contribuintes brasileiros que buscam realizar seu planejamento tributário de forma lícita. Nesse sentido, Marco Aurélio Greco<sup>105</sup> trata sobre as justificativas para a realização de determinado negócio jurídico como critério que possa ser adotado nessa diferenciação:

As manifestações de vontade não existem isoladas no tempo e no espaço. Surgem em função de uma situação que as antecede e busca-se com elas obter determinado resultado. Assim, o relevante em determinada operação (além do atendimento à legalidade e da inoportunidade de patologias) é a justificativa que se encontra em seu contexto o que abrange: **a existência de motivo e finalidade não predominantemente tributários; a congruência da manifestação de vontade (e do perfil do negócio) em relação ao motivo e à finalidade; e a função – dentro do empreendimento econômico – a que se destina a operação.** Portanto, o essencial não é singelamente existir menor carga tributária, como efeito de certo negócio, mas examinar a justificação da conduta que teve aquele efeito tributário. (Grifou-se)

Data máxima vênua ao referido autor, acredita-se que, ainda que ficasse comprovado que, dentre as finalidades de determinado negócio jurídico, a predominante é pagar menos tributos, isso não seria motivo para desconsiderar a atitude do contribuinte e

<sup>104</sup> RODRIGUES, Alinson Ribeiro; DE OLIVEIRA, Matheus Farias; SOUZA, Glaydson Medeiros de Araújo. Planejamento tributário e desenvolvimento: análise da interpretação do parágrafo único do art.116 do CTN e os impactos decorrentes da imprevisibilidade normativa. **Diálogos Possíveis**, Salvador, v. 21, n. 2, Salvador, 2022, pág. 155 a 169.

<sup>105</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit*, 2008. p. 356.

cobrá-lo por fato gerador que não ocorreu efetivamente. Muito se fala sobre a intenção do contribuinte de “lesar o fisco” quando, na realidade, o contribuinte só se usa dessas manobras com a finalidade de não lesar o próprio patrimônio. Isso fica ainda mais claro quando se analisa a tributação em cima de empresas. Muitas vezes, elas se usam de artifícios com a finalidade de reduzir os tributos, para assim poderem investir em outras áreas, expandir o negócio, contratar mais pessoas.

Dessa maneira, converge-se com o entendimento exposto por Hugo de Brito Machado<sup>106</sup> em sua obra, no sentido de que o planejamento tributário da empresa é válido “mesmo quando praticado como exclusivo propósito de reduzir o ônus tributário e, com isso, aumentar o lucro, pois lucrar constitui objetivo essencial de toda e qualquer atividade empresarial”. O referido autor faz, ainda, uma diferenciação entre as expressões “propósito comercial” e “propósito extratributário”<sup>107</sup>. No primeiro caso, o propósito comercial estaria ligado aos objetivos finais da empresa, da sua atuação no mercado, explicando o autor, como dito anteriormente, que a finalidade de toda empresa é o lucro, logo, em qualquer planejamento tributário que visasse a economia de tributos, poderia-se dizer que há propósito comercial. Já o propósito extratributário seria uma razão para prática de determinado ato que não guardasse qualquer relação com a economia de tributos. No entanto, nenhum dos propósitos se mostram necessários à realização do planejamento tributário, posto que não há limitação expressa em lei. Tal concepção é muito bem exarada no julgamento do Acórdão nº 9101-006.287 do CARF<sup>108</sup>:

**A requalificação dos negócios jurídicos sem vícios ou patologias, exclusivamente sob acusação de “planejamento abusivo”, baseada em ausência “razões não tributárias” para a escolha de uma estrutura em lugar de outra que resultaria em maior tributação, não encontra respaldo quer na base legal indicada no auto de infração em questão, quer no próprio ordenamento jurídico tributário brasileiro atualmente em vigor. [...] É dizer, a fiscalização não aprofundou a investigação de forma a trazer indícios convergentes que funcionassem como prova de que a Mandala não tinha infraestrutura física e operacional compatível com seu objeto social, ou que ela não teria tido participação concreta na operação de aquisição do investimento, etc., nem apontou efetivamente quaisquer fatos que indiquem patologias nos negócios jurídicos praticados.**

Logo, acredita-se que a vontade predominante de pagar menos tributo não deveria

---

<sup>106</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op cit. p. 38.

