

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

ANDRÉ LUIS DINIZ SOUZA DA SILVA

**LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
UMA ANÁLISE DA APLICAÇÃO DA TEORIA DO PROPÓSITO
NEGOCIAL NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF**

Brasília-DF

2025

ANDRÉ LUIS DINIZ SOUZA DA SILVA

**LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
UMA ANÁLISE DA APLICAÇÃO DA TEORIA DO PROPÓSITO
NEGOCIAL NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de Brasília, como requisito parcial
para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de
Faria.

Áreas de concentração: Direito Tributário e
Planejamento Fiscal.

Brasília

2025

CIP - Catalogação na Publicação

SS5861 Silva, André.
Legitimidade do planejamento tributário: uma análise da aplicação da teoria do propósito negocial na jurisprudência do CARF / André Silva;

Orientador: Luiz Alberto Gurgel de Faria. Brasília, 2025. 62\ f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação - Direito) Universidade de Brasília, 2025.

1. Direito tributário. 2. Planejamento tributário. 3. Propósito negocial. 4. Elisão fiscal. 5. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. I. Faria, Luiz Alberto Gurgel de, orient. II. Título.

FOLHA DE APROVAÇÃO

Nome do autor: SILVA, André Luis Diniz Souza da

Título: Legitimidade do planejamento tributário: uma análise da aplicação da teoria do propósito negocial na jurisprudência do CARF.

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de Brasília, como requisito parcial
para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Apresentada em: 02 de dezembro de 2025.

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria (Orientador - Presidente)
Universidade de Brasília

Professor Doutor Pedro Júlio Sales D'Araújo (Examinador)
Universidade de Brasília

Professora Mestre Paula Nayara de Oliveira da Silva (Examinadora)
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

AGRADECIMENTOS

Este trabalho simboliza a concretização de um sonho e o fim de um ciclo muito importante em minha vida. Contudo, ele é fruto de diversas colaborações, sem as quais minha trajetória seria muito menos feliz.

À Universidade de Brasília, por ter me dado a oportunidade.

À toda minha família, especialmente Cláudia Diniz, Gilberto Lemes, Marisé Diniz, Vinícius Diniz e Beatriz Diniz, por todo carinho, influência e dedicação na minha formação.

À Tatiana Lima, cujo companheirismo me ajudou a chegar até aqui e, sobretudo, por ser, além de meu amor, uma referência a ser seguida.

À Amanda Diegues e Talles Caiubi, pelo vínculo leal e sincero estabelecido em anos de amizade.

A Hemerson Pereira, Samira Sousa, Daniela Rocha e Mateus Moura, por terem percorrido essa trajetória ao meu lado e por serem exemplos de juristas que desejo ser.

À Isabela de Carvalho, Manuela Dalpoz, Sarah Oliveira e Eduardo Vargas, pelo auxílio no meu desenvolvimento profissional e humano.

Ao Prof. Dr. Gurgel de Faria, por ter aceitado me orientar neste trabalho e sem o qual a eu não teria esse exemplo de jurista da mais alta qualidade, além de um gentil mestre do direito tributário.

A todos que de algum modo ajudaram e ajudam a pavimentar a estrada da minha vida.

RESUMO

Os princípios da livre iniciativa e da autonomia privada são norteadores da República Federativa do Brasil. Por meio da autonomia privada, o Estado concede ao cidadão, o poder de agir conforme sua vontade, desde que de acordo com as regras estabelecidas pela lei. Desse modo, o indivíduo pode realizar os atos e negócios jurídicos permitidos pela legislação. A partir dessa ideia, o contribuinte, com objetivo de maximizar a eficiência econômica nas atividades desenvolvidas, utiliza-se do planejamento tributário para reduzir ou eliminar a carga tributária, de modo a aumentar seu lucro. Contudo, essa conduta se choca com a necessidade estatal de angariar provisões para manutenção de suas atividades e, ao fim, custear os direitos eleitos pela sociedade e assegurados na legislação. Nesse interim, as autoridades fiscais lançam mão de institutos para analisar de forma minuciosa a legitimidade do planejamento fiscal, como a utilização da teoria do propósito negocial, importada da jurisprudência estadunidense. O presente trabalho tem como objetivo examinar como é aplicada a teoria do propósito negocial no âmbito dos julgamentos desenvolvidos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão de revisão dos lançamentos efetuados pela Receita Federal do Brasil, traçando reflexões a respeito dos critérios utilizados e da segurança jurídica decorrente da jurisprudência administrativa.

