



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA - UFSC
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ
DEPARTAMENTO DE DIREITO - DIR

Daniel Gomes Batista da Silveira

SISTEMA DE PRECEDENTES NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
JURISPRUDÊNCIA DO CARF À LUZ DO PRECEDENTE DA ADI Nº 2.446

Florianópolis (SC)

2023

Daniel Gomes Batista da Silveira

**SISTEMA DE PRECEDENTES NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
JURISPRUDÊNCIA DO CARF À LUZ DO PRECEDENTE DA ADI Nº 2.446**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao curso de Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito

Orientadora: Profa. Dra. Carolina Sena Vieira

Florianópolis (SC)

2023

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Silveira, Daniel Gomes Batista da
SISTEMA DE PRECEDENTES NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO :
JURISPRUDÊNCIA DO CARF À LUZ DO PRECEDENTE DA ADI Nº 2.446
/ Daniel Gomes Batista da Silveira ; orientador, Carolina
Sena Vieira, 2023.
73 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências
Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2023.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Direito Tributário. 3. Precedentes. 4.
Planejamento tributário. I. Vieira, Carolina Sena. II.
Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em
Direito. III. Título.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “Sistema de precedentes e planejamento tributário: jurisprudência do CARF à luz do julgamento da ADI nº 2.446”, elaborado pelo(a) acadêmico(a) “Daniel Gomes Batista da Silveira”, defendido em 30/12/2023 e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 01 de dezembro de 2023



Documento assinado digitalmente

Carolina Sena Vieira

Data: 01/12/2023 14:34:17-0300

CPF: ***.958.129-**

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Carolina Sena Vieira
Professor Orientador



Documento assinado digitalmente

SUZANA SOARES MELO

Data: 04/12/2023 10:50:20-0300

CPF: ***.309.229-**

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Suzana Soares Melo
Membro de Banca



Documento assinado digitalmente

Gilson Wessler Michels

Data: 01/12/2023 12:56:14-0300

CPF: ***.953.189-**

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Gilson Wessler Michels
Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): Daniel Gomes Batista da Silveira

RG: 52.162.171-9

CPF: 445.794.068-26

Matrícula: 19105203

Título do TCC: Sistema de precedentes e planejamento tributário:
jurisprudência do CARF à luz do julgamento da ADI nº 2.446

Orientador(a): Carolina Sena Vieira

Eu, Daniel Gomes Batista da Silveira , acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 01 de dezembro de 2023.



Documento assinado digitalmente

Daniel Gomes Batista da Silveira

Data: 01/12/2023 00:18:31-0300

CPF: ***.794.068.**

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Daniel Gomes Batista da Silveira

Aos meus pais, que nunca mediram esforços para que esse sonho fosse possível.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, expresso minha gratidão à minha família, o alicerce de minha vida, a quem devo tudo o que sou hoje. Em particular, agradeço aos meus pais por me guiarem até aqui. Seu apoio incansável foi essencial, e dedico este trabalho a vocês, reflexo direto das lições valiosas que me passaram.

Sou igualmente grato à minha companheira, Eduarda, parceira constante nesta extensa jornada. Seu apoio é e sempre será imprescindível para mim. Amo-te incondicionalmente.

Estendo meus agradecimentos à Universidade Federal de Santa Catarina, que se tornou meu segundo lar nos últimos cinco anos. Nessa instituição, com educação pública, gratuita e de qualidade, adquiri não só uma profissão, mas também aprendizados sobre como ser uma pessoa melhor, valorizando as diferenças e crescendo como cidadão. Viva a educação pública!

Um agradecimento especial à equipe de direito tributário do escritório Cavallazzi, Andrey, Restanho & Araújo Advocacia, que me proporcionou ensinamentos valiosos durante dois anos de estágio. Em particular, sou grato à Dra. Suzana, minha estimada chefe e professora, pela paciência, pelas lições e por despertar em mim o interesse pelo direito tributário. Sou eternamente grato pelos momentos de diálogo, cruciais na elaboração deste trabalho.

Agradeço também à minha orientadora, Dra. Carolina Sena, que nunca me deixou desamparado, acreditou em meu projeto, compartilhou seus conhecimentos e materiais de pesquisa, e teve imensa paciência em me auxiliar nesta jornada.

Por fim, mas não menos importante, agradeço à Associação Atlética de Direito da UFSC e a todos que compartilharam essa experiência comigo ao longo dos anos. Meus agradecimentos também ao F. R. Exaltalei e a todos os seus integrantes. A graduação não teria sido a mesma sem vocês. Um destaque especial para os colegas que iniciaram comigo em 2019: João Pedro Gonçalves, Lucas Carreira, Renan Gonçalves, João Pedro Motta, Diego Wittis, Matheus Ribeiro e Eduardo Werner. Juntos, na turma 19.1, fizemos história!

Aquilo que se faz por amor está sempre além do bem e do mal

Friedrich Nietzsche

RESUMO

O trabalho examina o sistema de precedentes judiciais no contexto do planejamento tributário brasileiro, focalizando especificamente a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sob a influência do precedente estabelecido pela Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.446. O estudo propõe-se a definir o conceito de precedente, avaliar sua compatibilidade e necessidade dentro do direito brasileiro, e delimitar suas particularidades em relação à interpretação constitucional, especialmente no controle concentrado de constitucionalidade. Este enfoque é fundamental para compreender a interação entre o sistema de precedentes e a prática do planejamento tributário no Brasil, contribuindo para a evolução do direito tributário e a segurança jurídica.

Palavras-chave: Precedentes. Planejamento tributário. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ação Direta de Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

This study delves into the system of judicial precedents within the Brazilian tax planning context, focusing particularly on the jurisprudence of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF) influenced by the precedent set in the Direct Action of Unconstitutionality (ADI) nº 2.446. The research aims to define the concept of precedent, assess its compatibility and necessity in Brazilian law, and outline its specificities in constitutional interpretation, more precisely in concentrated control of constitutionality. This approach is crucial for understanding the interplay between the system of precedents and tax planning practices in Brazil, contributing to the development of tax law and legal certainty.

Keywords: Precedents. Tax Planning. Administrative Council of Tax Appeals. Direct Action of Unconstitutionality

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. SISTEMA DE PRECEDENTES.....	13
2.1 PRECEDENTE E <i>RATIO DECIDENDI</i>	13
2.2 PRECEDENTES NO DIREITO BRASILEIRO – COMPATIBILIDADE E NECESSIDADE.....	16
2.2.1 Distinção entre os conceitos de <i>common law</i> e sistema de precedentes, e a compatibilidade deste sistema com a cultura do <i>civil law</i>	17
2.2.2 Constitucionalismo, interpretação e o papel do precedente como fonte de segurança jurídica.....	20
2.3 INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO E CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE.....	24
3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2.446.....	27
3.1 CONCEITO AMPLO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	27
3.1.1 A prática do planejamento tributário na interação entre direito público e privado	29
3.1.2 Interpretações do que é ou não um planejamento tributário legítimo.	30
3.1.3 Imprescindibilidade da segurança jurídica no planejamento tributário. 33	33
3.2 CONCEITOS DE ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL NA DOCTRINA.....	36
3.3 ANÁLISE DO ACORDÃO DA ADI Nº 2.446 – RADIOGRAFIA DA <i>RATIO DECIDENDI</i>	40
4. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – RESPEITO E INFLUÊNCIA AO PRECEDENTE DA ADI Nº 2.446	50
CONCLUSÃO	66
REFERÊNCIAS	68

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho investigará a interseção entre precedentes judiciais e planejamento tributário no Brasil, com ênfase no impacto do precedente da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.446 na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). A ADI nº 2.446, julgada pelo Supremo Tribunal Federal, teve por objeto a análise da constitucionalidade do artigo 1º da Lei Complementar nº 104/2001, na parte em que este acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, que engloba conceitos cruciais para a prática do planejamento tributário.

A escolha deste tema foi motivada pela crescente relevância dos precedentes no sistema jurídico brasileiro e na influência que estes podem vir a exercer nas estratégias de planejamento tributário.

Para investigar a supramencionada interseção, o trabalho terá como objetivo principal responder às seguintes perguntas: O CARF respeita o precedente estabelecido pela ADI nº 2.446 em suas decisões? E qual é o impacto, direto ou indireto, desse precedente na jurisprudência do CARF?

As hipóteses levantadas são de que o precedente da ADI nº 2.446 pode exercer influência nas decisões do CARF, afetando as práticas de planejamento tributário tanto diretamente quanto indiretamente, a depender do grau de respeito devido ao precedente;

Para abordar estas questões, o estudo é organizado em três capítulos. O primeiro capítulo buscará entender, com base na doutrina, o conceito de precedente, seus fundamentos filosóficos, origem histórica, motivo pelo qual este sistema tem sido incorporado no direito brasileiro, e porquê pode se dizer que este sistema é compatível com o direito nacional.

No segundo capítulo, será analisado o conceito de planejamento tributário na doutrina, bem como os motivos pelos quais a observância dos precedentes referentes ao tema pode ser útil. Buscar-se-á construir um arcabouço conceitual, para que este sirva de substrato para a análise detalhada do julgamento da ADI nº 2.446, e posterior discussão das implicações deste precedente para as práticas de planejamento tributário e a interpretação de normas tributárias.

Por fim, o terceiro capítulo examinará a jurisprudência do CARF, investigando a aderência às diretrizes estabelecidas pelo STF e avaliando o impacto do precedente da ADI nº 2.446 sobre as decisões do Conselho.

Este estudo buscará contribuir para uma compreensão mais profunda da dinâmica entre precedentes judiciais e planejamento tributário, oferecendo perspectivas importantes para acadêmicos, profissionais do direito e contribuintes no Brasil.

2. SISTEMA DE PRECEDENTES

Tendo como objetivo principal deste trabalho a análise dos impactos e da observação (ou não) do precedente firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446¹ na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em casos que envolvam o tema do planejamento tributário, faz-se necessário, em um primeiro momento, abordar o que é o chamado sistema de precedentes.

Dessa forma, os objetivos deste primeiro capítulo serão alcançar a definição de precedente, estabelecer os motivos pelos quais tal sistema não apenas é compatível com o direito brasileiro, mas também se faz necessário no atual contexto jurídico do país, e, por fim, delimitar as especificidades dos precedentes em matéria de interpretação constitucional, mais precisamente, no controle concentrado de constitucionalidade.

2.1 PRECEDENTE E *RATIO DECIDENDI*

Quando se pensa em precedente automaticamente surge a ideia de decisão judicial. Contudo, em que pese a ideia de que o precedente é uma decisão judicial não estar equivocada, também não se pode alegar que ambas as coisas são sinônimas. Nas palavras de Alexandre Freitas Câmara “precedente é uma decisão determinada, que serve de base para a formação de outra decisão, proferida em processo posterior”².

O precedente é uma decisão judicial, mas que necessita de uma característica essencial, a potencialidade de se tornar um paradigma para a orientação dos jurisdicionados e dos magistrados. É sempre uma decisão que interpreta o direito e, mesmo assim, nem toda decisão que o faz tem potencialidade de se tornar um precedente. Para isso, a decisão necessita enfrentar todos os principais argumentos envolvendo todas as matérias de direito, postas em um ou mais casos, e a solução

¹ A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446 teve como matéria a análise da constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, e será objeto de análise mais aprofundada no Capítulo 3 deste trabalho.

² CÂMARA, Alexandre Freitas. **O novo processo civil brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 433.

adotada contar com unanimidade dos membros da Corte, ou, pelo menos, com sua maioria³.

Para Hermes Zaneti Junior, para quem o precedente serve como uma ferramenta de controle da racionalidade das decisões, apta a garantir a uniformidade e continuidade do direito para todos os casos análogos futuros, também é possível entender o precedente como a própria solução jurídica explicitada pelos argumentos expostos pelo intérprete a partir da unidade fático-jurídica do caso-precedente com o caso atual. Na perspectiva do autor, o precedente seria sempre a decisão que constitui um acréscimo ao texto legal, que servirá para aplicação em casos futuros⁴.

Destaca-se um aspecto relevante da definição de Hermes Zaneti, a constituição do precedente como tal na sua aplicação em um caso futuro, e não no momento da construção da decisão.

É apenas no futuro, quando se constata que a solução jurídica apresentada em caso anterior, e que acrescentou algo ao texto legal, serve para a solução de caso no presente, que se pode falar na existência de um precedente.

Renê Francisco Hellman e Eduardo Cambi trazem uma definição que se assemelha ao entendimento de Zaneti Jr. Para os autores, é fundamental que se entenda aquilo que já foi supramencionado, nem toda decisão constitui um precedente. Para isso, é necessário que se analise o valor *transcendental* do julgado. Assim, o precedente é estabelecido não quando se constrói a decisão, mas sim na sua futura utilização, no momento em que se define se este é ou não aplicável, constatando-se o elemento *transcendental*. Tal aplicação, no entanto, necessita da comparação da chamada *ratio decidendi*⁵:

Sob o aspecto qualitativo, a formação do precedente é feita pelo julgador do caso posterior, uma vez que é ele quem irá dizer, a partir da comparação entre as situações fáticas do caso anterior e do caso a ser julgado, se a *ratio decidendi* daquele é possível de ser aplicada a este como base suficiente

3 MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 154.

4 JR. Hermes Zaneti. **Precedentes (treat like cases alike) e o Novo Código de Processo Civil; universalização e vinculação horizontal como critérios de racionalidade e a negação da “jurisprudência persuasiva” como base para uma teoria e dogmática dos precedentes no Brasil**. Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 39. n. 235, p. 293-350, set. 2014.

5 CAMBI, Eduardo; HELLMAN, Renê Francisco. **Precedentes e dever de motivação das decisões judiciais no Novo Código de Processo Civil**. Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 40, n. 241, p. 413-438, mar. 2015.

para a solução que se espera. Isso indica que o precedente fornece uma regra universalizável, ou seja, que possa ser extraída daquela decisão que serviu para a resolução de um caso específico e utilizada em outros que tenham semelhanças suficientes.

Aqui, ganha destaque esse instituto denominado *ratio decidendi*, de grande importância para a compreensão do funcionamento do sistema de precedentes, e que, como será exposto, confunde-se com o próprio conceito de precedente.

Daniel Mitidiero, em sua obra “*Ratio decidendi*: quando uma questão é idêntica, semelhante ou distinta?” defende que o precedente equivale, ou é sinônimo, de *ratio decidendi*. Essa, por sua vez, representa o conjunto das razões necessárias para a solução de um caso, mas não apenas necessárias, como também suficientes. Dessa forma, para o autor, o caso narrado em um processo, de forma lógica e argumentativa, devidamente delimitado do ponto de vista fático-jurídico, terá uma solução, explicitada pelas razões necessárias e suficientes (*ratio decidendi*), que quando proferidas em unanimidade ou em maioria pela Corte, poderá ser chamado de precedente⁶.

Entende-se por razões necessárias e suficientes aquelas que sem as quais não seriam possíveis uma solução para o caso, e que bastam para que a solução seja adotada. Nesse sentido:

A proposição é necessária quando sem ela não é possível chegar à solução da Precedentes, Jurisprudência e Súmulas no Novo Código de Processo Civil Brasileiro. É suficiente quando basta para resolução da questão. A proposição necessária e suficiente para solução da questão diz-se essencial e determinante e consubstancia o precedente (*ratio decidendi* – holding). Tal é a dimensão objetiva do precedente.⁷

Definição semelhante pode ser encontrada nos trabalhos de Lucas Buril de Macêdo, para quem aplicar o precedente é, justamente, aplicar a sua *ratio*, assim entendida a norma jurídica decorrente da decisão. Portanto, a *ratio decidendi* pode ser entendida como a parte obrigatória do precedente judicial. Assim a questão de quando e por que os juízes devem seguir um determinado precedente é equivalente à questão da determinação das suas razões de decidir⁸.