<sup>107</sup> Idib.

<sup>108</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-006.287** – CSRF. 1ª Turma. Processo nº 10805.722537/2015-15. Data do julgamento: 13 de setembro de 2022. Recorrente: VIA S.A; Interessado: FAZENDA NACIONAL. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 17 abr. 2024.

ser levada em conta no momento da desconsideração, sob pena da desconsideração recair sobre a maior parte dos planejamentos tributários. Assim, compactua-se com os critérios apontados por Luís Eduardo Schoueri<sup>109</sup>, inclusive com a ideia trazida pelo autor de que, ainda que a finalidade exclusiva do contribuinte seja afastar a tributação isso não é suficiente para desconsideração do negócio:

[...] a consideração econômica encontra por limite as situações em que se entenda que o legislador tributário efetivamente se fixou em uma categoria de Direito Privado, i.e., que a hipótese tributária exige a presença do negócio jurídico ou da forma jurídica prevista pela lei, então **entende-se que ela não é suficiente para coibir a prática de planejamento tributário, quando o contribuinte afasta a ocorrência daquela circunstância civil, mesmo que exclusivamente para evitar a tributação.** [...] Para que se declare inadequada, irrazoável (unangemessen), a estrutura empregada pelo particular, caracterizando o abuso de formas jurídicas, aplicam-se, naqueles países [Alemanha e Áustria], os seguintes critérios: a) Se uma estrutura de Direito Civil é inusual para o resultado econômico procurado; b) Se não pode ser encontrado qualquer fundamento econômico razoável para a escolha do meio adotado; c) Se parece que outra estrutura seria imediatamente exigida para tanto; d) Se uma estrutura é casuística, difícil, não natural, superficial, contraditória ou transparente e suas finalidades econômicas aparecem como secundárias no caso.

Tal trecho é bastante relevante, pois o autor também trouxe critérios adotados em outros países, fazendo uso do direito comparado. Apesar de a norma geral antielisiva poder ser aplicada a casos de abuso de forma e de direito, a legislação brasileira possui uma definição, ainda que não tão objetiva, do que seria abuso de direito<sup>110</sup>, mas não há texto legal expresso que busque definir abuso de forma. Acredita-se que os quatro pontos abordados pelo autor devem estar presentes de forma cumulativa para que possa se configurar de fato o abuso de formas, objeto de desenvolvimento no próximo tópico.

#### 5.4 Análise da formação de sociedades empresariais como simulação e fraude à Lei

Uma das maiores situações que causam confusão quanto a classificação de conduta lícita ou ilícita é a criação de sociedade empresárias pelos contribuintes. Uma das razões para isso é a facilidade que se tem nos dias atuais em constituir e desconstituir uma pessoa jurídica em nome próprio, o que facilita a prática de muitos contribuintes que pretendem abrir a empresa temporariamente apenas para a prática de determinados atos. No entanto, essa já é uma prática bastante conhecida pelos tribunais, conforme se observa nessa decisão do Superior Tribunal de Justiça<sup>111</sup>:

<sup>109</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 424.

<sup>110</sup> “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**. *Op. Cit.*

<sup>111</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt nos EDcl no REsp 1725911/SP. 2ª Turma**. Processual civil

Depreende-se de tal proceder que o objetivo foi impedir a elisão tributária, pois muitas empresas viram a reorganização societária como instrumento de planejamento tributário e passaram a se reorganizar com o único intuito da economia de tributos. Passou a ser um negócio vantajoso incorporar ou fundir a empresa deficitária como forma de reduzir a carga tributária. O titular da competência tributária pode através de normatização adequada excluir as zonas de não-incidência para impedir a utilização da elisão tributária. Não há o que a doutrina chamou de poder geral da Administração tributária para desconstituir atos e negócios jurídicos (a chamada norma geral antielisão) já que o art. 116, parágrafo único, do CTN é norma de eficácia limitada, carente de lei para produzir efeitos.