Palavras-chave: Direito tributário, Elisão fiscal, Evasão fiscal, Livre iniciativa, Planejamento tributário, Propósito negocial.

ABSTRACT

The principles of free enterprise and private autonomy are guiding forces of the Federative Republic of Brazil. Through private autonomy, the State grants the citizen the power to act according to their will, provided it aligns with the rules established by law. In this way, the individual can perform legal acts and transactions permitted by legislation. Stemming from this idea, the taxpayer, aiming to maximize economic efficiency in the activities carried out, uses tax planning to reduce or eliminate the tax burden, thereby increasing their profit. However, this conduct clashes with the State's need to raise provisions for the maintenance of its activities and, ultimately, to fund the rights elected by society and secured in the legislation. In this interim, tax authorities resort to mechanisms to thoroughly analyze the legitimacy of tax planning, such as the use of the business purpose doctrine, imported from US jurisprudence. The present work aims to examine how the business purpose doctrine is applied within the judgments developed in the Administrative Council of Tax Appeals, the review body for assessments made by the Brazilian Internal Revenue Service, drawing reflections regarding the criteria used and the resulting legal certainty from the administrative jurisprudence.

Keywords: Tax law, Tax avoidance, Tax evasion, Free initiative, Tax planning, Business purpose.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
PLP	Projeto de Lei Complementar
MP	Medida Provisória
DRJ	Delegacia de Julgamento da Receita Federal
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
COFINS	Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social
PIS	Programa de Integração Social

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS	12
2. O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A NORMA GERAL ANTIELISÃO	28
3. PROPÓSITO NEGOCIAL.....	38
4. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF	43
CONCLUSÃO.....	51
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	52
ANEXO I – ACÓRDÃOS DO CARF	56

INTRODUÇÃO

A discussão a respeito dos limites da liberdade do contribuinte em realizar o planejamento fiscal, com objetivo de maximizar a economia fiscal, gerando uma consequente queda na arrecadação aos cofres públicos, é um tema que suscita bastante discussão, seja na doutrina ou na jurisprudência.

Nosso ordenamento prevê, como corolário da tributação, o princípio da legalidade e a possibilidade do cidadão desenvolver suas atividades de forma autônoma, tendo em vista a explícita proteção da livre iniciativa na Carta Magna. Nesse ínterim, a necessidade de redução de despesas, sobretudo no âmbito tributário, é salientada pela alta competitividade encontrada, fazendo nascer a regra da eficiência e economicidade entre os integrantes do mercado.

Por outro lado, a necessidade de contribuir para manutenção da máquina pública, que possibilita a implementação de políticas públicas, faz necessário o estabelecimento de limites às condutas que resultem em exercício abusivo do direito do contribuinte em reduzir sua carga tributária. Em que pese a intenção de alcançar maior eficiência econômica não ser objeto de censura, a realidade se distingue entre a atividade legítima de planejamento tributário e a utilização de estratégias abusivas ou desarrazoadas para fins de redução ou extinção da carga tributária.

Entretanto, a inexistência de regulamentação específica e de critérios que possam, precisa e objetivamente, estabelecer balizas de legalidade a planejamentos tributários, dificulta a análise dos limites ao exercício da liberdade de planejar de contribuintes.

Tais limites vão sendo traçados, paulatinamente, com base na doutrina e na jurisprudência, o que suscita visões entre defensores da plena e da mitigada liberdade de planejamento. Dentro do debate também se encontram temas como interpretação de dispositivos constitucionais, exercício de direitos e o cumprimento de deveres fundamentais, atuação do Estado enquanto instituidor de normas jurídicas e executor de políticas fiscais.

Com o decorrer do tempo, houve relevante evolução na jurisprudência administrativa sobre o tema, de forma que a administração tributária, quando do exame de legitimidade de um planejamento tributário, passou a considerar não só aspectos formais, como a mera observância de requisitos objetivos impostos pela lei, mas também o aspecto substancial. É dizer, passou a ter maior importância a motivação ou finalidade das operações realizadas.

A partir desse momento, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), principal órgão da estrutura de revisão de lançamentos fiscais no âmbito da administração pública, passou a utilizar o propósito negocial, teoria oriunda da jurisprudência norte-americana, como instrumento de identificação e combate a planejamentos abusivos. A utilização da teoria do propósito negocial como requisito de legitimidade de planejamentos tributários é uma discussão complexa, tendo em vista os vários princípios contrapostos quando da sua análise, e diversas são as dúvidas sobre a sua aplicação.