6 MITIDIERO, Daniel. **Ratio Decidendi: quando uma questão é idêntica, semelhante ou distinta?** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023. p. 23.

7 MITIDIERO, Daniel. **Precedentes, jurisprudência e súmulas no novo código de processos civil brasileiro.** Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 40. n. 245, p. 333-349, jul. 2015.

8 MACÊDO, Lucas Buril de. **Contribuição para a definição de *ratio decidendi* na teoria brasileira dos precedentes judiciais.** Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 39. n. 234, p. 303-327, ago. 2014.

A partir dessas definições de *ratio decidendi*, fica evidente o papel essencial das fundamentações no que se refere ao tema dos precedentes. O papel exercido pela *ratio decidendi*, e a necessidade de elaborações claras das fundamentações, observados os princípios do contraditório, da motivação e da publicidade das razões de decidir, serão explorados nos tópicos seguintes.

No momento, porém, faz-se necessário indicar que a *ratio decidendi*, e todos esses elementos que a compõem, ganham relevância ainda maior em determinados precedentes, fundamentais para o desenvolvimento do presente trabalho.

Trata-se dos precedentes qualificados. O autor Fábio Victor da Fonte Monnerat, ao desassociar os conceitos de precedentes e vinculação (autoridade/obrigatoriedade da decisão), explica que os precedentes qualificados são julgamentos proferidos em procedimentos previstos em lei, voltados à formação de um precedente, apto a expressar o entendimento do Tribunal sobre uma questão de direito, e a ser aplicado nos demais casos que envolverem matéria igual ou semelhante. Ademais, são qualificados porque além de serem vinculantes, e legitimarem as cortes procedimentais, seus procedimentos também são dotados de uma maior influência dos princípios do contraditório, da motivação e da publicidade⁹.

Em resumo, são qualificados em virtude de três aspectos: a autoridade que possuem, a capacidade de influência e qualidade de seus procedimentos.

Importante indicar a distinção existente quanto a este tipo especial de precedente, uma vez que aquele que compõe o objeto da presente pesquisa é um desta natureza.

Feitas essas primeiras apresentações conceituais sobre precedentes e *ratio decidendi*, passa-se agora a uma apresentação histórica da teoria, como forma de demonstrar a sua compatibilidade com a cultura do *civil law*, em especial, com o direito brasileiro, bem como a sua essencialidade frente aos novos paradigmas que compõem o sistema jurídico nacional.

2.2 PRECEDENTES NO DIREITO BRASILEIRO – COMPATIBILIDADE E NECESSIDADE

9 MONNERAT, Fábio Victor da Fonte. **Súmulas e precedentes qualificados: técnicas de formação e aplicação**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 54.

O presente tópico terá como objetivo demonstrar, a partir de uma análise histórica, que a cultura do *common law* não pode ser entendida como sinônimo de sistema de precedentes. Também, que assim como nos países anglo-saxões nos quais este sistema foi utilizado para alcançar determinados objetivos de seus ordenamentos jurídicos, igualmente os países da *civil law*, entre eles o Brasil, podem se valer deste sistema para alcançar estes mesmos objetivos.

Para isso, serão desenvolvidos dois sub tópicos, o primeiro destinado a demonstrar a existência do *common law* como algo distinto dos precedentes, o qual passou a se utilizar deste como ferramenta na busca de seus fins. Também serão tratados os motivos pelos quais a *civil law* seguiu por caminho diametralmente oposto por longos anos.

O segundo sub tópico tratará da mudança de paradigma, e a nova realidade jurídica dos países da *civil law*, bem como a necessidade de se utilizar do sistema de precedentes para alcançar objetivos como a previsibilidade, estabilidade, a justa confiança e, conseqüentemente, a segurança jurídica.

2.2.1 Distinção entre os conceitos de *common law* e sistema de precedentes, e a compatibilidade deste sistema com a cultura do *civil law*

Neste momento, será necessária uma análise histórica do sistema de precedentes, bem como dos paradigmas que por muito tempo orientaram as culturas do *common law* e do *civil law*. Isso porque, assim como afirma Mitidiero, discutir precedentes é como criar uma máquina do tempo, e ligar por uma ponte as duas tradições¹⁰.

Pode-se dizer que a acentuação da diferença do significado atribuído à decisão judicial nas duas tradições ocorre no período em que aquilo que se convencionou chamar de Antigo Regime começa a ser superado.

Como apontam Zaneti Jr. e Carlos Frederico Bastos, a característica do *civil law*, como uma tradição que adotou o paradigma da estrita separação dos poderes e da crença na capacidade dos códigos, é fruto direto da Revolução Francesa, e serviu como mecanismo de defesa contra o Antigo Regime. O juiz, que no período que se

10 MITIDIERO, Daniel. **Ratio Decidendi: quando uma questão é idêntica, semelhante ou distinta?** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023. p. 21.

buscava superar geralmente fazia parte de uma aristocracia, e atuava de forma parcial, na defesa dos interesses da classe social que compunha, passou com a revolução a ser expressamente proibido de “criar o direito”, devendo atuar apenas de forma a declará-lo, a partir da exegese do texto normativo, que se presumia possuir um sentido unívoco. Essa era a crença do positivismo exegético oitocentista, a crença no juiz *bouche de la loi*¹¹.

Marinoni explica que o medo do arbítrio judicial do Antigo Regime não apenas motivou a separação dos poderes, mas também inspirou a arquitetura legislativa da época, que buscava a construção de textos de leis claros, que pautados nas ideias racionalistas da época deveriam ser aplicados perfeitamente pelos juízes, os quais apenas deveriam identificar a lei cabível ao caso concreto. Nessa perspectiva, explica que:

A preocupação em desenvolver um novo direito e permitir o desabrochar de uma nova sociedade exigiu a admissão dos argumentos de Montesquieu, aceitando-se a necessidade de separação dos poderes e impondo-se, sobretudo, uma clara distinção entre as funções do legislativo e do judiciário. Tornou-se imprescindível limitar a atividade do judiciário, subordinando-o de forma rígida ao parlamento, cujos habitantes deveriam representar os anseios do povo.¹²

Se era certo que no direito continental europeu a natureza e o dever da decisão judicial era o de declarar o direito, já estabelecido na lei, o mesmo não se pode dizer do direito anglo-saxão.

O positivismo, que no *civil law* resultou na teoria de que a atividade jurisdicional se reduzia a um ato de conhecimento de um texto normativo, gerou no direito anglo-saxão a uma teoria declaratória mais complexa, a decisão judicial descobria e declarava a própria *common law*. Contudo, a natureza do ato decisório era controvertida, e essa corrente foi alvo de duras críticas, protagonizadas principalmente por Jeremy Bethan e John Austin, levando a conclusão de que os juízes do *common law* efetivamente criavam o direito¹³.

11 JR., Hermes Zaneti; PEREIRA, Carlos Frederico Bastos. Por que o poder judiciário não legisla no modelo de precedentes do código de processo civil de 2015?. **Revista de Processo**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 41. n. 257, p. 371-388, jul. 2016.

12 MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 42-43.

13 JR., Hermes Zaneti; PEREIRA, Carlos Frederico Bastos. **Por que o poder judiciário não legisla no modelo de precedentes do código de processo civil de 2015?**. Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 41. n. 257, p. 371-388, jul. 2016.

É exatamente dentro dessa discussão sobre a natureza da decisão que a importância dos precedentes adentra ao debate. A crítica à natureza declaratória se firmava principalmente na ideia de que se a decisão apenas declara o direito, não haveria obrigatoriedade em seguir seus precedentes, pois a qualquer momento o direito poderia ser declarado de forma contrária. Dessa forma, a crença na teoria constitutiva aparece como meio de justificar a chamada doutrina do *stare decisis* (respeito obrigatório aos precedentes), e dessa relação surgem 3 mitos: o *common law* não existe sem o *stare decisis*, o juiz do *common law*, por criar o direito, exerce uma função absolutamente diversa da do juiz do *civil law*, e o *stare decisis* é incompatível com o *civil law*¹⁴.

No entanto, a história dos precedentes demonstra a falsidade desses pressupostos. Citando Neil McCormick, Marinoni aponta que, com receio das consequências de assumirem seu papel de criadores do direito, os próprios juízes do *common law* à época se mantiveram adstritos a teoria declaratória, motivo pelo qual o respeito aos precedentes passou a assumir papel relevantíssimo, uma vez, que na visão da época, revogar tais precedentes significaria criar o direito. Assim, foi dada uma bela demonstração concreta de que a aceitação da natureza declaratória da decisão judicial não é incompatível com o *stare decisis*¹⁵.

Como se vê, o precedente é um instrumento dentro da cultura do *common law*, mas evidentemente não são a mesma coisa. Daniel Mitidiero indica que a ideia de precedente começa a tomar contornos mais claros no *common law* apenas no século XIX. Antes, os termos “decisão” e “precedente” se misturavam. A ênfase nos princípios gerais, nas razões e no chamado “espírito do caso” permitiram que autores como James Ram e John Austin delimitassem melhor o que era um precedente. O primeiro definindo como a parte principal de um argumento ou de um discurso em que se apresentam os pontos-chave ou principais a favor de uma determinada posição, e o segundo definindo *ratio decidendi* como motivos gerais ou princípios que sustentam a decisão tomada por um tribunal ou órgão judicial¹⁶.

Marinoni também aponta para o século XIX como momento em que os precedentes e a doutrina do *stare decisis* se solidificaram no *common law*, o que

14 MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 22-23.

15 *Ibidem*, p. 26.

16 MITIDIERO, Daniel. **Ratio Decidendi: quando uma questão é idêntica, semelhante ou distinta?** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023. p. 32-33.

evidência que tal doutrina subsiste sem estes institutos. Ademais, também destaca que tanto a teoria declaratória quanto a constitutiva não conseguiram explicar de forma clara o respeito aos precedentes:

Na verdade, se os precedentes podem ser revogados, é evidente que o respeito devido a eles depende da força das suas razões. Portanto, não é porque a decisão é chamada de declaração e não de direito que ela perderá autoridade e deixará de merecer deferência.¹⁷

A conclusão do autor é de que a separação da vulgar compreensão de *common law* como sinônimo de *stare decisis* é fundamental para a percepção da possibilidade de se integrar o respeito aos precedentes no direito brasileiro.¹⁸

Como apontaram Zaneti Jr. e Carlos Pereira, no Brasil, em decorrência da tradição do *civil law*, ainda existe a ideia de que a lei é a única fonte do direito. Contudo, hoje, o paradigma que reina não é mais o do princípio da mera legalidade estrita, mas sim o da legalidade ampla constitucional, o que gera, necessariamente, um novo papel dos juízes e das decisões no nosso direito, e que faz com que seja necessário abandonar os dogmas dos Estados Liberais.¹⁹

Dentro dessa perspectiva, é preciso agora delimitar qual é este novo contexto jurídico que se vivencia, que gera a demanda de uma aproximação do papel do juiz e da decisão no *civil law*, com aquele do *common law*, e a utilização do sistema de precedentes como forma de se alcançar os fins pretendidos, entre eles, a segurança jurídica.

2.2.2 Constitucionalismo, interpretação e o papel do precedente como fonte de segurança jurídica

Como dito, o advento do constitucionalismo fez surgir um novo paradigma na *civil law*. Na visão de Zaneti Jr. o constitucionalismo brasileiro, com sua peculiaridade de mesclar elementos do *common law* e do *civil law* fez com que fosse necessária a adoção do respeito aos precedentes como forma de se atingir a racionalidade, a igualdade, a previsibilidade e a efetividade do direito. Isso porque a Constituição de

17 MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 26.

18 *Ibidem*, p. 28.

19 JR., Hermes Zaneti; PEREIRA, Carlos Frederico Bastos. **Por que o poder judiciário não legisla no modelo de precedentes do código de processo civil de 2015?**. Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 41. n. 257, p. 371-388, jul. 2016.

um Estado Democrático de Direito é formada por dois elementos, um chamado pelo autor de “Nomostático” e o outro “Nomodinâmico”. “Nomostático” quando do ponto de vista do controle substancial dos conteúdos das normas a partir dos princípios de direito natural positivados na Constituição como direitos fundamentais, e “Nomodinâmico” quando das margens permitidas para a discricionariedade. Desta forma, a parte dinâmica e discricionária, submetida a parte estática da Constituição, não serve apenas ao legislador, mas também ao Poder Judiciário, que deve zelar pela unidade e coerência do ordenamento jurídico no exercício de interpretação das leis conforme o texto constitucional.²⁰

Fica evidente que, frente essa nova realidade, o juiz do *civil law* passou a exercer papel muito semelhante ao do *common law* em termos de criatividade, o que é incompatível com as antigas ideias daquela tradição. O juiz que controla a constitucionalidade de uma lei logicamente não está submetido a ela. Portanto, nega-se a realidade quando não se percebe que a constitucionalização aproximou o juiz do *civil law* ao seu correspondente do *common law*, o que resulta em uma cegueira que impede o reconhecimento da imprescindibilidade do respeito ao sistema de precedentes no direito brasileiro.²¹

Com a adoção do constitucionalismo, a lei não é mais a autoridade suprema, e é atribuído ao juiz do *civil law* um novo papel, dimensionar a lei de acordo com a Constituição. Este papel, como dito, assemelha-se em muito com o papel dos juízes na *common law*, que sempre controlaram os atos do parlamento com base no dito direito comum. Dentro dessa realidade, o precedente aparece como técnica destinada a promover a estabilidade do que é afirmado pelos tribunais, sendo irrelevante se essa afirmação apenas se limita a interpretar a lei. Assim, não há como supor que o direito brasileiro possa ignorar tal técnica. Tal conclusão apenas seria possível se não houve qualquer preocupação com a segurança jurídica e a igualdade.²²

Essa aproximação entre as duas diferentes culturas também é apontada por Mitidiero. Para o autor, a recente preocupação da *civil law* com os princípios da

20 JR. Hermes Zaneti. **Precedentes (treat like cases alike) e o novo código de processos civil; universalização e vinculação horizontal como critérios de racionalidade e a negação da “jurisprudência persuasiva” como base para uma teoria e dogmática dos precedentes no Brasil.** Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 39. n. 235, p. 293-350, set. 2014.

21 MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios.** 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 54-56.

22 *Ibidem*, p. 31-34.

segurança jurídica e da igualdade perante o direito tem gerado como consequência a preocupação com as decisões judiciais, uma vez que este novo papel atribuído aos juízes, de interpretação da lei, transforma a decisão na manifestação do direito vigente. Dessa forma, surge a constatação de que o direito legislado não é suficiente para guiar precisamente o comportamento humano, já que a norma é resultado também da interpretação, e não só da lei. Consequentemente, foi aberto espaço para que a decisão judicial não apenas solucione o caso concreto, mas também atue na produção de unidade do direito. Portando, conclui o autor que quem quiser resolver a questão da segurança jurídica necessita levar em conta a problemática da interpretação jurídica e dos precedentes daí resultantes.²³

Zaneti Jr. e Carlos Pereira apontam que não se pode negar a direção que o paradigma positivista aponta: o direito é artificial, produto da vontade humana, e, portanto, controlável pelo próprio homem, de tal forma que os resultados produzidos são responsabilidade destes. O principal elemento a revelar essa mudança é justamente a evolução de uma teoria da interpretação, a atividade de interpretar passa a ser entendida como inerente ao ato de decidir, assumindo um lugar central na teoria do direito.²⁴

Como indica Marinoni, a cultura do *civil law* foi construída em cima da premissa de que a segurança jurídica estaria na completude dos códigos e na sua estrita aplicação. Porém, a descoberta de que a lei pode gerar decisões diversas fez surgir a necessidade de se adotar uma teoria dos precedentes, para assegurar a segurança jurídica que essa mesma teoria busca garantir no *common law*.²⁵

A segurança jurídica é um princípio fundamental para a manutenção e a plena existência de um Estado Democrático de Direito. Por segurança jurídica se entende ordem jurídica estável, seja por parte daqueles que podem contestar o direito e têm o dever de aplicá-lo, seja para os cidadãos, para que definam o modo de ser de suas atividades. Assim, a segurança jurídica pressupõe não apenas coerência nas leis, mas também continuidade e estabilidade na produção judicial.²⁶

23 MITIDIERO, Daniel. **Precedentes, jurisprudência e súmulas no novo código de processos civil brasileiro**. Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 40. n. 245, p. 333-349, jul. 2015.