Uma prática muito comum, por exemplo, é a criação de sociedades empresárias para transferência de propriedade de bem imóvel sem o pagamento do ITBI. Como bem ilustrou Gabriel Quintanilha<sup>112</sup>, que já foi Subsecretário da Fazenda Municipal, chefiando a arrecadação de ITBI, a situação costuma ocorrer da seguinte forma: Basicamente, os contribuintes criam a empresa, um integraliza o patrimônio imóvel outro integraliza o dinheiro correspondente ao pagamento do imóvel e depois, valendo-se da imunidade prevista no §2º, do Art. 156 da Constituição Federal<sup>113</sup>. Percebe-se aqui a presença dos requisitos apontados por Luís Eduardo Schoueri no subtópico anterior, em que o autor traz critérios utilizados na Alemanha e na Áustria para a caracterização do abuso de forma.<sup>114</sup>

Percebe-se aqui que o negócio jurídico resultou na transferência de propriedade normalmente seria feito através de um contrato de compra e venda, mas, com a finalidade de evitar o pagamento do ITBI, os contribuintes criaram uma pessoa jurídica para realizar essa transferência, ainda que não seja possível encontrar nenhum motivo do ponto de vista econômico razoável para a escolha do meio adotado. Como já dito, o negócio jurídico mais se parece uma compra e venda e a estrutura adotada foi difícil e não natural ao fim pretendido. Sendo assim, resta configurado o abuso de forma.

---

e tributário. Embargos à execução fiscal. Contribuição social. Imunidade. Requisitos do art. 55 da lei 8.212/1991. Descumprimento, em razão da ausência de repasse ao inss, pelo substituto tributário, das contribuições descontadas dos empregados. Cancelamento da ceas, com efeito retroativo. Infração à lei que autoriza o redirecionamento. Recurso não provido. Histórico da demanda. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data do julgamento: 12 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=ACOR&livre=%28%28AIEDARESP.clas.+ou+%22AgInt+nos+EDcl+no+AREsp%22.clap.%29+e+%40num%3D%221878937%22%29+ou+%28%28AIEDARESP+ou+%22AgInt+nos+EDcl+no+AREsp%22%29+adj+%221878937%22%29.suce.&O=JT>. Acesso em: 08 maio. 2024.

<sup>112</sup> TRIBUTOLOGIA #118 - Base de cálculo do ITBI. [Locução de]: Gabriel Quintanilha. [S.l]: Professor Gabriel Quintanilha, março de 2022. Podcast. Disponível em: <https://open.spotify.com/episode/2yiyEcz1Muatofx28Jbjl0?si=z61OEJbRTnSdbtu7ntxwpg>

<sup>113</sup> “Art. 156 §2º o imposto previsto no inciso II: I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locações de bens imóveis ou arrendamento mercantil” BRASIL. [Constituição (1988)]. *Op. Cit.*

<sup>114</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 424.



Além disso, também pode ser entendido que houve abuso de direito no caso em análise, posto que na forma do Art. 187 do Código Civil<sup>115</sup>, o contribuinte se desvia da finalidade econômica e social da norma. A imunidade que a Constituição Federal concede aos contribuintes nos casos de extinção de pessoas jurídicas decorre de uma tentativa de minimizar os riscos sofridos pela iniciativa privada no país. Isso porque quem se enfrenta o dia a dia empresarial no Brasil sabe que são inúmeros os desafios com os quais o empreendedor se depara. No entanto, o Estado não só permite como também depende da atividade empresária, estando os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, conforme o Art. 1º da lei maior<sup>116</sup>. Sendo assim, a finalidade da norma é incentivar a atividade empresarial, assegurando aos que nela se aventurem que, em caso de extinção da pessoa jurídica, pelo menos dos pagamentos de tributos nesse momento os contribuintes serão poupados. Portanto, tendo em vista a finalidade econômica e social do constituinte com a norma, o contribuinte que a utiliza para se isentar de pagar ITBI comete claro abuso de direito, além do já ilustrado abuso e forma.