O cerne da discussão em síntese, reside na utilização de uma teoria que não possui previsão legal específica no Brasil, resultando em um obstáculo na uniformidade da jurisprudência administrativa. Por consequência, atos e negócios jurídicos, ainda que juridicamente válidos, poderão ser desconsiderados, a depender das características fáticas e jurídicas de cada caso, uma vez que o julgador entenda pela ausência de finalidade extratributária na operação.

Além disso, a ausência de previsão expressa sobre o propósito negocial contribui para a dificuldade de fixação de critérios objetivos nas decisões proferidas. Assim, é fácil encontrar divergências de entendimento sobre a supracitada teoria entre os próprios conselheiros.

A proposta do presente trabalho é tão somente analisar, a partir da reflexão acerca de institutos intrínsecos da tributação e da teoria do propósito negocial, a forma como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais julga planejamentos tributários.

No primeiro capítulo, será examinado o princípio da legalidade em matéria tributária e o modo como ele deve ser compatibilizado com a necessidade de contribuir para a manutenção da máquina pública. No segundo capítulo, serão abordados conceitos essenciais para compreensão do planejamento fiscal e a norma geral antielisão existente no ordenamento brasileiro. No terceiro capítulo, será analisada a origem e o fundamento da teoria do propósito negocial para que, no quarto – e último – capítulo, seja verificado como esse requisito tem sido aplicado na jurisprudência do CARF.

1. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

A obrigação tributária nasce, de acordo com o Código Tributário Nacional (“CTN”), com a ocorrência do “fato gerador”¹. Por sua vez, o fato gerador corresponde a uma situação definida pela lei, compreendida em sentido estrito, em observância ao princípio da legalidade previsto na Constituição Federal².

Desse modo, constata-se que a obrigação tributária surge somente a partir da ocorrência de algum fato³ que satisfaça integralmente a hipótese de incidência tributária descrita em lei.

Contudo, a utilização da expressão “fato gerador”, eleita pelo legislador, não corresponde a mais adequada, tendo em vista a sua natureza ambígua, uma vez que pode significar tanto o fato descrito em lei, isto é, no campo abstrato, quanto o fato ocorrido, no mundo fenomênico.

Nesse contexto, a doutrina de Ataliba recebe destaque pois desenvolveu a distinção entre a “hipótese de incidência” supracitada – caracterizada como a descrição hipotética/abstrata de um fato – da noção de “fato imponible”, que é o fato acontecido no mundo fenomênico, real ou concreto⁴.

Por conseguinte, se não ocorrer no campo fenomênico um evento que preencha completamente os elementos da hipótese, previsto pela lei, não é possível falar em fato imponible, sendo inválido, pois, o surgimento do tributo⁵.

A partir dessa ótica, Ataliba entende que “a contar do momento da consumação (realização, verificação) do fato imponible, o estado (sujeito ativo) tem o direito de exigir e o contribuinte (sujeito passivo) tem o dever de entregar o dinheiro, objeto da obrigação”⁶.

Dessa forma, repisa-se que as normas jurídicas tributárias que fazem nascer a referida obrigação necessariamente terão sua concretização relacionada ao acontecimento de um fato

¹ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
(...) ”

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

² Destaca-se: art. 5º, II; art. 37; e art. 150, I, da Constituição Federal.

³ “Pouco interesse se o contribuinte procurou, ou não, incorrer no fato jurídico tributário”, de modo que o aspecto volitivo é desprezado, razão pela qual “fato gerador” deve ser tomado como um fato, e não um ato ou negócio jurídico. Nesse sentido: SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025, p. 581.

⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2021, p. 66.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 27.

⁶ ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 31.

(ou estado de fato) detalhadamente descrito em lei⁷. A importância do citado princípio da legalidade⁸, positivado em nível constitucional, é tamanha, que no campo da tributação, o mesmo é rebatizado para princípio da legalidade, ou da reserva absoluta de lei formal.

Nesse diapasão, Carrazza esclarece que o art. 5º, II, da Constituição Federal bastaria para dizer que “no Brasil, ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou a cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei”. Contudo, como bem pontua, o legislador constitucional, ao reconhecer a magnitude da legalidade, fez questão de repisar a necessidade de observância deste princípio:

Portanto, o princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes.⁹

Não obstante o princípio da legalidade esteja, em mais de uma passagem, consagrado no texto da Carta Magna, reforçando a essencialidade deste valor para a matriz tributária pátria, é necessário analisarmos alguns de seus elementos fundamentais.