24 JR., Hermes Zaneti; PEREIRA, Carlos Frederico Bastos. **Por que o poder judiciário não legisla no modelo de precedentes do código de processo civil de 2015?**. Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 41. n. 257, p. 371-388, jul. 2016.

25 MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 78.

26 *Ibidem*, p. 92-94.

Outro aspecto necessário é a previsibilidade. Esta requer o conhecimento das normas aplicáveis aos casos, mas não só isso, também requer o conhecimento da interpretação dada a essas normas.²⁷

A previsibilidade integra a certeza do direito, elemento indispensável para a existência do próprio direito. Por esse prisma, a capacidade de permitir previsibilidade por parte do sistema jurídico é que define a sua possibilidade de existir como tal. Um sistema jurídico efetivo é um sistema jurídico que permite a previsibilidade das decisões na medida do possível, aproximando-se do ideal, ou seja, que as leis aplicáveis não sejam interpretadas de formas destoantes.²⁸

Por fim, conclui Marinoni que a proteção da ordem jurídica é dever do Estado, e a segurança jurídica é alcançada principalmente pela previsibilidade. Ademais, o Estado tem o dever de garantir a previsibilidade, cabendo-lhe a proteção da confiança dos cidadãos em relação às consequências das suas ações e às reações de terceiros diante dos seus atos, assim como no que diz respeito aos efeitos dos atos do poder público.²⁹

Por essas razões, salta aos olhos a necessidade se atentar ao respeito devido aos precedentes no direito brasileiro, como forma de concretizar a defesa da segurança jurídica, possibilitando a existência de um efetivo e real Estado de Direito.

Também é possível perceber que a consolidação dos precedentes de forma textual no art. 927 do CPC³⁰ nada mais é do que o produto da consolidação deste processo de maturação da teoria interpretação e evolução da teoria do direito, estabelecendo a vinculação formal e normativa dos precedentes judiciais. Representa o compromisso com o Estado Democrático Constitucional, no âmbito interno, atendendo às necessidades de prestações jurisdicionais adequadas e efetivas, e no âmbito externo, preservando a coerência e a integridade do ordenamento jurídico.³¹

27 *Ibidem*, p. 94-96.

28 *Ibidem*, p. 97.

29 *Ibidem*, p. 104.

30 Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II - os enunciados de súmula vinculante; III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

31 JR., Hermes Zaneti; PEREIRA, Carlos Frederico Bastos. **Por que o poder judiciário não legisla no modelo de precedentes do código de processo civil de 2015?**. Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 41. n. 257, p. 371-388, jul. 2016.

Uma vez apresentada a nova função do juiz do *civil law*, e conseqüentemente do juiz no direito brasileiro, frente ao novo contexto jurídico consolidado com o constitucionalismo, e a percepção do papel interpretativo inerente ao exercício da função deste, bem como delimitado o papel do precedente neste contexto, como instrumento apto a garantir a previsibilidade e a segurança jurídica, parte-se agora à uma discussão quanto as especificidades do precedente em matéria de interpretação constitucional, e mais precisamente, do precedente criado na decisão de controle concentrado de constitucionalidade.

2.3 INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO E CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE

Como explica Marinoni, a ideia de norma geral, abstrata, coerente e fruto da vontade homogênea do parlamento, característica da ideia de direito na época da Revolução Francesa, não sobreviveu aos acontecimentos históricos. Diversas foram as demonstrações de que a lei poderia ser criada de modo a contrariar os interesses da população e os princípios de justiça. Assim, buscou-se instrumentos que permitissem a aplicação da lei com tais princípios.³²

Dessa forma, estes princípios passaram a ser inseridos nas Constituições, em uma clara mudança de paradigma, já explicitada nos tópicos anteriores. Assim, a lei não é mais a autoridade, e precisa estar de acordo com os princípios constitucionais. A própria ideia de legalidade é alterada de um tom formal para um mais substancial. Não basta que esteja na lei, é necessário estar de acordo com os princípios constitucionais. Portanto, se o direito não está mais na lei, mas sim na Constituição, então o papel do juiz não é mais de declarar a vontade da lei, mas sim de adequar o seu conteúdo com a Constituição.³³

Dentro dessa nova realidade, as Cortes Superiores, como o Supremo Tribunal Federal, assumem o papel de atribuir significado à lei, e, assim sendo, não exercem um papel de procura do significado exato do texto, mas, sim, de justificar a escolha interpretativa pela racionalização desta interpretação.³⁴

32 MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 52.

33 *Ibidem*, p. 54.

34 *Ibidem*, p. 74.

Como apontado anteriormente, existem precedentes no direito brasileiro que possuem maior destaque, os chamados precedentes qualificados.

Monnerat aponta que no sistema brasileiro é possível saber de antemão quais são estes precedentes qualificados que vinculam, e assim, é possível que se dê maior importância a este pronunciamento, expondo de forma mais clara e objetiva a *ratio decidendi*, para que se evite, ou pelo menos facilite, futuras discussões a respeito do sentido e do alcance do precedente.³⁵

Entre estes precedentes qualificados, encontra-se aquele que é fruto da decisão proferida em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI). A definição deste tipo de pronunciamento como um precedente e seu efeito vinculante *erga omnes* estão previstos no art. 927, I, do CPC³⁶, no entanto, essa definição é anterior ao Código de Processo Civil de 2015, e já estava contida no art. 102, §2º, da Constituição³⁷.

No controle de constitucionalidade concentrado, o STF pode aplicar uma decisão de interpretação da norma conforme a Constituição, ou seja, entre as diversas interpretações que determinada lei pode possuir, fica definida aquela que possui maior compatibilidade com a Carta Magna. Por essa razão, esse tipo de decisão se demonstra como um excelente meio de pacificação do entendimento judicial em casos de norma que comporte mais de uma interpretação. E, além disso, privilegia o princípio da separação dos poderes, mantendo a autonomia do Poder Legislativo.³⁸

Por esses motivos, e por tudo que foi exposto até agora, é que se optou por avaliar a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nas controvérsias envolvendo o tema do planejamento tributário, a partir do entendimento fixado no Supremo Tribunal no julgamento da ADI nº 2.446, na qual se definiu a constitucionalidade do art. 116, parágrafo único, do CTN³⁹

35 MONNERAT, Fábio Victor da Fonte. **Súmulas e precedentes qualificados: técnicas de formação e aplicação**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 61.

36 Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade

37 Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: [...] § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

38 *Ibidem*, p. 133-135.

39 Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:[...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza

Assim, pretende-se a partir de agora analisar conceitos pertencentes a este tema em específico, para, posteriormente, analisar o precedente selecionado, extraindo-se a sua *ratio decidendi*, a fim de se observar se está tem sido respeitada nas decisões proferidas no CARF, em respeito à confiança, previsibilidade e segurança jurídica, e se há influência direta ou indireta deste precedente nas construções das soluções do Conselho frente às questões que se apresentam.

Por fim, é importante frisar que o precedente não encerra a discussão, assim como a lei não o faz. O precedente contribui com a construção do sentido do direito, e também está submetido a interpretação.⁴⁰

Portanto, é necessária a continuação e a linearidade das argumentações. Casos futuros devem conseguir extrair uma “radiografia argumentativa”, essencial para a construção do edifício normativo, contribuindo para a previsibilidade e segurança jurídica.⁴¹

dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

40 MACÊDO, Lucas Buriel de. **Contribuição para a definição de *ratio decidendi* na teoria brasileira dos precedentes judiciais**. Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 39. n. 234, p. 303-327, ago. 2014.

41 NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre Melo Franco. **Precedentes no CPC-2015: por uma Compreensão Constitucional Adequada do seu Uso no Brasil**. Rio de Janeiro: Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro, n. 57, p. 17-52, jul./set. 2015.

3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2.446

Uma vez apresentado o sistema de precedentes, os seus principais elementos, sua compatibilidade com o direito brasileiro e a sua necessidade como mecanismo capaz de conferir previsibilidade e segurança jurídica, passa-se agora a adentrar no tema do planejamento tributário.

Para isso, serão apresentados primeiro os conceitos *latu senso* de planejamento tributário, como este instituto interage com ramos diferentes do direito (o direito público e o privado), como essa interação pode variar de acordo com a interpretação que se dá ao conceito de planejamento tributário, e a necessidade de segurança jurídica que este necessita para o seu desenvolvimento.

Posteriormente, serão tratados conceitos mais específicos que envolvem a ideia de planejamento tributário, para uma maior compreensão do tema, e como forma de possibilitar o cumprimento do objetivo final deste capítulo, que é a radiografia da *ratio decidendi* da ADI nº 2.446.

3.1 CONCEITO AMPLO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Para tornar mais claras as ideias que serão abordadas neste capítulo, é preciso nesse primeiro momento encontrar um substrato, um ponto de partida. Nada mais lógico, portanto, do que iniciar por uma definição ampla de planejamento tributário.

Como aponta Andrade Filho, a definição básica desse instituto pode ser analisada a partir de 3 pontos de vista, são eles: o semântico, o sintático e o pragmático⁴².

Na análise semântica, pelo que se entende o estudo do significado linguístico da expressão, o “planejamento” pode ser compreendido como conduta adotada de forma proposital, ou como uma ação organizada, pela qual se pretende alcançar um objetivo.

42 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 8.

Por sua vez, a partir de uma perspectiva sintática, analítica, o planejamento tributário pode ser entendido como prática que busca falhas ou lacunas no ordenamento jurídico. No entanto, Andrade Filho alerta que essa percepção carece de completude, já que o planejamento tributário não se limita a busca por essas falhas e lacunas para obtenção de vantagens, mas também é uma manifestação da liberdade de configuração dos interesses pessoais nos limites do ordenamento jurídico⁴³.

Evidente que a existência de lacunas explicita um problema de ordem estrutural que afeta toda a coletividade, de tal forma que se o planejamento tributário se limitasse a isso seria ele também um problema estrutural, o que não é o caso.

Por fim, do ponto de vista pragmático, daquilo que se verifica na materialização do conceito no mundo fático, o planejamento tributário pode ser entendido como sinônimo de liberdade de ação, de escolha entre possibilidades igualmente válidas.

Em resumo, por planejamento tributário, entende-se o exercício de uma atividade ou técnica de prospecção de alternativas de redução da carga tributária suportada pelas pessoas e pelas empresas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico em vigor⁴⁴.

Também as lições de Marcus Abraham são de grande valia para essa primeira definição de planejamento tributário. Para o autor, o conceito pode ser entendido como um procedimento, ou seja, um conjunto de atos que se ligam de um modo lógico e pré-determinado, pelos quais se busca alcançar resultados efetivos, seja a economia de tributos, seja o simples diferimento das obrigações tributárias. Alerta ainda, assim como o fez Andrade Filho, que o planejamento tributário não é constituído apenas por malabarismos societários, contratuais e financeiros, mas também pela identificação das opções legais que resultam para o contribuinte na mencionada economia de tributos ou diferimento das obrigações tributárias⁴⁵.

Como síntese do que até então foi exposto, tem-se que o planejamento pressupõe uma prévia organização dos negócios que fazem parte do cotidiano dos contribuintes, com o fim de realizar uma economia legítima de tributos. É, portanto,

43 *Ibidem*.

44 *Ibidem*, p. 7.

45 ABRAHAM, Marcus. O planejamento tributário e o direito privado. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 276-277.

uma forma de antecipar e dispor os seus negócios jurídicos, de tal modo que se concretize a economia almejada.

Nesse sentido, percebe-se que o contribuinte busca estruturar seus negócios jurídicos de forma mais eficiente, sob a ótica da legislação fiscal. Nota-se a existência, anterior à tomada de decisão sobre o negócio jurídico a ser realizado, de um complexo processo de interpretação do sistema jurídico-tributário, que gera influência no contribuinte para que escolha determinado ato ou negócio, que uma vez materializado, resulta, ou pelo menos se espera que resulte, em não enquadramento do fato na hipótese de incidência da norma tributária, ou subsunção àquela cuja incidência seja menos onerosa⁴⁶.

3.1.1 A prática do planejamento tributário na interação entre direito público e privado

Como se extrai dos conceitos anteriormente apresentados, a prática do planejamento tributário manifesta a liberdade negocial do contribuinte, regida principalmente pelos princípios do direito privado, enquanto seus efeitos tributários se vinculam ao regime do direito público.

Charles William McNaughton vê nessa interação entre o direito privado e o direito público duas questões problemáticas. A primeira é quanto à necessidade de unidade do direito, a segunda no tipo de diálogo que ambas os regimes travam, um problema típico de interpretação do direito e de suas comunicações. Em que pese tanto o direito privado quanto o direito público estarem unidos em um sistema jurídico maior, o direito nacional, regido pela Constituição da República, e que a autonomia de ambos se dê para fins didáticos, não se pode enxergar neles uma unidade semântica⁴⁷.

Como exemplo, tomemos o disposto no art. 109 do Código Tributário Nacional:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários.

46 SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. Planejamento tributário e segurança jurídica. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 53.

47 MCNAUGHTON, Charles William. Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 138-139.

Referido dispositivo é um claro exemplo do diálogo entre os dois regimes. Em que pese a participação dos princípios do direito privado na construção do sentido dos institutos, seus efeitos para fins fiscais são delimitados pelo direito tributário, e regidos por princípios próprios do regime jurídico do direito público.

Sobre este dispositivo, Ricardo Mariz de Oliveira traz a seguinte contribuição:

A consequência do art. 109 é o reconhecimento legislativo de que o direito privado tem objetos específicos e finalidades próprias e que o direito tributário toma aqueles objetos, que são específicos do direito privado, mas finalidades que não são próprias do direito privado, pois são próprias do direito tributário. Assim, enquanto as finalidades do direito privado são relações inter-pessoais quanto a objetos regulados por ele mesmo, as do direito tributário são as incidências tributárias sobre tais inter-relações, ou tais objetos, ou os efeitos produzidos por essas inter-relações⁴⁸.

Da utilização de objetos próprios e específicos do direito privado (que possuem suas finalidades próprias), pelo direito tributário que também possui suas próprias finalidades, pode surgir um conflito de interesses, no qual a expectativa do Estado é buscar diminuir o raio de ação de quem pretende realizar um planejamento tributário, enquanto por parte do contribuinte a expectativa será inversa, no sentido de otimizar a sua carga tributária por meio do planejamento⁴⁹.

Como será exposto, essa relação ambígua está sujeita à interpretação do que é, ou do que pode ser considerado, um planejamento tributário legítimo. Mais uma vez, ganha relevância a figura da interpretação, em especial, da interpretação constitucional, pois é justamente na Constituição que se encontra a unidade de ambos os sistemas aqui mencionados⁵⁰.

3.1.2 Interpretações do que é ou não um planejamento tributário legítimo.

O que se pretende mostrar com este tópico é como os contornos do planejamento tributário variam de acordo com os paradigmas que sustentam o ordenamento jurídico em cada época, e que, portanto, a interação entre contribuinte e o Estado, neste contexto, é pautada em interpretações.

48 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 51.

49 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 9.

50 MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 138-139.

Como aponta Abraham, a teoria da interpretação no direito tributário, no que diz respeito ao planejamento, passou por três grandes momentos em sua evolução.