Outra situação muito bem exposta por Sérgio Victor Mendes de Alcântara e Solon Flores Bessony de Sousa<sup>117</sup> é a criação de sociedades empresárias por jogadores de futebol para celebração de contratos de publicidade. Sabe-se que esses atletas chegam a fechar contratos milionários com diversas marcas patrocinadoras. Se o contrato fosse fechado por jogadores como pessoas físicas, incidiria sobre este o Imposto de Renda da Pessoa Física, com uma alíquota maior do que se figurasse como parte a sociedade empresária, sobre a qual recairia o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Percebe-se aqui, mais uma vez, tanto o abuso de forma, vez que é adotada uma estrutura de Direito Civil inusual, ao invés de contratar o direito de imagem do jogador diretamente com o jogador, é colocada uma empresa como intermediadora e não se verifica qualquer fim econômico para a empresa estar como intermediadora.

Como dito, para a situação em análise seria adotada outra forma jurídica, sendo a forma adotada mais difícil e não natural. Além disso, o abuso de direito também resta configurado posto que as alíquotas de imposto sobre a renda de pessoa física e jurídica são

---

<sup>115</sup> “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**. *Op. Cit.*

<sup>116</sup> “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;” BRASIL. Constituição de 1988. *Op cit.*

<sup>117</sup> ALCÂNTARA, Sérgio Victor Mendes de; SOUSA Solon Flores Bessony de. Planejamentos tributários abusivos no cenário desportivo: revisitando os traços distintivos entre elisão e evasão fiscal. **Revista Jurídica da Seção Judiciária de Pernambuco**, Pernambuco, p. 388-406, 2022.

diferenciadas justamente para o incentivo da atividade empresarial, pelos motivos expostos anteriormente. Trazem, ainda, os autores do referido documento, Sérgio Victor Mendes de Alcântara e Solon Flores Bessony de Sousa<sup>118</sup>, razões mais específicas do caso concreto e por que ele não deveria ser considerado pela autoridade fiscal:

Entretanto, enfatiza-se aqui que se trata de meros malabares negociais do contribuinte, insuficientes para validar tais operações, especificamente por dois motivos: a forma adotada pelos contribuintes prejudica a causa em si do negócio realizado (I), isto é, a própria razão de ser de uma cessão é violada ao utilizar uma forma negocial gratuita; e o resultado alcançado ao final de tal cadeia de contratos (II) denuncia que se trataria, em realidade, de uma simulação. [...] Desse modo, convém deixar claro que a simulação referida no art. 149, VII, do CTN se coaduna com tal previsão, sendo suficiente tal amparo normativo para a procedência da desconsideração das cessões praticadas pela contribuinte e a conseqüente requalificação do fato gerador, porque visa ao combate específico da evasão fiscal presente em seu planejamento tributário. Nesse sentido, entende-se que a ausência de motivação extratributária nos atos praticados pelo sócio irá desaguar em uma simulação absoluta, indicando a falta de propósito negocial, demonstrando que o negócio jurídico ou ato praticado não possui nenhuma justificativa, a não ser a economia tributária

A primeira parte do trecho supracitado é interessante por que ele reforça que a contradição entre o meio adotado e a finalidade é deveras importante. Com que finalidade a pessoa física faria uma cessão gratuita de seus direitos para uma pessoa jurídica da qual é sócio majoritário? Não há nenhuma lógica organizacional por trás disso se não a de pagar menos tributo. Inclusive, em termos de gestão seria até mais fácil fechar o contrato como pessoa física, posto que criar uma pessoa jurídica para isso só torna tudo mais burocrático, mas dribla o fato gerador do imposto de renda para pessoa física, que é mais alto, configurando clara simulação.

O segundo trecho também chama atenção por que reforça a ideia do voto do Ministro Ricardo Lewandowski no julgamento da ADI 2446 em que ele falava sobre a desnecessidade da norma antielisão, pois já haviam dispositivos no Código Civil que autorizavam a nulidade de negócios jurídicos praticados por simulação ou fraude. Aqui, de forma mais específica, o próprio CTN dispõe, em seu Art. 149, inciso VII, que o lançamento tributário poderá ocorrer quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. Sendo assim, fica ainda mais evidente a desnecessidade da norma geral antielisão.