Sobre esse princípio, de modo límpido, deve ser invocada a seguinte lição de Xavier¹⁰:

Reserva ‘absoluta’ significa a exigência constitucional de que a lei deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto, ao invés do que sucede na ‘reserva relativa’, em que muito embora seja indispensável a lei como fundamento para as intervenções da Administração nas esferas da liberdade e de propriedade dos cidadãos, ela não tem que fornecer necessariamente o critério de decisão no caso concreto, que o legislador pode confiar à livre valoração do órgão de aplicação do direito, administrador ou juiz.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 23.

⁸ Também nomeado “*nullum tributum sine lege*”.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário Constitucional Tributário** – 30. ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 283.

¹⁰ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18.

A respeito dos elementos essenciais da lei que institui tributo, indispensáveis ao cumprimento do princípio da legalidade, Machado destaca¹¹:

Assim, a lei instituidora do tributo há de conter: (a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.

Em tempo, importante rememorar a lição de Carrazza que confirma o exposto, *in verbis*¹²:

A lei, em suma, deve indicar todos os elementos da norma jurídica tributária, inclusive os quantitativos, isto é, aqueles que dizem respeito à base de cálculo e à alíquota da exação. Enfatizamos que somente a lei pode (i) criar o tributo e (ii) redimensionar, para mais, o quantum debeatur.

Portanto, é o Poder Legislativo que determina os rumos da tributação, desde que, no entanto, se submeta aos princípios constitucionais que a informam (anterioridade, igualdade, não confiscatoriedade, capacidade contributiva, respeito à liberdade e à propriedade etc.) e leve em conta o direito fundamental dos contribuintes a uma vida digna (cf. art. 1º, IV, da CF), isto é, que lhes garanta a realização pessoal em termos de saúde, alimentação, educação, trabalho, lazer, moradia, cultura, desfrute de um meio ambiente equilibrado e sustentável, e assim avante.

Ademais, salientando a importância do princípio da legalidade, Melo aponta¹³:

O princípio da legalidade consubstancia os valores de certeza e segurança jurídica, sendo o vetor dos vetores, princípio constitucional carregado de carga valorativa, de transcendental importância ao Estado de Direito, e atina, também e sobretudo, à imunização dos administrados contra as próprias leis; corta a discricionariedade do legislador.

Analisando o cenário posto, contata-se a inclinação de contribuintes em optar pela implementação de operações societárias, através do denominado “planejamento tributário”

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário** – 40. ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2019, p. 33.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 284.

¹³ MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 26.

como recurso para contornar a ocorrência de determinados fatos geradores e, consequentemente, o surgimento da respectiva obrigação tributária.

Não obstante, é preciso lembrar que o princípio da legalidade na seara tributária impõe diferentes deveres aos destinatários: enquanto a Administração Pública só pode agir nos limites da lei, o particular fica proibido de adotar práticas ilícitas para reduzir tributos. Nasce, portanto, a controvérsia sobre o planejamento tributário, assim entendido como a liberdade para planejar economia lícita de tributos¹⁴.

No tocante ao tema, há posicionamento da doutrina e jurisprudência que busca afastar a validade de qualquer tipo de planejamento. Aqui se faz necessário invocar as razões, quando versava sobre a natureza do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, de Martha Toribio Leão¹⁵:

(...) há quem atribua a natureza de norma geral antiabuso ao dispositivo, cuja finalidade teria sido a de autorizar a Fazenda Pública à desconsideração para fins fiscais dos atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de economizar tributo, o que, por si só, seria abusivo.

Compreendidas as noções basilares sobre o surgimento da obrigação tributária, bem como a importância do princípio da legalidade em matéria tributária, baliza crucial ao poder de tributar, também é de vital importância esmiuçar os valores que devem nortear a atuação do contribuinte.

Representa difícil incumbência conceituar a categoria jurídica dos deveres fundamentais. O sentido que mais se aproxima do seu conteúdo, alcance e conceito decorre da ideia de contraste aos direitos de natureza fundamental.

Desde o fim das guerras mundiais, no ocidente, o debate em torno dos direitos cresceu constantemente. Contudo, em várias esferas não houve o mesmo afinco da sociedade para analisar o custo desses direitos. Emergiu uma corrente que se preocupa com a proteção do indivíduo em face do Estado, em preterição a ideia de que também existem compromissos do cidadão, tendo em vista que ele é um integrante de uma sociedade regida pelo Estado Fiscal de Direito.