O autor denomina o primeiro momento como o da *jurisprudência dos conceitos*. Nessa visão, priorizava-se uma interpretação formalista, pautada na crença típica do *civil law* de que os conceitos e as categorias jurídicas condiziam plenamente com a realidade, e, portanto, o intérprete não precisava se preocupar com a realidade empírica. Nesse contexto, no diálogo entre direito privado (direito civil) e direito público (especificamente na esfera tributária) prevalecia o direito civil, o princípio da legalidade estrita (supremacia do legislativo), autonomia da vontade e o caráter absoluto da propriedade. Como foi exposto no primeiro capítulo, acreditava-se que o princípio da segurança jurídica se encontrava na estrita aplicação da lei, e assim, pela prevalência do direito civil sobre o direito tributário, o contribuinte possuía uma liberdade quase infundável para planejar seus atos, dando-lhes a roupagem jurídica que permitiria afastar a situação definida em lei como fato gerador do tributo. Este pensamento encontrou grandes adeptos no Brasil, como Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, e foi consagrado em nosso CTN⁵¹.

Sobre este período, Carolina Sena Vieira explica que era marcado por uma busca pela identidade entre o ato praticado pelo sujeito passivo e a previsão legal de incidência do tributo. Isso significa que, ao menos nesse momento histórico, não importava única e exclusivamente a manifestação da capacidade contributiva, mas também que o ato praticado se enquadrasse perfeitamente na hipótese prevista em lei. Assim, se o contribuinte encontrasse forma de exteriorizar o mesmo ato de modo diferente do que previsto no texto legal, não haveria incidência do tributo⁵².

O segundo momento aparece justamente como uma resposta à chamada *jurisprudência dos conceitos* e sua quase total liberdade de planejamento.

Abraham intitula esse momento como o da *jurisprudência dos interesses*. Aqui, pautado nas ideias de Estado de bem-estar social, eram defendidas as ideias de interpretação econômica do fato gerador, autonomia do direito tributário, e possibilidade de analogias na tributação. Esse entendimento se apoiou nos pensamentos filosóficos do utilitarismo, e enfatizava a preponderância dos aspectos

51 ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 124-126.

52 VIEIRA, Carolina Sena. **A norma antissimulação fiscal do parágrafo único do art. 116 do código tributário nacional – uma construção sintática, semântica e pragmática**. 2017. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017, p. 110.

econômicos sociais em detrimento da norma jurídica. Dessa forma, o direito tributário não abriria espaço para o planejamento, prevalecendo aquilo que se entendia como realidade econômica, permitindo-se inclusive a tributação por analogia gravosa⁵³.

Essa linha de pensamento era caracterizada pela abstração da estrutura jurídica e focada apenas na realidade econômica. Isso gerava como resultado a vedação da manipulação das formas jurídicas por parte dos contribuintes para obter uma economia de tributos. Percebe-se, portanto, a existência de um debate entre teorias de interpretação, contudo, a parte da *jurisprudência dos interesses* apresenta uma interpretação que se choca, por exemplo, com o princípio da legalidade⁵⁴.

Por fim, o terceiro momento, denominado como o da *jurisprudência dos valores*, é onde ocorre uma reformulação da interpretação do direito tributário, pautada nas ideias de prevalência dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, na ponderação entre os princípios da capacidade contributiva (pautado na ideia de justiça) e no princípio da legalidade (pautado na ideia de segurança jurídica), no equilíbrio de controle jurisdicional de políticas fiscais adotadas pelo legislador, e harmonia entre direito e economia. Assim, com este novo paradigma, começam a aparecer os contornos de um planejamento tributário possível, não sendo aplicada deliberadamente as ideias formalistas, nem o extremo oposto, de desconsideração de todo e qualquer planejamento⁵⁵.

É fácil perceber que este terceiro momento se aproxima do paradigma do constitucionalismo, apresentado no primeiro capítulo, que resulta na necessidade de interpretações, e aproxima o juiz do *common law* do juiz do *civil law*.

Dentro desse contexto, e tratando da superação das ideias legalistas que por longo período pautaram os pensamentos jurídico-filosóficos do *civil law*, Luis Roberto Barroso expõe que “É a superação do legalismo, não de forma abstrata ou metafísica, mas pelo reconhecimento de valores fundamentais, quer positivados ou não,

53 ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 127-128.

54 VIEIRA, Carolina Sena. **A norma antissimulação fiscal do parágrafo único do art. 116 do código tributário nacional – uma construção sintática, semântica e pragmática**. 2017. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017, p. 117-118.

55 ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 128-129.

expressos por princípios dando ao ordenamento unicidade e condicionamento a atividade do intérprete”⁵⁶.

Sob essa ótica, o operador do direito passa a ser cobrado por uma postura na qual deve se valer da interpretação para realizar os mandamentos no sistema do direito, e pelos diversos métodos interpretativos deve buscar as condições suficientes para atingir o objetivo final do direito, a justiça. Portanto, nessa nova realidade do Estado Constitucional, o direito tributário também é afetado. Os princípios constitucionais tributários, da liberdade, segurança e justiça, devem orientar desde o legislador até o aplicador da norma. A superação do dogma positivista (da estrita legalidade), e dos pensamentos do período da *jurisprudência do interesse*, a partir da evolução da teoria da interpretação, norteia a própria interpretação do direito tributário na busca da segurança jurídica e da justiça, e, por conseguinte, nas possibilidades de exercício da liberdade no planejamento tributário.

Com isso, a problemática da unidade do direito tratada no tópico da interação entre direito público e privado, no âmbito do planejamento tributário, ganha solução quando a Constituição atua por meio do operador do direito, unificando os sentidos de ambos os campos do direito por meio de seus princípios.

Contudo, a demonstração de que o entendimento do que é um planejamento tributário depende de interpretações faz saltar aos olhos a questão de previsibilidade e segurança jurídica no tema, de tal forma que o próximo tópico se dedicará a abordar essa questão.

3.1.3 Imprescindibilidade da segurança jurídica no planejamento tributário.

Nem mesmo entre a doutrina existe um consenso no que de fato consistiria um planejamento tributário. Como foi apontado, Marcos Abraham inclui em de sua definição as opções legais feitas pelos contribuintes. Ou seja, para ele, a escolha entre uma ou outra lei, devido a vantagens que se pretende obter, integra a prática do planejamento tributário por parte do sujeito passivo.

56 BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição. Fundamentos de uma dogmática Constitucional transformadora**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 41.

O mesmo entendimento, porém, não se encontra na doutrina de Marco Aurélio Greco, para quem o planejamento tributário consiste na prática de “substituições jurídicas” ou “montagens”⁵⁷.

Essa ausência de contornos nítidos, somada à inexistência no Brasil de norma que vede expressamente o contribuinte de estruturar seus negócios jurídicos com fins exclusivos de economizar tributos, resulta em um cenário de insegurança jurídica, já que não raro a autoridade administrativa atua de forma a desconsiderar estes negócios jurídicos, lícitamente praticados, por entender que a estrutura foi montada em afronta a lei, com abuso de direito ou até mesmo com ausência de propósito negocial. Ocorre que, a ideia de planejamento tributário como “substituição jurídica” ou “montagem” gera na Administração Tributária uma aproximação deste conceito com a manipulação de forma jurídica praticada com o intuito de desvirtuar a causa objetiva do negócio jurídico⁵⁸.

Contudo, como bem pontuou Geraldo Ataliba, a liberdade de iniciativa (exercida no planejamento tributário) pressupõe o clima de segurança jurídica e a previsibilidade do âmbito de atuação do Estado, para que assim, tal liberdade não se demonstre como mera figura retórica⁵⁹.

Dessa forma, pode se afirmar que é impossível desconectar a relação entre planejamento tributário e segurança jurídica, haja vista que para a plena garantia da autonomia do contribuinte em estruturar livremente os seus atos e negócios jurídicos, de forma a enveredar pelo caminho menos oneroso possível no que se refere a tributação, demonstra-se vital a presença de segurança e previsibilidade⁶⁰.

Humberto Ávila leciona que a segurança jurídica decorre das ideias de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do direito⁶¹.

Sob esse prisma, é possível entender que este princípio tem como papel a orientação de condutas, e dessa forma, faz com que seja necessário que as regras de convivência da sociedade e das relações econômicas sejam conhecidas previamente, de modo que os que estão sujeitos ao direito possam saber o que podem

57 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 106-115.

58 SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. **Planejamento tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 26-28.

59 ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 175.

60 SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. **Planejamento tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 191.

61 ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 103

ou não fazer, o que devem ou não fazer, o que podem ou não deixar de fazer, e ainda, as consequências para cada uma dessas opções. Neste sentido, o poder de tributar do Estado não pode e não deve ser exercido de forma a se converter em fator de insegurança e incerteza. O Estado não pode surpreender os cidadãos gerando um ambiente de insegurança jurídica que possa interferir de forma negativa no funcionamento das instituições econômicas⁶².

Dentro de um Estado de Direito, o qual é estruturado pela ideia primordial de que os cidadãos, além de deveres, também possuem direitos públicos e privados, a segurança jurídica impõe como algo fundamental à concretização das liberdades e, ao mesmo tempo, funda todo o sistema de valores da Constituição que são baseados no respeito aos direitos fundamentais. Ausente a segurança jurídica, também estará ausente a consideração da liberdade como um valor fundamental⁶³.

Como indica o professor Heleno Torres, no Brasil existe uma típica Constituição material tributária, ou um verdadeiro Sistema Constitucional Tributário, cujo objetivo é justamente assegurar o princípio da segurança jurídica⁶⁴. A segurança jurídica, por sua vez, decorre justamente da verificação da certeza, da estabilidade sistêmica e da confiança legítima na concretização deste Sistema Constitucional Tributário⁶⁵.

O modelo Constitucional, por sua vez, implica os pressupostos apontados no primeiro capítulo, ou seja, a complementação do direito quando da sua aplicação, e a interpretação das leis em acordo com a Constituição.

Como aponta Abraham, a aplicação do direito depende do modelo constitucional e jusfilosófico adotado pela nação. É justamente por meio da interpretação das normas do direito tributário que se pode determinar os limites das liberdades que restam aos contribuintes no momento das elaborações das convenções particulares. A revitalização da teoria da argumentação, a ênfase na atividade normativa dos princípios, a aproximação entre direito público e privado

62 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 55.

63 *Ibidem*, p. 56.

64 TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 421-437

65 *Ibidem*, p. 192.

passaram a permitir um maior equilíbrio dos valores de segurança jurídica e justiça com a necessária liberdade do direito privado⁶⁶.

Todavia, é na atividade daquele que interpreta que se encontra a construção dos significados, pois este não mais descreve um significado preexistente⁶⁷.

Por essas razões, frente à constitucionalização do direito tributário, aos novos paradigmas que pautam a interpretação do planejamento tributário, e à imprescindibilidade da segurança jurídica para o pleno desenvolvimento das liberdades negociais dos contribuintes, faz-se necessária a observação dos precedentes, e o devido respeito a estes, como forma de se garantir o cumprimento destes objetivos, pelas características e utilidades desse sistema, que foram amplamente explicitadas no primeiro capítulo do presente trabalho.

Como forma de contribuir com a maximização da valorização do sistema de precedentes, bem como com a pretendida segurança e previsibilidade no planejamento tributário, será agora estudada a *ratio decidendi* da ADI nº 2.446, que julgou a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, para extrair os entendimentos expressados pela Suprema Corte no que diz respeito ao planejamento tributário, e posteriormente, analisar o grau de participação e respeito dado a esse precedente nas decisões da Administração Tributária na figura do CARF.

No momento, porém, serão tratados conceitos mais específicos do planejamento tributário, para melhor compreensão dos casos que serão analisados *a posteriori*.

3.2 CONCEITOS DE ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL NA DOCTRINA

Passa-se agora à apresentação dos conceitos de elisão, evasão e elusão fiscal, como forma de enriquecer o que até então foi trabalhado a respeito do planejamento tributário, possibilitando uma maior compreensão do caso que será utilizado como paradigma, assim como para a análise dos casos que serão buscados na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

66 ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 87-88

67 *Ibidem*, p. 118.

Importante ressaltar que não é objetivo deste tópico esgotar o debate doutrinário a respeito dos conceitos de elisão, evasão e elusão fiscal, mas apenas fornecer conceitos gerais, que sirvam ao objetivo final do presente trabalho, que é analisar a jurisprudência do CARF à luz do precedente firmado no julgamento da ADI nº 2.446.

Parte-se da elisão fiscal. Este instituto, muitas vezes tratado como sinônimo de planejamento tributário, pode ser entendido como a prática pela qual se busca evitar a ocorrência do fato gerador, por meios lícitos, sem a utilização de atos ou negócios simulados. Seria, portanto, oposta ao que se denomina evasão fiscal, entendida como prática pela qual se busca evitar o adimplemento da obrigação tributária por meios ilícitos, ou, de qualquer forma, após a ocorrência do fato gerador⁶⁸.

Na obra de Cesar A. Guimarães Pereira é citado um bom exemplo para elucidar a distinção entre os institutos. Imagine uma situação na qual haja uma norma que estabelece a contribuição social sobre a remuneração de profissionais autônomos. Uma empresa, visando a economia de tributos, realiza um planejamento tributário, e opta pela contratação de uma sociedade de profissionais (pessoa jurídica), em vez de contratar profissionais autônomos. Com essa prática, a empresa conseguiria evitar a ocorrência do fato gerador da contribuição social, economizando tributos por meio da elisão fiscal. Todavia, caso a empresa, após a contratação de profissional autônomo, destruísse os documentos correspondentes, ou, se gerasse um novo documento com datas falsas para alterar os termos da contratação, com o objetivo de se eximir do pagamento dos tributos devidos, neste caso, estaria configurada a evasão. Portanto, o critério distintivo entre elisão e evasão estaria na comparação entre o momento do planejamento e o da ocorrência do fato gerador, bem como da licitude dos atos ou negócios jurídicos adotados. A elisão consistiria em não entrar na relação tributária, já a evasão consiste em buscar sair de uma obrigação a qual já se adentrou, sem que seja pelo seu adimplemento⁶⁹.

Assim como Guimarães Pereira, Andrade Filho aproxima o conceito de planejamento tributário com o de elisão. Por sua vez, entre estes conceitos e o conceito de evasão existiria um abismo significativo. A elisão pode ser entendida como atividade lícita de busca e identificação de alternativas que, observados os marcos da

68 PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 14.

69 *Ibidem*.

ordem jurídica, levam a uma menor carga tributária. Esse ato requer o manejo competente de duas linguagens, a do direito e a dos negócios, e, portanto, não se limita à mera busca pela descoberta de lacunas ou brechas existentes na legislação⁷⁰.

A evasão fiscal, por seu turno, ou sonegação fiscal, como também chama o autor, é uma ação ilícita, punível com pena restritiva de liberdade e multa pecuniária. Seria o resultado de ações dolosas, tendentes a impedir, ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou as circunstâncias materiais e das condições pessoais do contribuinte, capazes de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente⁷¹.

Haveria, por parte da doutrina, critérios temporais e de validade formal para diferenciar elisão de evasão. A elisão seria em si algo lícito e pode ser defendida e perseguida pelos contribuintes. Ela também requer a legitimidade dos meios, ou seja, licitude das operações, e para isso, é necessário que seja exercida antes da ocorrência do fato gerador, não importando as razões dos atos ou negócios jurídicos salvo quando a lei estipular que estas devem ser consideradas. Quanto a este ponto, o autor explica ser necessária a existência de fato de um negócio jurídico cujos efeitos tenham sido suportados pelas partes. Nesse sentido, a licitude não estaria unicamente na observância do rito formal dos atos ou negócios jurídicos, sendo indispensável que estes existam (produzam os efeitos que lhes são próprios)⁷².