No entanto, vale lembrar que é plenamente possível que sejam criadas novas pessoas jurídicas no âmbito de uma sociedade empresária para fins de planejamento tributário desta dentro da legalidade. Reforça-se que ônus da prova é da autoridade administrativa, que

---

<sup>118</sup> *Ibid.*

precisa comprovar cabalmente que houve simulação ou dissimulação por parte do contribuinte. Tal ideia se verifica muito bem na decisão do conselheiro do CARF no Acórdão nº 1201-006.273<sup>119</sup>:

**SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA CABAL.**

No caso, analisando o mérito da alegação de simulação realidade decorreu do incômodo da autoridade autuante com as inconsistências nas justificativas extra tributárias alegadas pelo contribuinte para a adoção da estrutura em análise. Entretanto, a fiscalização não logrou êxito em trazer aos autos elementos aptos a demonstrarem cabalmente que a constituição da Mandala para adquirir a Recorrente seria simulada, tratando-se, portanto, de estrutura que se encontra no campo das economias de opção e da liberdade de auto-organização do contribuinte [...]. Mas as constatações fáticas a partir das quais a autoridade inferiu que a Mandala seria empresa veículo são insuficientes para chegar à conclusão pretendida pela autoridade autuante, de que haveria simulação. O tempo de vida da sociedade pouco ou nada diz sobre seu efetivo propósito, notadamente em reestruturações que envolvam grandes grupos nos quais a constituição de empresa intermediária pode ter diversos fundamentos plausíveis, como a simples intenção de evitar, naquele momento, todos os obstáculos burocráticos que a extinção por incorporação acarreta em negócios em andamento com uma infinidade de contratos firmados, notadamente em segmentos comerciais distintos [...].

No mesmo sentido, tem-se outra decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais<sup>120</sup>, em que é reconhecido o fato de que, mesmo que o único e exclusivo objetivo do contribuinte com a criação de nova empresa seja a economia fiscal, isso não pode, por si só, ser utilizado para autuá-lo na ausência de elementos que comprovem simulação, dolo ou fraude. Além disso, no voto do relator da referida decisão ele destaca como as análises a respeito das possíveis motivações do contribuinte para realizar determinado negócio e, por esse prisma, aplicar ou não a lei tributária, “não encontra validade no nosso Ordenamento Jurídico, justamente por conflitar com uma gama de princípios, como o da Legalidade Tributária, descrito acima, além de outros princípios como a livre de iniciativa, estes últimos provenientes da Ordem Econômica.” Dessa maneira, encontra-se ainda melhor fundamentado o cenário de insegurança jurídica que os contribuintes enfrentam ao gerir seus negócios jurídicos.

---

<sup>119</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1201-006.273**. 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Processo nº 16561.720013/2020-35. Data de julgamento: 12 de março de 2024. Recorrent: VIA VAREJO S/A; Interessado: FAZENDA NACIONAL, 2024. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 08 maio. 2024.

<sup>120</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1302002.045**. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Processo nº 16561.720167/201489. Data do julgamento: 16 de fevereiro de 2017. Recorrente: RAIA DROGASIL S/A. Interessado: FAZENDA NACIONAL, 2017. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 08 maio. 2024.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Essa pesquisa teve início com a discussão a respeito do direito ao planejamento tributário dos contribuintes brasileiros, traçando uma linha desde a inclusão da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico pátrio, que ocorreu em 2001, até o julgamento a respeito de sua constitucionalidade, que foi feito mais de duas décadas depois pelo Supremo Tribunal Federal, em 2022. O resultado da votação na referida ação do controle concentrado foi no sentido de que a norma incluída no parágrafo único do Art. 116 do CTN é constitucional.

No entanto, o presente trabalho teve como conjectura inicial o fato de que a norma seria, na realidade, inconstitucional, em concordância com os fundamentos que foram levantados pelo Ministro Ricardo Lewandowski. Também foi afirmado que os contribuintes encontram-se em uma situação de insegurança jurídica gravíssima ao realizar seu planejamento tributário, situação essa que não foi resolvida com o julgamento da ADI 2446. Entende-se que essas hipóteses foram confirmadas no decorrer dos capítulos, em que foram analisadas a doutrina e as jurisprudências relacionadas ao tema, principalmente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tanto anteriores quanto posteriores ao julgamento da ADI 2446.