¹⁴ BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada** – Série Doutrina Tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 38.

¹⁵ LEÃO, Martha Toribio. **A (falta de) norma geral antiabuso no direito tributário: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los**. *Revista Direito Tributário Atual*. v. 40, São Paulo, p. 552.

Menezes¹⁶, entende que os direitos devem ser afirmados, na medida em que estão sujeitos a sofrer violação; já os deveres, por decorrerem do Poder Público, não necessitam de tal afirmação. Em sua visão, a ausência de exploração doutrinária e tratamento normativo dos deveres fundamentais se dá pela visão de que representam a oposição dos direitos.

Gonçalves e Fabríz¹⁷, baseados em características recorrentemente adotadas pela doutrina, elaboraram um conceito, após esmiuçarem diversas definições sobre o tema, no sentido de que “dever fundamental é uma categoria jurídico-constitucional, fundada na solidariedade, que impõe condutas proporcionais àquelas submetidas a uma determinada ordem democrática, passíveis ou não de sanção, com finalidade de promoção de direitos fundamentais”.

Conforme a doutrina de Nabais¹⁸, o embasamento lógico dos direitos fundamentais surge por exercício da soberania estatal que, por sua vez, tem lastro na dignidade da pessoa humana. Desse modo, Nabais defende que, se por um lado os deveres fundamentais são criados, livre e detalhadamente pelo legislador constituinte, por outro, os direitos fundamentais são, também pelo constituinte, apenas objeto de reconhecimento.

Desse modo, a justificativa para um dever ser caracterizado como fundamental encontra justificativa na sua expressa (ou implícita) previsão constitucional, de onde é possível constatar sua taxatividade. Assim, se não constar na Constituição, mas somente no ordenamento infralegal, haveria apenas um dever legal, destituído da característica fundamental.

A Constituição Federal de 1988, em suas disposições, enumera alguns deveres fundamentais, dentre os quais: o de voto, o alistamento no serviço militar, o de atribuir função social à propriedade privada, o dever de contribuir por um meio ambiente equilibrado. Nabais¹⁹ defende que os deveres fundamentais são deveres jurídicos do cidadão, que por sua vez, tem importância distinta para a coletividade e para o Estado.

¹⁶ MENEZES, José de Lima. **Deveres fundamentais na Constituição do Brasil: o tributo**. 2003. 190f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal de Pernambuco, Recife, p. 54.

¹⁷ GONÇALVES, Luísa Cortat Simonetti; FABRIZ, Daury Cesar. **Dever Fundamental: a construção de um conceito**. apud DE MARCO, Christian Magnus e outros. *Direitos Fundamentais Civis: teoria geral e mecanismos de efetividade no Brasil e na Espanha*. Tomo I. Joaçaba: Editora UNOESC, 2013, p. 92.

¹⁸ NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: Os deveres e os custos dos direitos**. Revista da AGU, v. 1, n. 01, 2005, p. 4. Disponível em: <https://revistaagu.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/525>. Acesso em: 16 set. 2025.

¹⁹ NABAIS, José Casalta. Op. cit, p. 3.

Com base na dignidade humana, os deveres fundamentais são uma expressão da soberania. Eles são o outro lado da moeda dos direitos fundamentais, atuando como posições jurídicas passivas, universais e permanentes que são essenciais para a dignidade da pessoa humana. Em outras palavras, são os "deveres de direitos fundamentais". Confira:

Assim, no entendimento que temos por mais adequado, os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídica constitucional própria. Uma categoria que, apesar disso, integra o domínio ou a matéria dos direitos fundamentais, na medida em que este domínio ou esta matéria polariza todo o estatuto (activo e passivo, os direitos e os deveres) do indivíduo. Indivíduo que não pode deixar de ser entendido como um ser simultaneamente livre e responsável, ou seja, como uma pessoa. Uma ideia que bem precisa de ser reforçada na época actual, em que a afirmação do individualismo possessivo, apresentado aliás como um dos apports da pos-modernidade, é cada vez mais onnipresente.

Com base nas qualidades atribuídas pelo jurista português à natureza e ao conteúdo dos deveres fundamentais, tem-se que estes traduzem posições jurídicas passivas do indivíduo em face da coletividade e do Estado, deveres do cidadão para com o Estado e à sociedade - revelando o oposto dos direitos fundamentais.