Dentro dessa ótica da licitude da elisão também demandar a plena existência dos atos e negócios jurídicos, Marcos Abraham traça uma distinção entre elisão lícita e elisão ilícita. Por óbvio, o planejamento tributário possível consiste na prática da elisão lícita, nos termos colocados pelos demais autores citados, ou seja, dentro dos contornos jurídicos, e anterior à ocorrência do fato gerador. Por sua vez, a elisão ilícita também se daria antes da ocorrência do fato gerador, mas de tal modo que haveria um abuso das formas e dos meios, na maioria das vezes com a ocorrência de manipulações e características artificiais, para atingir seus fins, nem sempre ortodoxos, e que acarretam diversas consequências maléficas à ordem econômica e ao ordenamento jurídico⁷³.

70 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 10.

71 *Ibidem*.

72 *Ibidem*.

73 ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 233.

Quanto à licitude e legitimidade, Abraham entende não ser possível aceitar que o critério temporal atue como justificativa absoluta de qualquer procedimento realizado anterior ao fato gerador, da mesma forma que o critério dos métodos apresentados também não pode ser apreciado isoladamente. Na visão do autor, o operador do direito deve, caso a caso, encontrar no ato ou negócio jurídico realizado os fundamentos de fato e de direito necessários a conferir licitude e legitimidade, não somente dentro da letra expressa da lei, mas também nos valores do ordenamento jurídico vigente⁷⁴.

Como se nota, Abraham aponta para hipótese de ilicitude na elisão, mesmo quando respeitado o critério temporal, da mesma forma que Andrade Filho também apontou. Para essa distinção, César A. Guimarães Pereira propõe a diferenciação entre elisão tributária eficaz e elisão tributária ineficaz. Na elisão tributária eficaz, o ato ou negócio jurídico seria emoldurado na hipótese legal ou em área de omissão legislativa, sem possibilidade de questionamento por parte da administração tributária ou pelo Poder Judiciário. Por sua vez, na elisão ineficaz, a administração tributária comprova a existência de negócio jurídico simulado, e desconsidera por meio do lançamento de ofício⁷⁵.

Contudo, outro termo tem sido utilizado para nominar a chamada elisão fiscal ineficaz; trata-se do conceito de elusão fiscal. Como aponta Heleno Tôrres, a elusão consiste no uso de negócios jurídicos atípicos ou indiretos, organizados mediante simulação ou fraude à lei, desprovidos de uma causa, no sentido de obter uma vantagem tributária. Deste modo, estaria localizada dentro do campo do ilícito atípico, mesmo que aparentemente sejam lícitos, pois não estão englobados por uma regra específica sancionatória, mas lhe são aplicáveis os critérios gerais de sanção comum a todos os atos que produzem danos⁷⁶.

Para Carolina Sena Vieira, no entanto, o termo implica muitas diferenças de tratamento nos ordenamentos jurídicos de outros países, não havendo motivos para importá-lo para o Brasil. Assim, existindo uma patologia, seja uma fraude à lei, uma simulação ou qualquer outra que venha a ser identificada, o ato do sujeito passivo poderá ser rotulado como evasão fiscal. Carolina Sena define esse instituto como

74 *Ibidem*, p. 238.

75 PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 212

76 TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 188-189

aquela ação ou omissão, dolosa e ilícita, pela qual o sujeito passivo evita ou atrasa o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fiscal, e que, portanto, resulta na diminuição ou eliminação da obrigação tributária. O antônimo de evasão, assim, seria a elisão, definida como conduta lícita, por meio da qual o sujeito passivo elabora uma proposta de qualificação jurídica que tem por fim ser aceita pelo sujeito ativo da relação jurídico-tributária. Tal proposta de qualificação representa vantagem tributária para o sujeito passivo, mas este, ao construí-la, se compromete se submeter ao regime jurídico desta⁷⁷.

Apresentados estes conceitos fundamentais para o debate do tema do planejamento tributário, parte-se agora para a análise da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, para buscar extrair a sua *ratio decidendi*.

3.3 ANÁLISE DO ACORDÃO DA ADI Nº 2.446 – RADIOGRAFIA DA RATIO DECIDENDI

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446⁷⁸, que tinha por objeto o artigo 1º da Lei Complementar nº 104/2001, na parte em que este acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, foi ajuizada em 18/04/2001, pela Confederação Nacional do Comércio.

O dispositivo impugnado trouxe a seguinte previsão:

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.

77 VIEIRA, Carolina Sena. **A norma antissimulação fiscal do parágrafo único do art. 116 do código tributário nacional – uma construção sintática, semântica e pragmática**. 2017. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017, p. 88-107.

78 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2446, Relatora: CARMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 11-04-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 26-04-2022 PUBLIC 27-04-2022.

Inconformada, a parte autora argumentou que essa redação contrariava os artigos 2^o⁷⁹, 5^o, II⁸⁰, 37⁸¹ e 150, I⁸², da Constituição Federal. Alegou que a norma em questão permitiria à autoridade fiscal tributar fato gerador não ocorrido e previsto em lei, além de introduzir a interpretação econômica no direito tributário brasileiro, o que ensejaria tributação por analogia e, ainda, passaria a autorizar o “agente fiscal” a atuar como legislador preenchendo as lacunas legais com a interpretação analógica⁸³.

Para a autora, a norma teria como objetivo implícito eliminar a possibilidade dos contribuintes de realizar o legítimo planejamento tributário, possibilitando que o agente fiscalizador se utilizasse da interpretação econômica em direito tributário, que consistiria em prerrogativa de efetivar o lançamento tributário com base não nas operações realizadas pelos documentos e de acordo com a lei, mas no que tais operações, aos olhos deste agente, poderiam estar encobrendo⁸⁴.

Apenas como registro, já que não há grande relevância nestes pontos para os objetivos do presente trabalho, foram afastadas as preliminares de ilegitimidade ativa, haja vista que se entendeu que a Confederação Nacional do Comércio possuía abrangência nacional e legitimidade para ajuizamento da ação direto de inconstitucionalidade, e de inexistência de pertinência temática, já que se constatou que haveria repercussão direta da norma impugnada nos interesses de segmentos dos representados pela autora⁸⁵.

A ação teve como relatora a Ministra Cármen Lúcia, que de forma didática analisou o mérito partindo dos motivos que acompanharam o Projeto de Lei nº 77/1999, que culminou na introdução do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Como apontou a Relatora, os motivos apresentados pelo Ministro de Estado da Fazenda à época trazem que seria necessária a inclusão do dispositivo para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permitisse à autoridade tributária

79 Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

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

81 Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

82 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

83 *Ibidem*, p. 2-6.

84 *Ibidem*, p. 15-16.

85 *Ibidem*, p. 4.

desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, para que fosse constituída, dessa forma, um instrumento eficaz de combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito⁸⁶.

É de se imaginar, como elucida Cármen Lúcia, que estes motivos foram a origem do apelido atribuído à referida norma, a saber “norma geral antielisiva”.

Logo de início, a Ministra destaca que a plena eficácia do dispositivo analisado dependeria de lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem seguidos pela administração tributária na desconsideração dos atos e negócios jurídicos mencionados⁸⁷.

Pontua que em 2002 a Medida Provisória nº 66/2002 trouxe dispositivos que regulamentavam a norma impugnada, mas que estes foram excluídos quando da conversão dessa medida provisória na Lei nº 10.637/2002, e que em 2015, novamente, o tema voltou a ser tratado em outra medida provisória, dessa vez na MP nº 685/2015, mas que também a regulamentação foi suprimida quando essa MP foi convertida na Lei nº 13.202/2015. Dessa forma, a disposição do parágrafo único do artigo 116 segue sem lei que a regule⁸⁸.

Adentrando ao mérito, a Ministra Relatora começa pela análise das alegações de ofensa ao Princípio da Legalidade, consagrado pelos artigos 5º, II, 37 e 150, I, da Constituição Federal. Cármen Lúcia traz uma rica lição de Antônio Roque Carraza sobre o Princípio da Legalidade, no qual o autor defende que tal princípio configura o principal instrumento de revelação e garantia da justiça fiscal. Para ele, seria mais do que suficiente a redação do art. 5, II, da Constituição para que fosse possível afirmar que no Brasil nenhuma pessoa seria obrigada a pagar tributo ou cumprir dever instrumental que não tenha sido criado por meio de lei, mas, o Constituinte foi além, e consagrou tal ideia no campo tributário com a redação do artigo 150, I, da CF⁸⁹.

Contudo, a Relatora aponta que no caso, não deve prosperar a alegação de violação ao Princípio da Legalidade. Isso porque, a redação do dispositivo impugnado traz a previsão de que os atos ou negócios jurídicos que podem ser desconsiderados são aqueles praticados com intuito de dissimular a ocorrência de fato gerador do

86 *Ibidem*, p. 5.

87 *Ibidem*, p. 6.

88 *Ibidem*.

89 *Ibidem*, p. 6-8.

tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Assim, retira-se do texto que é necessária a verificação da ocorrência do fato gerador.

Como destaca a Ministra, o art. 97, III, do CTN⁹⁰, em obediência ao comando do art. 150, I, da CF, prevê que somente a lei pode estabelecer o fato gerador da obrigação tributária principal. O fato gerador, como prevê o art. 114 do CTN⁹¹, é a situação necessária e suficiente para ocorrência, no mundo dos fatos, da hipótese de incidência prevista em lei. Nesse sentido, conclui a Relatora que o parágrafo único do art. 116 do CTN, não tendo revogado esses dois dispositivos, pressupõe que a desconsideração dos atos e negócios jurídicos só pode ocorrer após a materialização de uma hipótese incidência definida expressamente em lei, ou seja, da configuração de um fato gerador, que estiver sendo dissimulado pela prática destes atos ou negócios jurídicos⁹².

Portanto, não está autorizada a cobrança de algo que não possui lei para caracterizar o fato gerador que se alega estar sendo ocultado. A administração só pode aplicar base de cálculo e alíquota em uma hipótese de incidência que tenha se materializado⁹³.

Cármem Lúcia elucida que a norma não visa retirar incentivo ou estabelecer a proibição ao planejamento tributário. Ganha destaque este trecho do voto, pois, a Ministra traça relevantes contornos ao tema do planejamento tributário. Para ela, a norma não proíbe o contribuinte de buscar por vias legítimas e comportamentos coerentes com o ordenamento jurídico uma economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido evitada de forma lícita⁹⁴.

Percebe-se a necessidade de que o fato gerador seja evitado de antemão, e, em consonância com o ordenamento jurídico, para que nessas hipóteses a economia fiscal fruto do planejamento tributário seja lícita.

A Relatora segue, e se debruça sobre as alegações de violação ao Princípio da Separação dos Poderes. Neste ponto, as alegações da autora são de que a

90 Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:[...] III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

91 Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

92 *Ibidem*, p. 9-10

93 *Ibidem*, p. 10.

94 *Ibidem*, p. 10-11.

redação do dispositivo objeto da ação traria uma interpretação próxima daquela apontada por Marcos Abraham como característica da *jurisprudência dos interesses*. Carmén Lúcia, porém, frisa que, em que pese a autorização da analogia no art. 108, I, do CTN⁹⁵, tal exercício jamais poderia ser empregado em casos nos quais venha a resultar a cobrança de tributo não previsto em lei⁹⁶.

Explica que a proibição de analogia gravosa é decorrência direta do Princípio da Legalidade, e não tendo sido alterada a previsão do art. 108 do CTN, não estaria o novo dispositivo autorizando os agentes fiscais a se utilizarem de analogia para definir fato gerador e se tornarem legisladores, aplicando tributo sem previsão legal, de tal modo que a desconsideração só seria possível com respaldo fático e legal⁹⁷.

Ademais, também não houve revogação do art. 110 do CTN⁹⁸, que trata da impossibilidade de alteração da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, o que não permite que se alegue que a autoridade fiscal estaria recebendo respaldo para atuar em um espaço de interpretação econômica⁹⁹.

Por fim, o encerramento do voto da Ministra Relatora é de grande relevância para a prática do planejamento tributário, pois traz uma distinção entre os conceitos de elisão e evasão fiscal.

Cármén Lúcia argumenta que, em sua visão, a elisão pode ser entendida como a prática de busca de diminuição lícita dos valores tributários devidos, pois nestes casos, o contribuinte evita a materialização da relação jurídica que faria nascer a obrigação tributária, ou, a obrigação tributária mais onerosa. Não haveria aqui uma ocorrência do fato gerador, devido às práticas adotadas de forma lícita, em acordo com o ordenamento jurídico, para evitar essa ocorrência¹⁰⁰.

95 Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia;

96 *Ibidem*, p. 11.

97 *Ibidem*, p. 12-13.

98 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.

99 *Ibidem*, p. 13.

100 *Ibidem*.

Por outro lado, a evasão constitui ato ilícito, no qual o contribuinte atua de forma a ocultar a ocorrência do fato gerador materializado, com o objetivo de se omitir ao adimplemento da obrigação tributária devida¹⁰¹.

Como conclusão, apesar dos motivos que embasaram o projeto de lei que resultou no parágrafo único do art. 116 do CTN, destaca que o apelido de “norma geral antielisão” seria equivocado, já que na verdade o dispositivo busca o combate à evasão fiscal¹⁰².

Nestes termos, a Relatora votou pela improcedência da ação, e, conseqüentemente, pela constitucionalidade da norma.

Continuando, passa-se a analisar o voto-vista do Ministro Ricardo Lewandowski. O Ministro inicia, embasado nos ensinamentos de Eduardo Domingos Bottalo, distinguindo elisão de evasão, assim como o fez a Relatora.

Em plena concordância com Cármen Lúcia, Lewandowski entende elisão como prática lícita, que visa prevenir a ocorrência do fato gerador, enquanto a evasão constitui a sonegação, em clara afronta à ordem tributária¹⁰³.

Para ele, a previsão do dispositivo objeto da ADI, ao autorizar que o agente administrativo desconsidere atos e negócios jurídicos que visem dissimular a ocorrência do fato gerador, busca coibir a simulação de conduta que macule a licitude do fato ocorrido, e não visa regular a prática do planejamento tributário¹⁰⁴.

Caberia, portanto, à autoridade administrativa investigar a existência de vícios capazes de macular a existência do negócio jurídico ou a sua validade, em fraude à lei, abuso de forma ou abuso de direito.

Ricardo Lewandowski segue deixando explícito que, em sua visão, o objetivo do legislador não foi impossibilitar o planejamento tributário, mas permitir que a autoridade administrativa desconstitua atos e negócios jurídicos nos quais forem utilizados artifícios juridicamente ilegítimos para burlar a ordem tributária, escapando o contribuinte do fato gerador que de fato deveria constituir a obrigação¹⁰⁵.

101 *Ibidem*.

102 *Ibidem*.

103 *Ibidem*, p. 18.

104 *Ibidem*, p. 20.

105 *Ibidem*, p. 20-21.

Para o Ministro, não haveria sequer algum tipo de inovação trazida pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, pois em sua visão, o art. 167 do Código Civil¹⁰⁶ já atribui os efeitos de nulidade e anulabilidade para os vícios relativos à existência e a validade dos negócios jurídicos¹⁰⁷.

Até este ponto, afastado o argumento do art. 167 do CC, nota-se plena congruência entre as fundamentações de Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia, no sentido de que a norma impugnada não impediria a prática da elisão fiscal, tida por ambos como sinônimo de planejamento tributário, tampouco feriria o princípio da legalidade, devido à inexistência de autorização à administração fiscal de tributar fato gerador inexistente. O dispositivo, para ambos, apenas permite que seja desconstituída a obrigação tributária nos casos de dissimulação do fato gerador¹⁰⁸.

Outro ponto de convergência é a apontada necessidade de lei que regule a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Em que pese tais concordâncias, Lewandowski entende que haveria outro ponto no qual o dispositivo violaria o Princípio da Separação dos Poderes, não pela invasão do Executivo na esfera de atuação do legislativo, pois nesse ponto, como foi mencionado, entende o Ministro que não haveria autorização para analogias gravosas. A violação seria no sentido de usurpação de competência do Executivo com relação ao Judiciário, pois para ele, a decisão de desconsideração só poderia ser proferida por um magistrado¹⁰⁹.