Em síntese, conclui-se com o presente trabalho que, de fato, há uma causa de inconstitucionalidade no parágrafo único do Art. 116 do CTN, acrescentado pela LC 104/2001 e a vigência da norma gera impactos negativos ao planejamento tributário dos contribuintes brasileiros. Tal entendimento é fundamentado, primordialmente, na inobservância ao princípio da reserva de jurisdição, que ao resguardar os direitos fundamentais dos cidadãos, abrange igualmente o direito à propriedade do contribuinte, que tem essa garantia violada quando autoridade administrativa, que não tem competência para tanto, desconsidera os atos praticados na esfera tributária a fim de tributá-los, sob o argumento de que houve dissimulação, sendo que se houvesse, de fato, um vício de vontade no negócio jurídico, isso seria motivo de nulidade deste por declaração do juiz, conforme prevê o Código Civil.

Conclui-se também que a expressão “dissimulação” contida na norma geral antielisiva é mais abrangente do que a “simulação” anteriormente prevista no Art. 149 do CTN, daí a importância de que o assunto seja tratado por um juiz. No entanto, com o julgamento da ADI 2446, o que se pode entender pelo voto da Ministra Cármen Lúcia é que a norma só poderia ser aplicada aos casos em que o fato gerador efetivamente ocorreu e como esse é previsto em lei não haveria ofensa ao princípio da legalidade. Ocorre que a diferença

que feita pela relatora entre evasão e elisão, ao afirmar que a referida norma é, na realidade, antievasiva, não possui efeitos vinculantes.

Dessa maneira, por mais que a ação do controle concentrado tenha resultado na declaração de constitucionalidade do parágrafo único do Art. 116 do CTN não houve uma definição com efeitos vinculantes sobre o alcance da norma. Sendo assim, o tão aguardado julgamento da ADI deixou mais perguntas do que respostas, aumentando o cenário de insegurança jurídica dos contribuintes, que já era bastante considerável.

## REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 171.
- ABRASEL. **Brasil é o 2º país do mundo que mais tributa empresas**. 2023. Disponível em: <https://abrasel.com.br/revista/legislacao-e-tributos/brasil-e-o-2-pais-do-mundo-que-mais-tributa-empresas-1/>. Acesso em: 16 abr. 2024.
- ALCÂNTARA, Sérgio Victor Mendes de; SOUSA Solon Flores Bessony de. Planejamentos tributários abusivos no cenário desportivo: revisitando os traços distintivos entre elisão e evasão fiscal. **Revista Jurídica da Seção Judiciária de Pernambuco**, Pernambuco, p. 388-406, 2022.
- ALTOÉ, Marcelo. **Planejamento tributário e elusão fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2021.
- APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia da ciência: Filosofia e prática da pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.
- BARROS, Paulo Ayres. **Elisão tributária: limites normativos**. Tese (Livre-docência) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008. p. 188.
- BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 24
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 3301-013.582**. 3ª Seção de Julgamento. Data do julgamento: 24 de outubro de 2023. Recorrente: BEIERSDORF INDUSTRIA E COMERCIO LTDA. Interessado: FAZENDA NACIONAL, 2023. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1201-006.281**. 1ª Seção de Julgamento. Data do julgamento: 13 de março de 2024. Recorrente: RIO GRANDE ENERGIA SA; Interessado: FAZENDA NACIONAL. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1003-004.111**. 1ª Seção de Julgamento. Data do julgamento: 06 de dezembro de 2023. Recorrente: JOSÉ ARTHUR MARTIN BAPTISTA; Interessado: FAZENDA NACIONAL, 2023. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1201-006.273**. 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Processo nº 16561.720013/2020-35. Data de julgamento: 12 de março de 2024. Recorrent: VIA VAREJO S/A; Interessado: FAZENDA NACIONAL, 2024. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 08 maio. 2024.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1302002.045**. 3ª

Câmara. 2ª Turma Ordinária. Processo nº 16561.720167/201489. Data do julgamento: 16 de fevereiro de 2017. Recorrente: RAIÁ DROGASIL S/A. Interessado: FAZENDA NACIONAL, 2017. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 08 maio. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2402-012.457**. Data do julgamento: 06 de fevereiro de 2024. Recorrentes: REDE D'OR SÃO LUIZ E OUTROS. Recorrido: FAZENDA NACIONAL. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2802002.521**. 2ª Turma Especial. Data do julgamento: 18 de setembro de 2013. Recorrente: REGINALDO ANTONIO ZELLA. Recorrida: FAZENDA NACIONAL, 2013. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.

BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 2202004.087**. 2ª Câmara Data do julgamento: 9 de agosto de 2017. Recorrente: ALEXI STIVAL. Recorrida: FAZENDA NACIONAL. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9202-010.125 – CSRF**. 2ª Turma. Data d julgamento: 23 de novembro de 2021. Recorrente: FAZENDA NACIONAL. Interessado: CALÇADOS DLUNA LTDA. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101004.097**. 1ª Turma. Data do julgamento: 09 de abril de 2019. Recorrente: BGPARG S.A. Interessado: FAZENDA NACIONAL, 2019. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 09 maio. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-006.287 – CSRF**. 1ª Turma. Processo nº 10805.722537/2015-15. Data do julgamento: 13 de setembro de 2022. Recorrente: VIA S.A; Interessado: FAZENDA NACIONAL. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 17 abr. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132 de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 17 abr. 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 16 abr.2024.

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. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 15 abr. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt nos EDcl no REsp 1725911/SP**. 2ª Turma. Processual civil e tributário. Embargos à execução fiscal. Contribuição social. Imunidade. Requisitos do art. 55 da lei 8.212/1991. Descumprimento, em razão da ausência de repasse ao inss, pelo substituto tributário, das contribuições descontadas dos empregados. Cancelamento da ceas, com efeito retroativo. Infração à lei que autoriza o redirecionamento. Recurso não provido. Histórico da demanda. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data do julgamento: 12 de fevereiro de 2019. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=ACOR&livre=%28%28AIEDARESP.clas.+ou+%22AgInt+nos+EDcl+no+AREsp%22.clap.%29+e+%40num%3D%221878937%22%29+ou+%28%28AIEDARESP+ou+%22AgInt+nos+EDcl+no+AREsp%22%29+adj+%221878937%22%29.suce.&O=JT>. Acesso em: 08 maio. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 406.955/MG. Agravo Regimental. Tributário. IPVA. Progressividade. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Agravante: Fábio Couto de Araújo Cançado e outros. Agravado: Advogado-Geral do Estado de Minas Gerais. Data do julgamento: 04/20/2011. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920>. Acesso em: 30 de abril de 2024.

BRASIL. Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 0001237-49.2001.1.00.0000**. Lei Complementar nº 104/2001.

Inclusão do Parágrafo Único ao Art. 116 do Código Tributário Nacional: Norma Geral Antielisiva. Requerente: Confederação Nacional Do Comércio - CNC. Intimado: Presidente da República. Relator: Min. Cármen Lúcia. Data do julgamento: 11 abr. 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em: 14 mar. 2024.

CAMPOS Paula Consalter; TOMÉ Fabiana Del Padre. A ineficácia técnica do parágrafo único do artigo 116 do código tributário nacional. **Revista Jurídica Cesumar**, janeiro/abril 2020, v. 20, n. 1, p. 137-150.

DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed, São Paulo: José Bushatsky, 1977.

FORMOLO, Gustavo Henrique. Afinal, o que foi decidido na Adi nº 2.446? **Revista Tributária De Finanças Públicas**, São Paulo, v. 156, n. 31, 2023. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/631>. Acesso em: 09 maio. 2024.

GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento tributário e os limites para a desoneração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 28.

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

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.116.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade: análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 107-108.



MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. 3. ed. Coedição Malheiros de JusPodivm. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo, Atlas, 2011.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 13 e 14.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade à luz da segurança jurídica. TDDT 119/120, agosto de 2005. *In*: PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e Jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: parte geral**. 39 ed. rev. e atual. São Paulo; Saraiva, Vol. 1, 2003.