Eles obrigam a totalidade dos cidadãos de uma determinada sociedade, o que justifica sua natureza universal e permanente. A organização da vida em sociedade e o regular funcionamento do Estado Fiscal dependem dos deveres fundamentais e, por consequência, também contribuem com a materialização da dignidade da pessoa humana.

Considerando Sarmento²⁰, a dignidade da pessoa humana não diz respeito diretamente a um direito fundamental, mas sim de fonte e fundamento de todos os direitos que são materialmente fundamentais. Merece crédito a afirmação segundo a qual os deveres fundamentais são a outra face dos direitos fundamentais e, talvez por conta disso, haja uma insuficiente preocupação com o tema.

Talvez seja também por esse motivo que as revoluções da era moderna não se preocuparam em positivar em seus novos ordenamentos jurídicos os deveres fundamentais. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão²¹ descartou menção expressa em seu texto de

²⁰ SARMENTO, Daniel. **Dignidade da pessoa humana: conteúdo, trajetórias e metodologia**. 1ª. ed. 1ª reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 354.

²¹ **Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão**, de 26/08/1789. Disponível em <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da->

uma “declaração de deveres”, o que também ocorreu na Lei Fundamental da República da Alemanha²² - não há nenhuma menção à qualquer expressão de dever ou deveres fundamentais.

Contudo, é imperioso destacar que, em contraposição aos exemplos supracitados, a Constituição Italiana de 1947²³ prescreve algo semelhante a uma cláusula geral de deveres, dispondo sobre a necessidade do homem cumprir com deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social. Veja:

Art. 2. A República reconhece e garante os direitos invioláveis do homem, quer como ser individual quer nas formações sociais onde se desenvolve a sua personalidade, e requer o cumprimento dos deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social.

Também é possível verificar o implemento, no texto constitucional brasileiro, de princípios que positivam expressamente ideais de solidariedade tributária no ordenamento pátrio, conforme asseveram Faria e Silva²⁴:

A reforma tributária, ao introduzir um sistema mais simplificado e progressivo de tributação, materializa de forma concreta os ideais de fraternidade ao promover uma distribuição mais equitativa da carga tributária entre os membros da sociedade. O novo sistema tributário, fundamentado na capacidade contributiva e na solidariedade social, reflete diretamente os valores fraternais de responsabilidade compartilhada e justiça distributiva.

Os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação, da defesa do meio ambiente e da neutralidade, introduzidos pela EC 132/2023, alinham-se perfeitamente com a dimensão fraternal do direito constitucional brasileiro, na medida em que promovem uma relação mais harmoniosa e cooperativa entre Estado e contribuintes, bem como uma distribuição mais justa dos recursos públicos.

Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html. Acesso em: 16 set. 2025.

²² ALEMANHA. **Lei Fundamental da República Federal da Alemanha**. Berlim: Parlamento Federal Alemão, 2025. Disponível em: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>. Acesso em: 16 set. 2025.

²³ Art. 2.º, da **Constituição da República Italiana**, de 27.12.1947. Disponível em: https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg18/file/repository/relazioni/libreria/novita/XVII/COST_PORTOGHESE.pdf. Acesso em: 16 set. 2025.

²⁴ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; SILVA, Paula Nayara de Oliveira da. **O Princípio da Fraternidade e o Direito Tributário: Um Olhar Para o Futuro**. ROBERTO, Wilson Furtado (org.); CASELATO, Aline Gomes (org.); VEIGA, Guilherme (org.). Liber Amicorum: Homenagem aos 10 anos do Ministro Reynaldo Soares da Fonseca no Superior Tribunal de Justiça. Leme-SP: Mizuno, 2025, p. 887

Ainda assim, não se pode negar que ao longo da elaboração das declarações humanitárias, as nações se atentaram muito mais com a temática de direitos fundamentais. Essa escassa produção de direito positivo em torno dos deveres fundamentais, pode ser atribuída ao período histórico pós-Segunda Guerra, que deixou de legado uma herança liberal fundada no homem como titular de muitas prerrogativas e liberdades, consolidando um favorecimento dos direitos em detrimentos dos deveres similarmente fundamentais.

Aliás, Pompeu e Carneiro Jr.²⁵ afirmam que “é fundamental que se recupere a ênfase no caráter de dever tributário, já que o histórico da abordagem protetiva obscureceu a relevância da eficácia da lei tributária para a realização de justiça”. Desse modo, há um “esquecimento” generalizado a respeito da existência de custos ao financiamento dos direitos, os quais são caracterizados como autênticos deveres de solidariedade - deveres sociais.