O que pauta esse entendimento de Lewandowski é a sua análise ancorada no art. 167 do Código Civil. Isso porque, o comando do art. 168 do mesmo código¹¹⁰ estabelece que as nulidades previstas no art. 167 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 partes¹¹¹.

Assim, mesmo entendendo que a norma impugnada não viola o princípio da legalidade, como também não impedia a realização do planejamento tributário, e tampouco traduzia a existência de uma norma antielisão, o Ministro votou pela

106 Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

107 *Ibidem*, p. 21.

108 *Ibidem*, p. 21-22.

109 *Ibidem*, p. 23.

110 Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir.

111 *Ibidem*, p. 24.

inconstitucionalidade da norma, por entender que a permissão de descon sideração de atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa feriria o Princípio da Separação dos Poderes por permitir que o Executivo usurpasse competência do Judiciário¹¹².

Apenas o Ministro Alexandre de Moraes acompanhou este entendimento.

Por fim, passa-se à análise do voto-vista do Ministro Dias Toffoli. Este, de forma direta, inicia seu voto afirmando que o parágrafo único do art. 116 do CTN não buscou eliminar a possibilidade de realização de um planejamento tributário lícito, mas apenas evitar condutas ilícitas. Percebe-se que quanto a este argumento há unanimidade entre os Ministros.¹¹³

Nesse contexto, não ocorreria uma violação ao art. 150, I, da Constituição Federal (Princípio da Legalidade). Assim como argumentou a Ministra Relatora, o dispositivo contestado se refere à descon sideração de atos ou negócios jurídicos realizados com a intenção de mascarar o surgimento do fato gerador do tributo ou alterar a natureza dos elementos que compõem a obrigação tributária. Isso implica que, ao aplicar a descon sideração, a autoridade administrativa deve comprovar a efetiva ocorrência do evento conforme descrito na lei ou a presença dos elementos que constituem a obrigação tributária. Em outras palavras, é necessário evidenciar a prática de atos ou negócios jurídicos com o propósito de dissimular esses elementos.¹¹⁴.

Portanto, inexistiria margem para que a autoridade fiscal usurpasse a competência do Legislativo, realizando tributação por analogia ou fora das hipóteses legalmente previstas, mediante interpretação econômica.

Toffoli concorda com o Ministro Lewandowski quanto à característica do direito à propriedade, que permeia toda a discussão, como um direito fundamental, e que tal característica torna extrema a medida de descon sideração de atos ou negócios jurídicos para fins de tributação. Contudo, discorda que tal decisão possa ser proferida apenas pelo Poder Judiciário. Aponta que é justamente pela relevância dessa medida que se faz necessária a elaboração de uma lei ordinária que regule o dispositivo, e que a decisão administrativa deverá ser sempre proferida respeitando o devido

112 *Ibidem*, p. 24-25.

113 *Ibidem*, p. 30.

114 *Ibidem*, p. 30-32.

processo legal. Ademais, tal decisão não foge do controle judicial, podendo ser questionada nos tribunais caso o contribuinte entenda ser necessário¹¹⁵.

Toffoli finaliza apontando que a descon sideração do parágrafo único do art. 116 do CTN não equivaleria à anulação dos artigos 167 e 168 do Código Civil, pois no primeiro existiria apenas uma negação da eficácia, enquanto no segundo a decisão entraria no plano de validade¹¹⁶.

Dessa forma, Toffoli também conclui pela improcedência da ação, e consequente constitucionalidade da norma impugnada.

Em resumo, a *ratio decidendi* da Suprema Corte no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, que foi decidida por ampla maioria pela improcedência do pedido, fundou-se nos seguintes pontos: não há no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional uma vedação ao planejamento tributário ou a elisão, essa considerada ao longo dos votos como sinônimo de planejamento tributário, pois tais práticas pressupõe licitude, e visam evitar a ocorrência do fato gerador por meio de atitudes que guardam consonância com o ordenamento jurídico. Assim, não existe uma afronta ao Princípio da Legalidade, pois a autoridade fiscal não pode tributar por analogia com fundamento neste dispositivo, valendo-se de interpretação econômica. Para descon siderar atos ou negócios jurídicos que visem dissimular o fato gerador, deverá o agente fiscal apontar as evidências da ocorrência deste fato gerador, por meio de um processo. Contudo, para possibilitar este procedimento, tal norma necessita de uma lei regulamentadora, não possuindo eficácia imediata. Por esses motivos, também não se pode alegar a violação ao Princípio da Separação dos Poderes, haja vista que a norma impugnada não autoriza a autoridade fiscal a usurpar competência do Legislativo, uma vez que, como foi dito, não poderá preencher lacunas e tributar fato não previsto como hipótese de incidência de tributo.

Em que pese os votos de Ricardo Lewandowski e Alexandre de Moraes apontarem por uma inconstitucionalidade devido a um entendimento de violação ao Princípio da Separação dos Poderes, por entenderem que a pretendida descon sideração só poderia ser feita pelo Poder Judiciária, há uma ampla

115 *Ibidem*, p. 32-33.

116 *Ibidem*, p. 33.

concordância entre os Ministros nos demais pontos da discussão, o que fortalece a relevância dessa decisão como precedente em matéria de planejamento tributário.

Alguns pontos merecem destaque. Primeiro, como a realidade apontada no primeiro capítulo salta aos olhos na análise da decisão. Fica evidente como a análise de normas conforme a Constituição implica atuação do juiz do *civil law* que se aproxima daquela de seu correspondente no *common law*, pois é impossível afastar o seu papel de intérprete, que última instância, delimita o significado e constrói o significado do direito. É notória essa realidade quando se vê a dificuldade em se encontrar um sentido preexistente ao dispositivo impugnado. Da parte autora, o entendimento de que tal dispositivo autorizaria uma reaproximação com ideias de interpretação econômica, típicas da *jurisprudência dos interesses*, já pela parte do legislador, uma confusão de conceitos, ao apontar nos motivos do projeto de lei um objetivo de combate à elisão. Dessa forma, de grande relevância a fundamentação da ADI, na medida que delimita as interpretações possíveis da norma, quando da análise da sua constitucionalidade.

O segundo ponto de destaque fica pelos contornos dados ao planejamento tributário, entendido pelos Ministros como sinônimo de elisão fiscal, praticado anteriormente à ocorrência do fato gerador, em consonância com o ordenamento jurídico. O entendimento evidência as ideias apontadas por Marcos Abraham, e debatidas no tópico 3.1.2, típicas da *jurisprudência dos valores*, pelo que se entende que nem todo planejamento tributário é permitido, devendo haver respaldo nos fatos e nas normas, praticado de forma lícita, mas também não se aceita por parte da autoridade fiscal interpretações econômicas, que impliquem na desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados de forma lícita, possibilitando a tributação por analogia.

4. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – RESPEITO E INFLUÊNCIA AO PRECEDENTE DA ADI Nº 2.446

A partir dos conceitos delimitados no capítulo anterior, bem como em posse de uma radiografia das razões de decidir do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, passa-se agora a verificar na Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se há um respeito a este precedente nas decisões do órgão, e qual o nível de influência do precedente na construção dessas decisões, tudo isso por meio da análise de acórdãos que envolvam o tema do planejamento tributário, os conceitos de elisão, evasão e até mesmo de elusão fiscal, e debates a respeito da aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN.

Em primeiro lugar, cumpre salientar que, em razão da natureza do precedente que pauta este trabalho, a análise dos casos do CARF não se dará quanto às partes fáticas, uma vez que a Ação Direta de Inconstitucionalidade exerce um controle direto e abstrato, dando significado à norma e aos institutos que a envolvem apenas em um plano mais geral.

Assim, os pontos que serão buscados dizem respeito mais à postura dos julgadores, quando da aplicação aos fatos de seus entendimentos, verificando se estes buscaram afastar qualquer margem interpretativa que viole o princípio da legalidade e a separação dos poderes, se houve embasamento fático e legal em suas conclusões, e se houve a observância quanto à necessidade de regulamentação do art. 116, parágrafo único, do CTN para sua plena eficácia.

Feitas essas primeiras considerações, passa-se agora ao passo a passo que orientou a busca dos casos analisados.

Primeiramente, buscou-se acórdãos do CARF em seu endereço eletrônico, espaço para pesquisa de acórdãos¹¹⁷.

A busca se pautou em encontrar casos que se relacionassem com o objeto da pesquisa, partindo do período posterior ao trânsito em julgado da ADI nº 2.446 (dia 05/05/2023), e chegando até o dia 06/11/2023.

117

Disponível

em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> acessado em: 06/11/2023

Foram utilizados para buscar os acórdãos, de forma separadas, os termos “planejamento tributário”, “elisão” e “art. 116”. Dos acórdãos encontrados, foram escolhidos aqueles que de fato mencionavam em alguma medida os termos utilizados.

Com o termo “planejamento tributário” foram encontrados 48 processos, dos quais, em um primeiro momento, 13 foram selecionados por possuírem menções gerais ao termo. Em sequência, com o termo “elisão” foram encontrados mais 5 acórdãos, dos quais 2 foram selecionados, e entre esses dois, verificou-se que um já havia sido encontrado na primeira busca. Por fim, com o termo “art. 116” foram encontrados 25 processos, 8 selecionados, tendo 2 já sido encontrados nas buscas anteriores.

Nos 20 casos que foram primeiramente selecionados, por possuírem alguma forma de menção aos termos utilizados como critério de busca, foi realizado um novo recorte, para selecionar aqueles nos quais houvesse discussões diretamente ligadas ao tema da ADI nº 2.446, ou seja, uma distinção entre elisão e evasão (ou até mesmo elusão), contornos de um planejamento tributário possível e a eficácia do art. 116, parágrafo único, do CTN.

Dessa forma, 8 casos foram separados para a presente análise, na qual buscar-se-á responder às seguintes perguntas: a) há no caso analisado um respeito à *ratio decidendi* do acórdão da ADI nº 2.446? b) existe uma influência direta do julgamento da ADI nº 2.446 no caso analisado? Se sim, qual? c) existe alguma influência indireta no caso em análise? Se sim, qual?

Apresentados os critérios da pesquisa, seus objetivos, as perguntas que envolverão a análise dos acórdãos, segue-se agora ao primeiro caso.

Acórdão número 9101-006.287¹¹⁸

O primeiro acórdão se originou do julgamento de um Recurso Especial de Divergência, o qual tinha por objeto a validade de aproveitamento de ágio quando da constituição e utilização de empresa-veículo. O acórdão recorrido entendeu por ser inválido tal aproveitamento, já que a situação retiraria o propósito comercial da operação. Os acórdãos paradigmas apresentados pelo contribuinte para demonstrar a existência de divergência entre os colegiados do CARF, por outro lado, entendiam

118 Brasil. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão número 9101-006.287**. Câmara Superior de Recursos Fiscais/1ª Turma. Relatora Conselheira Lívia de Carli Germano. Data da sessão: 13 de setembro de 2022.

que a constituição e utilização de empresa-veículo não tornaria inválido o aproveitamento do ágio¹¹⁹.

A primeira menção ao art. 116, parágrafo único, do CTN ocorre ainda na parte do relatório da decisão. A Relatora aponta que houve oposição de embargos de declaração contra o acórdão recorrido, no qual se buscou o reconhecimento de omissão quanto à ausência de regulamentação do dispositivo supramencionado. Os embargos foram negados, e no despacho que o fez foi alegado que a decisão não pretendeu, em nenhum momento, descaracterizar ou desconsiderar negócios jurídicos praticados pelo contribuinte e pelas demais empresas pertencentes a seu grupo econômico. Ela simplesmente concluiu que a situação societária final, arquitetada pelos controladores da contribuinte, não se subsumiria à hipótese requerida pelo art. 386 do RIR/1999¹²⁰.

Concluiu-se, no caso, pela existência de fato da divergência jurisprudencial, pois em um dos paradigmas apresentados, definiu-se que a criação de uma empresa de passagem para a aquisição, por empresas estrangeiras, de investimento lotado em território nacional está adstrita à liberdade de reorganização empresarial embasada, inclusive, na garantia constitucional posta no art. 170 da Constituição Federal¹²¹. Pelo que se chegou à conclusão de validade da dedução do ágio, e assim, apesar de aspectos fáticos diferentes relativos a origem dos recursos (já que no caso analisado a aquisição se deu por empresa situada em território nacional) a aplicação do racional de tal paradigma no caso em julgamento seria capaz de levar a uma alteração de resultado.¹²²

Analisando os motivos que levaram a autoridade autuante a deduzir pela existência de planejamento tributário abusivo por emprego de empresa-veículo, a Conselheira Relatora destacou que não houve uma nomeação do vício, não existindo qualquer menção no Termo de Verificação Fiscal ao emprego de simulação, falta de

119 *Ibidem*, p. 1-9.

120 *Ibidem*, p. 9.

121 Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

122 *Ibidem*, p. 13.

propósito negocial e conceitos afins. Nota-se aqui aspectos presentes na *ratio decidendi* da ADI nº 2.446, por exemplo, quando o Ministro Toffoli aponta o valor fundamental da propriedade, razão pela qual a autoridade fiscal só poderia desconstituir os negócios jurídicos a partir de uma demonstração, por meio de um processo, dos vícios presentes no referido negócio¹²³.

Da mesma forma que apontou Cármen Lúcia, a Relatora também indica a necessidade da desconsideração se pautar em contexto fático e legal. Fora indicado não apenas falta de critérios fáticos, na ausência de nomeação dos vícios, mas também ausência de critérios jurídicos, já que não houve indicação se a requalificação foi praticada com base no art. 149, VII, do CTN¹²⁴, ou até mesmo com base no art. 116, parágrafo único, também do CTN. Nesse sentido, seria definitivamente necessário, no momento do lançamento tributário, que a autoridade fiscal apontasse, nomeadamente, os motivos fáticos e as bases legais que levaram a sua conclusão¹²⁵.

Foi mencionado no voto que o ordenamento jurídico brasileiro não possui dispositivos que permitam a requalificação dos negócios jurídicos para fins tributários quando da alegação de existência de “planejamento tributário abusivo” sem provas de vícios ou patologias, mesmo que tenham levado à obtenção de vantagens fiscais. Assim, percebe-se um afastamento de uma pretendida interpretação econômica, da mesma forma que apontado na *ratio* da ADI nº 2.446¹²⁶.

Mesmo que alguns apontem que a requalificação de negócios jurídicos quando da constatação de “planejamento tributário abusivo” seja o papel atribuído ao parágrafo único do art. 116 do CTN, a Conselheira indica que é justamente por esse alcance que tal dispositivo necessita de regulamentação, indicando que tal entendimento foi consagrado pela Suprema Corte¹²⁷.

Houve divergência instaurada pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, para quem em que pese a economia fiscal poder ser considerada como propósito negocial suficiente para fundamentar determinados atos praticados pelos sujeitos passivos, este direito não seria ilimitado¹²⁸.

123 *Ibidem*, p. 17.

124 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;

125 *Ibidem*.

126 *Ibidem*, p. 18.

127 *Ibidem*, p. 20.

128 *Ibidem*, p. 43.

Ainda assim, o Recurso Especial foi conhecido por unanimidade, e, por maioria de votos, provido.