NABAIS, José Casalta. Sobre a educação e cidadania fiscal. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, Ano 13, n.10, Brasília: SINPROFAZ, 2019.

PARTIDOS questionam medida provisória que retoma voto de qualidade no Carf. STF, Brasília, 07 de fevereiro de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=501908&ori=1>. Acesso em: 16 abr. 2024.

PINTO, Guilherme Newton do Monte. **A Reserva de Jurisdição**. São Paulo, 2009.

RODRIGUES, Alinson Ribeiro; OLIVEIRA, Matheus Farias; SOUZA, Glaydson Medeiros de Araújo. Planejamento tributário e desenvolvimento: análise da interpretação do parágrafo único do art.116 do CTN e os impactos decorrentes da imprevisibilidade normativa. **Diálogos Possíveis**, Salvador, v. 21, n. 2, Salvador, 2022.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. Dialética: São Paulo, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 424.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Algumas notas sobre a prova no planejamento tributário. **R. Fac. Dir., Fortaleza**, v. 34, n. 2, p. 143-172, jul./dez. 2013.

SILVA, Rodrigo Oliveira. **Análise do artigo 116, parágrafo único, do código tributário nacional em face da Constituição Federal**. Monografia PUC São Paulo, 2011.

SILVA, Virgílio Afonso da. Interpretação conforme a Constituição: entre a trivialidade e a centralização judicial. **Revista Direito FGV**, v. 2, v.1 p. 191 a 210 São Paulo, 2006.

SZINWELSKI, Fábio João. Norma geral antielisiva: conceito, características, constitucionalidade, regulamentação e aplicação no Direito brasileiro. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2700, nov. 2010. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/17876>. Acesso em: 16 abr. 2024.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. Dialética: São Paulo, 2002. p. 235.

TRIBUTOLOGIA #118 - Base de cálculo do ITBI. [Locução de]: Gabriel Quintanilha. [S.I]: Professor Gabriel Quintanilha, março de 2022. Podcast. Disponível em: <https://open.spotify.com/episode/2yiyEcz1Muatofx28Jbjl0?si=z61OEJbRTnSdbtu7ntxwpg>

TRIBUTOLOGIA #123 - **Constitucionalidade da norma geral antielisão**. [Locução de]: Gabriel Quintanilha. [S.I]: Professor Gabriel Quintanilha, abril de 2022. Podcast. Disponível em: <https://open.spotify.com/episode/0OH3vIWmnjw6H62EqkbBg3?si=J2EFHDqNTcmmXSINeFOGww>. Acesso em: 23 abr. 2024.

TRIBUTOLOGIA #136 - **A ausência da atualização da base de cálculo do IRPF e o não confisco**. [Locução de]: Gabriel Quintanilha. [S.I]: Professor Gabriel Quintanilha, julho de 2022. Podcast. Disponível em: <https://open.spotify.com/episode/7A6ok6tziUiHfSe9BpKZaF?si=u4oLxlHTSs2QamqFVMpAIg>. Acesso em: 20 abr. 2024.

TRIBUTOLOGIA #153 - **Aprovado na câmara o código de defesa do contribuinte**. [Locução de]: Gabriel Quintanilha. [S.I]: Professor Gabriel Quintanilha, novembro de 2022. Podcast. Disponível em: <https://open.spotify.com/episode/4vRxwhxhDStbnPf2yhzPle?si=WpqHmJFER2Gu4p1oV4NC6Q>. Acesso em: 23 abr. 2024.

TRIBUTOLOGIA #190 - **Sancionado o PL do CARF**. [Locução de]: Gabriel Quintanilha. [S.I]: Professor Gabriel Quintanilha, setembro de 2023. Podcast. Disponível em: [https://open.spotify.com/episode/0Z8ltUwsUhXNOOj1GAzoPI?si=CUg\\_z6dTRDGd300h6VhwLw](https://open.spotify.com/episode/0Z8ltUwsUhXNOOj1GAzoPI?si=CUg_z6dTRDGd300h6VhwLw). Acesso em: 03 mar. 2024.

VILARES, Fernanda Regina. **A reserva de jurisdição no processo penal: dos reflexos no inquérito parlamentar**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, São Paulo, 2010.