Ao qualificar a ideia de solidariedade, Pedra e Freitas²⁶ destacam que ela é a “maneira de atuar que impele à vontade individual e coletiva para buscar conscientemente a satisfação das necessidades básicas do outro”.

Holmes e Sunstein²⁷, na tentativa de encontrar uma justificativa para esse esquecimento, observam que “afirmar que um direito tem um certo custo é confessar que temos que renunciar a algo para adquiri-lo ou garanti-lo”. E continuam os autores: “ignorar os custos é deixar certas trocas dolorosas fora do nosso campo de visão”.

Rocha rechaça as distorções da teoria de Nabais para pontuar que o dever de contribuir com a manutenção do estado independe do modelo adotado – Estado Liberal ou Estado Social -, bastando o reconhecimento da inserção do indivíduo na coletividade²⁸:

O dever fundamental de pagar impostos pode ser reconhecido tanto no Estado Liberal quanto no Estado Social. É um dever de cidadania que decorre da inserção do indivíduo em determinada coletividade. Dessa maneira, não há relação causal entre o

²⁵ POMPEU, Gina; CARNEIRO JR, Antônio Mendes. **Desenvolvimento humano e mínimo vital: uma justa tributação**. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET. Brasília, V. 13, nº 2, p. 30–56, Jul-dez, 2018. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/issue/view/550>. Acesso em: 16 set. 2025.

²⁶ PEDRA, Adriano Sant'Ana; FREITAS, Rodrigo Cardoso. **A função social da propriedade como um dever fundamental**. Revista da Faculdade de Direito da UFMG, [S.l.], n. 66, p. 53-74, set. 2015. ISSN 1984-1841. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1681/1597>. Acesso em: 16 set. 2025.

²⁷ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. Tradução de: Marcelo Brandão Cipolla.

²⁸ ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. 3. Ed. – Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 20.

dever fundamental de pagar impostos e um certo tipo de participação do Estado na esfera de seus cidadãos. Evidentemente, quanto mais abrangentes as atribuições conferidas ao poder público, maior será sua necessidade de recursos.

Os custos aludidos pela doutrina citada podem ou não estar aparente. De qualquer modo, se caracterizam como genuínos deveres a serem observados pela sociedade beneficiada pelos direitos fundamentais. Deveres que, não raramente, são indigestos sacrifícios, como o de financiar o Estado Fiscal, em suas ações positivas e negativas, mediante o pagamento de tributos.

É certo que “pagar tributos” financiando esses custos sociais pode parecer uma “troca dolorosa”, especificamente, ao se levar em conta a qualidade da prestação estatal ou, ainda, o fato de que aqueles que recolhem tributos podem ser os que menos usufruem das políticas públicas. Essa ideia de ser doloroso o financiamento estatal é fruto de um egoísmo antissocial, e que conduz a sociedade na contramão de qualquer pensamento que se tem acerca dos deveres de solidariedade.

Dentre os custos possíveis, um dos deveres de elevado ao nível de fundamental é o de pagar tributos, em específico, os impostos. Assim, em meio a esse desprestígio da matéria “deveres fundamentais”, se destaca um deles: o de pagar tributos. A esse respeito, vale citar a observação de Martins²⁹, a qual bem demonstra uma realidade social que vislumbra o tributo como “norma de rejeição social”.

Adiante, alguns chegam a equiparar a tributação a “quase uma subtração indevida”, “roubo ou assalto à propriedade privada”, como é o caso de Muñoz³⁰ para quem “o que cada um ganha legitimamente com seu próprio esforço não deveria ser utilizado para financiar bens e serviços que não lhe beneficie diretamente”.

Apesar dessa caracterização da tributação, o autor chileno vem a reconhecer em sua doutrina que a admissão dos tributos por muitos juristas se dá pelo fato de ser um “mal necessário” para o financiamento de políticas públicas. Embora cause repulsa social, a incumbência de pagá-los é fundamental à realização dos gastos públicos, superando a ideia de mera relação obrigacional e perfazendo legítimo “dever fundamental”, por ser a receita tributária a principal fonte de manutenção de um “Estado Social Fiscal”.

²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quatier Latin, 2005, p. 267.

³⁰ MUÑOZ, Cristian Perez. **Impuestos y justicia distributiva: una evolución de la propuesta de justicia impositiva de Murphy e Nagel**. In: Revista Uruguaya de Ciencia Política 16-ICP, Montevideo, 2007, p. 202.