Sobre a análise do caso, foi possível notar que: a) o voto vencedor, acompanhado pela maioria do colegiado, respeitou as premissas fixadas no precedente da ADI nº 2.446, já que adotou a necessidade de demonstrações fáticas, amparadas em bases legais, para que a desconsideração ou requalificação de atos e negócios jurídicos possa se operar, sob pena de se permitir a atuação interpretativa econômica, o que atentaria contra o princípio da legalidade, e, conseqüentemente, da separação dos poderes. Também foi adotada a posição da necessidade de regulamentação do art. 116, parágrafo único, do CTN para que tal dispositivo pudesse servir de fundamento legal para a desconsideração; b) não se nota uma influência direta do precedente, haja vista não ter feito nenhum apontamento aos seus fundamentos para a solução da lide; c) por outro lado, percebe-se uma influência indireta, pois existe na decisão menção a decisão do Supremo quanto à regulamentação da norma, como forma de reforçar e consolidar a ideia da Relatora no sentido de que a medida de reconsideração dos negócios jurídicos é medida extrema, e que só poderia se dar com base no art. 116, parágrafo único do CTN a partir de sua regulamentação.

Acórdão número 2301-010.766¹²⁹

O segundo caso analisado trata de autos de infração relacionados à contribuição previdenciária patronal e contribuição à terceiros, incidentes sobre a remuneração paga a segurados registrados em interposta Pessoa Jurídica.

De início, interessante destacar que o processo chegou em uma de suas matérias à Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo proferido o acórdão nº 9202-010.124 de 23/09/2021, que entendeu pela plena aplicabilidade ao caso do parágrafo único do art. 116 do CTN, independentemente de regulamentação¹³⁰.

Este entendimento, pelo que já foi exposto, contraria o entendimento do STF, defendido na *ratio decidendi* da ADI nº 2.446, e adotado de forma unânime pela Suprema Corte. Contudo, a decisão do CSRF foi anterior à decisão do STF.

129 Brasil. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 2ª Seção de Julgamento. **Acórdão número 2301-010.766**. 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro João Maurício Vital. Data da sessão: 07 de agosto de 2023.

130 *Ibidem*, p. 4.

Na visão da autoridade fiscal, a recorrente teria utilizado de empresa interposta para contratar mão-de-obra, de modo a se evadir das obrigações tributárias, em especial a contribuição previdenciária incidente sobre salários. A autoridade procedeu ao lançamento com base em análises fáticas que indicaram que a empresa interposta teria sido criada em 2005, ao lado da empresa recorrente. No ano de 2006 os empregados que trabalhavam para a recorrente foram vinculados à empresa interposta, que realizava todo o processo fabril, embora não tivesse máquinas em seu patrimônio e nem gastos com energia elétrica. Por fim, haveria confusão financeira entre as duas empresas, com empréstimos, pagamentos mútuos de contas e transferências de recursos. Dessa forma, estaria presente o abuso de forma, abuso de direito e simulação¹³¹.

Para a autoridade fiscal, ficou evidente que, mediante a adoção de um “planejamento tributário”, a recorrente simulou a transferência de segurados empregados, então a seu serviço, para a empresa interposta, totalmente controlada por ela, com o objetivo de evitar a obrigação de recolher as contribuições previdenciárias patronais e aquelas destinadas a outras entidades e fundos, devidas sobre a remuneração desses trabalhadores¹³².

Fica evidente, pela análise do acórdão, que a autoridade fiscal se pautou em critérios fáticos para demonstrar a tentativa de ocultação da ocorrência do fato gerador. No entanto, o que não é evidente é a base legal pela qual a autoridade fundamentou a desconsideração do negócio jurídico. Como mencionado, a CSRF entendeu plenamente aplicável ao caso o parágrafo único do art. 116 do CTN, entendimento reforçado pelo Conselheiro Relator, contudo, a decisão recorrida indica não haver no relatório fiscal a utilização pela autoridade lançadora do art. 116, parágrafo único, do CTN para embasar a desconsideração, mas mera citação de trecho doutrinário no qual é mencionada a possibilidade da desconsideração, seja com base no referido dispositivo, seja com base no art. 142¹³³ do CTN¹³⁴.

131 *Ibidem*, p. 7.

132 *Ibidem*, p. 13.

133 Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

134 *Ibidem*, p. 7

Dessa forma, conclui-se que: a) houve parcial respeito ao precedente fixado na ADI nº 2.446, haja vista que tanto a decisão analisada, quanto o procedimento realizado pela autoridade fiscal se pautaram e aprofundada análise fática, procedendo o lançamento com base em fato gerador previsto em lei, sem se utilizar de analogias ou ferir o princípio da legalidade, nos moldes defendidos no fundamento do precedente. No entanto, devido à decisão proferida pela CSRF, a condicionante da aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN (regulamentação por lei) não foi considerada na decisão analisada, ainda, não ficou evidente com base em qual dispositivo legal a autoridade fiscal procedeu o lançamento. Contudo, como a decisão da CSRF foi anterior ao trânsito em julgado da ADI nº 2.446, esse ponto restou prejudicado; b) não há no acórdão a presença de uma influência direta do precedente estabelecido pelo STF; c) não se identificou nem mesmo uma influência indireta, o que fica evidente quando se destaca que o acórdão analisado partiu da premissa de que o art. 116, parágrafo único, do CTN, não necessita de regulamentação para a sua aplicação.

Acórdão número 2301-010.767

Este acórdão também foi objeto de análise, porém, por ser idêntico ao anterior, incluindo o mesmo recorrente, mesmo relator e mesmo objeto, com exceção de se tratar de lançamento que compreende período posterior, adotam-se as mesmas análises e conclusões apontadas acima.

Acórdão número 2401-011.172¹³⁵

O processo em questão traz em si o debate sobre possível abuso de forma por parte do contribuinte recorrente, que, na visão da autoridade administrativa fiscal, teria tentando usufruir de forma indevida de tratamento tributário favorecido oportunizado pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), por meio de contratação de mão-de-obra de trabalhadores que teriam sido formalmente registrados como empregados contribuintes individuais de outra empresa individual.

135 Brasil. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 2ª Seção de Julgamento. **Acórdão número 2401-011.172**. 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira. Data da sessão: 14 de junho de 2023.

O contribuinte alegou não ser aplicável o parágrafo único do art. 116 do CTN, aduzindo que não haveria qualquer planejamento tributário abusivo e que as operações existiram, baseadas em preços regulares, não contrariando qualquer norma¹³⁶.

O Relator inicia a análise do mérito indicando a necessidade de verificar a existência ou não de elementos fáticos e jurídicos suficientes para caracterizar a contratação de empregados registrados na pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional para com a empresa autuada¹³⁷.

Sobre a base jurídica, o Relator trouxe aprofundada análise legal para a caracterização da relação laboral, partindo do art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social¹³⁸, que impõe ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos), prestadores de serviços pessoas jurídicas ou outros prestadores de serviços como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais. Posteriormente, menciona o art. 12 da Lei nº 8.212/91¹³⁹ e o art. 3º da CLT¹⁴⁰ que trazem requisitos dessa caracterização. Por fim, definida a caracterização, o Conselheiro Relator aponta os arts. 142, do CTN e 37 da Lei nº 8.212/91¹⁴¹, que determinam a discriminação clara e precisa do fato gerador lançado, e hipóteses em que tal lançamento pode ser realizado¹⁴².

Com essas bases, o Conselheiro Relator analisou o relatório fiscal, com forte e robusto conjunto probatório, que apontou para elementos suficientes para vincular diretamente os segurados empregados da PJ optante pelo SIMPLES à recorrente, atestando a sua condição de verdadeiro tomador dos serviços prestados pelos segurados¹⁴³.

136 *Ibidem*, p. 1-6

137 *Ibidem*, p. 9.

138 Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para: [...] § 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

139 Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas

140 Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

141 Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.

142 *Ibidem*, p. 10-11.

143 *Ibidem*, p. 14-16

Sobre o caso, é possível concluir que: a) existe um respeito aos pressupostos fixados no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446. Verifica-se uma acentuada preocupação do Conselheiro Relator, acompanhado pelos demais conselheiros no mérito, em delimitar as bases legais do caso, que permitiriam o lançamento realizado pela autoridade administrativa em nome da recorrente, e não da empresa optante pelo Simples Nacional. A parte fática é robusta, muito bem servida de provas, e se amolda perfeitamente nas hipóteses legais. Também não se utilizou do art. 116, parágrafo único, do CTN, para embasar a desconsideração da autoridade, buscando fundamentos em outros dispositivos; em que pese o respeito ao precedente b) não se nota uma influência direta deste, não sendo mencionado em nenhum momento no voto do Relator; e c) também não há elementos que apontam para alguma forma de influência indireta no caso.

Acórdão número 2401-010.383¹⁴⁴

O presente caso em muito se assemelha ao anterior. A empresa recorrente se insurgiu contra decisão que reconheceu a existência de simulação. Da mesma forma que no anterior, trata-se de caso em que se alegou que a empresa autuada se utilizou de Microempresa que existia de forma meramente aparente, na qual vinculou os trabalhadores segurados para se valer da tributação do Simples Nacional, enquanto se valia da mão-de-obra destes trabalhadores. Na verdade, como alega a autoridade fiscal, existiria uma única empresa, se utilizando de simulação, para usufruir de forma indevida das vantagens e do tratamento tributário simplificado¹⁴⁵.

O caso também teve como Relator o Conselheiro Rayd Santana Ferreira, que manteve sua análise partindo dos aspectos legais, novamente trazendo os art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social, e os artigos 12 da Lei nº 8.212/91 e o 3º da CLT, para estabelecer os critérios da caracterização da relação laboral. Também se utilizou dos art. 142, do CTN e 37 da Lei nº 8.212/91, que determinam a discriminação clara e precisa do fato gerador lançado¹⁴⁶.

O Relator também se valeu das razões de decidir do órgão de primeira instância, que trouxe rica demonstração, por conjunto probatório robusto, de que de

144 Brasil. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 2ª Seção de Julgamento. **Acórdão número 2401-010.383**. 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira. Data da sessão: 06 de outubro de 2023.

145 *Ibidem*, p. 1-7.

146 *Ibidem*, p. 7-8.

fato havia ocorrido simulação, tratando-se no caso de uma única empresa, pelo que foi realizado o lançamento, com estrita observância da legislação que regula o tema.

Assim, da mesma forma que no caso anterior, pode-se concluir que: a) existe um respeito aos pressupostos fixados no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446. Verifica-se uma acentuada preocupação do Conselheiro Relator, acompanhado pelos demais conselheiros no mérito, em delimitar as bases legais do caso, que permitiriam o lançamento realizado pela autoridade administrativa em nome da recorrente, e não da empresa optante pelo Simples Nacional. A parte fática é robusta, muito bem servida de provas, e se amolda perfeitamente nas hipóteses legais. Também não se utilizou do art. 116, parágrafo único, do CTN, para embasar a desconsideração da autoridade, buscando fundamentos em outros dispositivos; em que pese o respeito ao precedente b) não se nota uma influência direta deste, não sendo mencionado em nenhum momento no voto do Relator; e c) também não há elementos que apontam para alguma forma de influência indireta no caso.

Acórdão número 1201-005.622¹⁴⁷

Trata-se de caso semelhante ao primeiro analisado, que tem como objeto a possibilidade de dedução de amortização do ágio em caso de utilização de empresa-veículo no processo de aquisição do investimento. Para a autoridade fiscal, não seria possível a dedução, uma vez que a confusão patrimonial exigida por lei foi observada apenas de maneira formal, por meio da interposição de uma empresa-veículo, a qual foi incluída no processo de aquisição do investimento com prazo certo de vigência, ou seja, programada para ser extinta. Já para a empresa recorrente as operações seriam plenamente hígidas, pois seria uma prática de planejamento tributário, o qual detém a presunção de boa-fé do contribuinte, e que a opção por um caminho onde exista uma tributação menor, se lícito, não pode sofrer qualquer sanção pelo Estado. Também defende a impossibilidade de aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN para a desconsideração de negócios jurídicos¹⁴⁸.

147 Brasil. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 1ª Seção de Julgamento. **Acórdão número 1201-005.622**. 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior. Data da sessão: 20 de outubro de 2022.

148 *Ibidem*, p. 1-5.

Em sua análise do mérito, o Conselheiro Relator destaca que em matéria de planejamento tributário a prova não reside apenas na ocorrência do fato gerador, mas na ocorrência de um determinado negócio ou operação cuja existência poderá ser considerada fato gerador do tributo, já que um mesmo negócio, assim como um mesmo evento, poderia ser compreendido de distintas formas em que se dá diferente relevância a um ou a outro aspecto, o que pode acarretar em resultado diverso quando do enquadramento perante a lei. O Relator aponta que, em sua visão, quando a administração fiscal se depara com discrepâncias entre o texto escrito e a conduta adotada, o comportamento das partes pode ser a melhor explicação. Menciona a previsão do Código Civil, que em seu art. 112 estabelece que “Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem”¹⁴⁹.

Sob esses preceitos, o Conselheiro concluiu que na utilização da empresa-veículo para a incorporação houve uma simulação, pois tal empresa nunca teria sido operacional, nem mesmo a real compradora¹⁵⁰.

Também define que não se trata de caso de aplicação do art. 116, parágrafo único do CTN, mas sim do art. 149, VII, também do CTN, em razão da presença da simulação¹⁵¹.

Argumenta que não haveria na Constituição uma definição de simulação na definição ou limitação das competências tributárias, o que significaria dizer que o intérprete do CTN poderia extrair desse instituto uma definição mais ampla do que a do direito privado, sem que seja violado o art. 110 do CTN. Nesse sentido, o conceito mais amplo de simulação deveria levar em conta as circunstâncias do caso concreto, indagando a substância real do negócio¹⁵².

Para o Relator, configurou-se a chamada elusão, uma vez que o contribuinte observou a legislação societária, registrou-se nos órgãos competentes, enfim, cumpriu todos os requisitos formais e de transparência, mas no mundo dos fatos a empresa veículo não existia, não configurando unidade econômica autônoma¹⁵³.

Continua rebatendo alegações de ingerência do fisco na atividade do contribuinte. Para ele, não se trata de proibir direito a uma economia fiscal, mas sim

149 *Ibidem*, p. 13.

150 *Ibidem*, p. 16.

151 *Ibidem*, p. 17.

152 *Ibidem*.

153 *Ibidem*, p. 26.

de verificar a regularidade das operações realizadas pelo contribuinte, que impactam na exigência fiscal, em atenção ao art. 142 do CTN¹⁵⁴.

Em que pese a boa construção do Voto do Relator, a maioria dos Conselheiros divergiram do posicionamento e deram provimento ao recurso, pelos argumentos que se passa a analisar agora.

O Redator do Voto Vencedor, Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, registra que os casos que envolvem amortização do ágio por incorporações societárias não constituem invenções de planejamentos tributários ineficazes para obtenção de benefício tributário. É uma opção legal, que surge com o advento da Lei nº 9.532/97, que permite a criação de empresas veículos para receber aporte internacional, e em decorrência das operações realizadas o ágio poderia ser amortizado, levando a um benefício tributário estimulado¹⁵⁵.

Com ou sem reflexos tributários, tal opção permanece vigente no ordenamento tributário brasileiro, pelo que inexistiriam motivos para sua condenação.

Nesse sentido:

defenestrar a opção do contribuinte à realização de ato jurídico que a lei assegura efeitos lícitos próprios, de natureza tributária ou não, baseado na premissa de artificialidade ou de inexistência de propósito ou vício de intenção, desborda no desestímulo à realização de ato que a própria legislação assegura ser praticado.¹⁵⁶

O Conselheiro aponta que o combate à evasão pretendido pela administração fiscal deve ser realizado com apoio na proteção da legalidade e da boa-fé das relações jurídicas, e não autoriza a administração tributária a valer-se de instrumentos antijurídicos para pretender alcançar fatos econômicos não relacionados com o contribuinte¹⁵⁷.

Outro apontamento interessante do Conselheiro é de que a administração, mesmo que não de forma explícita, tentou justificar a autuação com base na “norma geral antielisiva” do art. 116, parágrafo único do CTN, e que não se desconhece a constitucionalidade do dispositivo, reconhecida pelo STF, mas sim entende-se que tal dispositivo só permite que a desconstituição de negócios jurídicos deve se dar mediante critérios jurídicos complementares, que deverão ser pautados em lei ordinária. Assim, a inexistência atual de norma específica que discipline a pretensa

154 *Ibidem*, p. 28-29.

155 *Ibidem*, p. 35.

156 *Ibidem*, p. 37.

157 *Ibidem*, p. 38.

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. Caberia apenas ao Legislador indicar normas ordinárias de reação ou proibição a planejamentos tributários específicos 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 ou justifica autuações subjetivas¹⁵⁸.

Não obstante, admite-se, sim, o combate ao abuso, à fraude, à simulação, ao dolo e ao conluio, não sob o prisma da norma geral antielisiva, mas pela prática de ato antijurídico a que o ordenamento jurídico preveja conduta específica. Nesses casos, o contribuinte transmuda artificialmente a realidade de forma simulada, como forma de obter proveito ilícito, cabendo nesses casos – diferentes do que ora se julga – a aplicação firme da lei para impedir a perpetuação da ilegalidade praticada.¹⁵⁹

Por essas razões a conclusão foi de provimento do recurso, acompanhado pela maioria dos Conselheiros.

Da análise do caso é possível notar que: a) existe um respeito ao precedente da ADI nº 2.446 no posicionamento que prevaleceu. A Argumentação no sentido de afastar qualquer visão que se aproxime de uma teoria que carregue ideias típicas da Jurisprudência dos interesses saiu como vencedora. Não se reconhece uma possível requalificação dos fatos por mero apontamento de que a verdade dos fatos não seria aquela apresentada pelos procedimentos formais, quando estes procedimentos se mostram plenamente condizentes com o ordenamento jurídico vigente, não existindo norma que regulamente a desconsideração nestes casos, em nome da proteção do princípio da legalidade. Isso também fica notório quando afastada uma possível aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN, mesmo que de forma implícita. b) Não se extrai da análise uma influência direta do precedente, não a ligações diretas entre a argumentação apresentada e a *ratio* da Ação Direta de Inconstitucionalidade, porém c) é possível perceber uma influência indireta, haja vista o reconhecimento do julgamento do Supremo, e a conclusão de que não se nega a constitucionalidade da norma, mas apenas que frente a ausência de regulamentação, tal aplicação ainda não

158 *Ibidem*, p. 42.

159 *Ibidem*, p. 43.

seria possível, o que torna plenamente viável o aproveitamento do ágio uma vez obedecidas as formalidades e previsões legais.

Acórdão número 1201-005.595¹⁶⁰

O processo ora analisado teve por objeto lançamentos de IRPJ e CSLL, os quais, segundo a administração tributária, o contribuinte teria deixado de tributar quando do lucro auferido no exterior por companhia controlada indiretamente. Na visão da autoridade fiscal, o lucro auferido por empresa sediada no exterior e controlada indiretamente por empresa brasileira, deveria compor a base de cálculo dos tributos no Brasil pela companhia controladora¹⁶¹.

O contribuinte brasileiro possuía 99,99% das ações de uma empresa situada na Ilha da Madeira, tal empresa, por sua vez, teria 100% das ações de uma terceira empresa situada nas Ilhas Cayman. A terceira empresa auferiu lucro, e distribuiu para a segunda empresa, sem remessa para o contribuinte no Brasil. Todas as operações foram consolidadas e registradas contabilmente nos dois países. Porém, no entendimento da autoridade administrativa, tais atos deveriam ser desconsiderados, devendo a empresa brasileira apurar estes lucros, independentemente de consolidação no exterior¹⁶².

Para o Conselheiro Relator, a autoridade fiscal agiu de forma a desconsiderar os atos sem apontar nenhum indício de artificialidade. Para ele, não seria possível, apenas para auferir uma maior arrecadação, desconsiderar o desenho societário e os negócios jurídicos de empresa brasileira¹⁶³.

Não haveria relação jurídica entre a empresa brasileira e a empresa nas Ilhas Cayman que permitisse esse salto para tributar a pessoa jurídica brasileira. O Relator cita dispositivo, de Instrução Normativa da própria Receita Federal (IN SRF 213/2002, art. 1º, § 6º¹⁶⁴), que estabelece que os resultados auferidos por intermédio de outra

160 Brasil. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 1ª Seção de Julgamento. **Acórdão número 1201-005.595**. 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque. Data da sessão: 18 de outubro de 2022.

161 *Ibidem*, p. 1-5.

162 *Ibidem*.

163 *Ibidem*.

164 Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa. [...] § 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal,

pessoa jurídica (empresa nas Ilhas Cayman), na qual a controlada, no exterior (empresa na Ilha da Madeira), mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da controlada (empresa na Ilha da Madeira) para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil (empresa no Brasil)¹⁶⁵.

Assim, na desconsideração de balanço de empresa controlada pelo contribuinte, com fim de alcançar fato econômico indireto, não vinculado ao sujeito passivo situado em território nacional, seria uma desfiguração do princípio da legalidade¹⁶⁶.

A utilização, mesmo que de forma indireta, do art. 116, parágrafo único do CTN, pelo qual a administração tributária costuma presumir a artificialidade da estrutura da sociedade dos contribuintes, a partir de um critério de abusividade, não pode ser aceita uma vez que inexistente norma específica que discipline tal procedimento, sendo inviável que este se pautasse apenas em critérios gerais, claramente subjetivos, para atribuição de abusividade ao planejamento tributário¹⁶⁷.

Por essas razões, os Conselheiros deram provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.

Assim como no caso anterior: a) notório que o acórdão respeita o precedente da ADI nº 2.446 no posicionamento que prevaleceu. A Argumentação no sentido de afastar qualquer visão que se aproxime de uma teoria que carregue ideias típicas da Jurisprudência dos interesses se destaca, não se admitindo a desconsideração por critérios gerais pautados na intenção de se obter uma maior arrecadação. Não se reconhece uma possível requalificação dos fatos por mero apontamento de que a verdade dos fatos não seria aquela apresentada pelos procedimentos formais, quando estes procedimentos se mostram plenamente condizentes com o ordenamento jurídico vigente, não existindo norma que regulamente a desconsideração nestes casos, em nome da proteção do princípio da legalidade. Isso também fica notório quando afastada uma possível aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN, mesmo que de forma implícita. b) Não se extrai da análise uma influência direta do precedente, não a ligações diretas entre a argumentação apresentada e a ratio da Ação Direta de

controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

165 *Ibidem*, p. 6.

166 *Ibidem*, p. 7.

167 *Ibidem*, p. 12.

Inconstitucionalidade, porém c) é possível perceber uma influência indireta, haja vista o reconhecimento do julgamento do Supremo, e a conclusão de que não se nega a constitucionalidade da norma, mas apenas que frente a ausência de regulamentação, tal aplicação ainda não seria possível, o que torna plenamente viável o aproveitamento do ágio uma vez obedecida as formalidades e previsões legais.

Acórdão número 1201-005.707¹⁶⁸

Este caso possui a mesma controvérsia do caso anterior, envolvendo a exigência de IPRJ e CSLL de pessoa jurídica brasileira, controladora indireta de empresa no exterior. O Relator do acórdão também é o mesmo, Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, adotando a mesma fundamentação, também acompanhada pelos demais conselheiros. Motivos pelos quais adotou-se às mesmas conclusões do caso anterior, a saber: a) notório que o acórdão respeita o precedente da ADI nº 2.446 no posicionamento que prevaleceu. A Argumentação no sentido de afastar qualquer visão que se aproxime de uma teoria que carregue ideias típicas da Jurisprudência dos interesses se destaca, não se admitindo a desconsideração por critérios gerais pautados na intenção de se obter uma maior arrecadação. Não se reconhece uma possível requalificação dos fatos por mero apontamento de que a verdade dos fatos não seria aquela apresentada pelos procedimentos formais, quando estes procedimentos se mostram plenamente condizentes com o ordenamento jurídico vigente, não existindo norma que regule a desconsideração nestes casos, em nome da proteção do princípio da legalidade. Isso também fica notório quando afastada uma possível aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN, mesmo que de forma implícita. b) Não se extrai da análise uma influência direta do precedente, não a ligações diretas entre a argumentação apresentada e a ratio da Ação Direta de Inconstitucionalidade, porém c) é possível perceber uma influência indireta, haja vista o reconhecimento do julgamento do Supremo, e a conclusão de que não se nega a constitucionalidade da norma, mas apenas que frente a ausência de regulamentação, tal aplicação ainda não seria possível, o que torna plenamente viável o aproveitamento do ágio uma vez obedecida as formalidades e previsões legais.

168 Brasil. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 1ª Seção de Julgamento. **Acórdão número 1201-005.707**. 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque. Data da sessão: 14 de dezembro de 2022.

CONCLUSÃO

Este trabalho de conclusão de curso explorou o papel dos precedentes judiciais no planejamento tributário brasileiro, com foco especial na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) à luz do precedente estabelecido pela ADI nº 2.446.

Como foi exposto, pela apresentação dos conceitos de precedente e de *ratio decidendi*, é notória a relevância que tal sistema tem ganhado no ordenamento jurídico brasileiro, que tem transitado de uma postura estritamente legalista para uma abordagem mais interpretativa e valorativa, fruto do constitucionalismo e da percepção de incapacidade dos códigos em conferir segurança jurídica e previsibilidade. A análise histórica e comparativa entre os sistemas de *common law* e *civil law* demonstrou a evolução natural dos precedentes no Brasil, refletindo a adaptação do nosso sistema jurídico às demandas contemporâneas por justiça e previsibilidade legal.

No campo do planejamento tributário, a constatação de interação entre o direito público e privado, que resulta nas diversas interpretações de um planejamento tributário legítimo, fez com que a segurança jurídica emergisse como um elemento central, essencial para a estabilidade e previsibilidade do sistema tributário. Esta análise foi crucial para compreender a importância dos precedentes na prática do planejamento tributário.

Verifica-se que do choque entre aquilo chamado de jurisprudência dos conceitos e jurisprudência dos interesses emergiu a jurisprudência dos valores, que marca uma evolução significativa no pensamento jurídico brasileiro. Enquanto a jurisprudência dos conceitos focava na aplicação rígida das normas, a dos interesses ponderava sobre os interesses conflitantes. A jurisprudência dos valores, por sua vez, prioriza os princípios constitucionais e valores fundamentais, assegurando decisões jurídicas alinhadas com os ideais de justiça social, igualdade e liberdade.

A análise das decisões do CARF, primeiramente, revela os conflitos de interesse apontados no capítulo 3, frutos da interação de interpretações mais legalistas, do lado dos contribuintes, e de interpretações mais focadas na análise econômica, por parte das autoridades fiscais. Por sua vez, nota-se que o precedente da ADI nº 2.446 consolida a interpretação pautada nas ideias que Marcos Abraham denominou como jurisprudência dos valores.

Analisando a jurisprudência do CARF, ficou evidente um respeito considerável ao precedente da ADI nº 2.446, confirmando a consolidação dessas ideias. Em alguns casos, como foi apontado, alguns votos se aproximaram de interpretações econômicas, mas não prevaleceram. De igual modo, alegações dos contribuintes que buscaram se sustentar em mera legalidade, vazias de conteúdos, e contrárias aos princípios constitucionais, também não prosperaram.

Observou-se, inclusive, uma mudança no entendimento do CARF, que antes do precedente, aplicava de forma plena o parágrafo único do art. 116 do CTN, independentemente de regulamentação, como ficou claro na mencionada decisão do CSRF que pautou um dos casos analisados. Este movimento reforça a segurança jurídica e a confiabilidade no planejamento tributário, alinhando-o com a jurisprudência dos valores.

Embora tenha sido constatado um respeito ao precedente, sua influência no CARF foi mais indireta do que direta. Esta limitação pode ser atribuída ao fato de o precedente ter origem em um julgamento de controle abstrato de constitucionalidade, que não leva em conta um caso fático específico. No entanto, fica evidente a necessidade de continuar a observância e o respeito aos precedentes futuros. Eventuais precedentes futuros originados em controles concretos de constitucionalidade, que consideram situações fáticas, podem vir a contribuir ainda mais para a consolidação do sistema de precedentes no Brasil, e trazer contornos mais claros a figura de um planejamento tributário legítimo.

Este estudo, portanto, buscou responder às questões propostas, demonstrando a relevância do precedente da ADI nº 2.446 na jurisprudência do CARF e no planejamento tributário brasileiro. Sugere-se que pesquisas futuras continuem a explorar a interação entre precedentes e práticas tributárias, com foco particular em casos derivados de controles concretos de constitucionalidade, que levam em consideração situações fáticas específicas e podem enriquecer ainda mais o sistema de precedentes no Brasil. A observância e o respeito aos precedentes futuros devem ser mantidos, reforçando a importância da jurisprudência dos valores para uma aplicação do direito tributário mais justa, coerente e alinhada aos valores fundamentais da sociedade.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição. Fundamentos de uma dogmática Constitucional transformadora**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão número 9101-006.287**. Câmara Superior de Recursos Fiscais/1ª Turma. Relatora Conselheira Lívia de Carli Germano. Data da sessão: 13 de setembro de 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 1ª Seção de Julgamento. **Acórdão número 1201-005.622**. 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior. Data da sessão: 20 de outubro de 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 1ª Seção de Julgamento. **Acórdão número 1201-005.707**. 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque. Data da sessão: 14 de dezembro de 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 2ª Seção de Julgamento. **Acórdão número 2301-010.766**. 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro João Maurício Vital. Data da sessão: 07 de agosto de 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 2ª Seção de Julgamento. **Acórdão número 2401-011.172**. 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira. Data da sessão: 14 de junho de 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 2ª Seção de Julgamento. **Acórdão número 2401-010.383**. 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira. Data da sessão: 06 de outubro de 2023.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. ADI 2446**, Relatora: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 11-04-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 26-04-2022 PUBLIC 27-04-2022

CAMBI, Eduardo; HELLMAN, Renê Francisco. **Precedentes e dever de motivação das decisões judiciais no Novo Código de Processo Civil**. Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 40, n. 241, p. 413-438, mar./2015.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **O novo processo civil brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

JR. Hermes Zaneti. **Precedentes (treat like cases alike) e o novo código de processos civil; universalização e vinculação horizontal como critérios de racionalidade e a negação da “jurisprudência persuasiva” como base para uma teoria e dogmática dos precedentes no Brasil**. Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 39. n. 235, p. 293-350, set. 2014.

JR., Hermes Zaneti; PEREIRA, Carlos Frederico Bastos. **Por que o poder judiciário não legisla no modelo de precedentes do código de processo civil de 2015?** Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 41. n. 257, p. 371-388, jul. 2016.

MACÊDO, Lucas Buril de. **Contribuição para a definição de ratio decidendi na teoria brasileira dos precedentes judiciais.** Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 39. n. 234, p. 303-327, ago. 2014.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios.** 6. ed. rev., atual. e ampl. Thomson Reuters Brasil: São Paulo, 2019.

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

MITIDIERO, Daniel. **Precedentes, jurisprudência e súmulas no novo código de processos civil brasileiro.** Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 40. n. 245, p. 333-349, jul. 2015.

MITIDIERO, Daniel. **Ratio Decidendi: quando uma questão é idêntica, semelhante ou distinta?** Thomson Reuters Brasil: São Paulo, 2023.

MONNERAT, Fábio Victor da Fonte. **Súmulas e precedentes qualificados: técnicas de formação e aplicação.** São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre Melo Franco. **Precedentes no CPC-2015: por uma Compreensão Constitucional Adequada do seu Uso no Brasil.** Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, n. 57, p. 17-52, jul./set. 2015.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa.** São Paulo: Dialética, 2001.

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. **Planejamento tributário e segurança jurídica.** São Paulo: Quartier Latin, 2019.

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

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

VIEIRA, Carolina Sena. **A norma antissimulação fiscal do parágrafo único do art. 116 do código tributário nacional – uma construção sintática, semântica e pragmática**. 2017. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017.