Como assevera Paulsen³¹, no mundo contemporâneo, não é possível admitir a ideia mitológica de um homem “justo” que combata os encarregados de cobrar tributos em prol dos mais pobres:

O modo de ver a tributação alterou-se muito nas últimas décadas. Já não se sustentam os sentimentos de pura e simples rejeição à tributação. A figura de Robin Hood, que em algumas versões atacava os coletores de impostos para devolver o dinheiro ao povo, hoje já não faz sentido.

Desse modo, houve uma grande evolução social, superando a ideia de que o fenômeno da tributação só poderia ser analisado sob a ótica do cidadão que tenta se proteger da ânsia expropriatória do Leviatã, e passando a ver o tributo como valor a ser pago para promover políticas públicas capazes de concretizar uma sociedade civilizada.

Nesse contexto, o conceito de “Estado Fiscal” é importante para a compreensão fidedigna da natureza jurídica dos impostos e sua função de propiciar justiça distributiva em um Estado Social. A seu respeito Rocha pondera³²:

Em outras palavras, a organização do Estado como um Estado Fiscal tem como consequência a subsidiariedade do poder público no que se refere à atividade econômica, a qual é reservada prioritariamente para as pessoas físicas ou jurídicas de Direito Privado. Conforme salienta Silvia Faber Torres, "como parâmetro da reforma do Estado a subsidiariedade rege a ordem econômica de modo a equilibrar o direito do homem à livre iniciativa e o direito de intervenção do Estado no livre jogo das forças naturais do mercado. Aplica-se, intensamente, na reforma administrativa, engendrando formas jurídicas que moldem a nova figuração da Administração Pública contemporânea. Reivindica a substituição de uma Administração impositiva e burocrática por outra consensual e gerencial e define novos paradigmas para a atuação do poder público, em suas clássicas atividades de fomento, serviço público e polícia". Com esses comentários em mente, é possível afirmar que o Brasil se organiza como um Estado Fiscal.

Com efeito, conforme estabelecido no artigo 173 da Constituição Federal, "ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei".

³¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 15. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. p. 5. ISBN 9788553620906. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620906/>. Acesso em: 16 set. 2025.

³² ROCHA, Sérgio André. Op. cit., p. 16-17.

Este artigo determina a subsidiariedade da atuação econômica do Estado, garantindo a liberdade dos cidadãos para explorar tais atividades. Contudo, a contrapartida desta liberdade é encontrada no dever tributário, ou seja, no dever de contribuição, nos limites de sua capacidade econômica, e dentro dos demais parâmetros constitucionais, para o financiamento das despesas públicas.

O aspecto fiscal de um Estado, sina do mundo contemporâneo, se dá em contraposição à ideia de patrimonialidade, em que as riquezas estatais se confundem com a do príncipe e praticamente não há liberdade econômica. Nega-se o direito fundamental à propriedade e ao desenvolvimento econômico do particular. O Estado é o gestor dos negócios, praticando atividade econômica, auferindo lucros e acumulando riquezas.

Em razão disso não é dada tanta importância para a receita da arrecadação tributária. O Estado utiliza suas próprias rendas, oriundas da exploração econômica e da organização de seus próprios fatores de produção, auferindo, por consequência, receitas de forma originária e preterindo a exploração das receitas derivadas da contribuição econômica compulsória dos particulares.

Em posição diametralmente oposta, o Estado Fiscal, em seu ideal, está quase que “dissociado” da atuação direta na economia, de forma que a exploração dos fatores de produção é deixada à iniciativa privada, traduzindo uma ordem liberal-econômica, ainda que essa possa ser eventualmente mitigada em razão do interesse coletivo.

Nos termos expostos por Nabais³³, “A ‘estadualidade fiscal’ representa assim uma divisão fundamental entre estado e economia e a consequente manutenção financeira daquele por meio da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto.

Vale enfatizar que o Estado fiscal deverá ser amparado por uma ordem constitucional que estabelece e organiza um governo eficaz e dotado de apoio público, apto e capaz de decretar seus impostos e gastar. Se assim não fizer, não terá êxito na concretização dos direitos fundamentais

Destaca Schwartz³⁴ que “a origem do dever fundamental de pagar impostos, desse modo, reside na configuração do Estado como fiscal, uma vez que o imposto, pela sua

³³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 196.

³⁴ SCHWARTZ, Gustavo Carvalho Gomes. **A teoria do dever fundamental de pagar impostos no Brasil: uma análise da doutrina tributária brasileira**. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (org.). **O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: D'plácido, 2017, p. 86.

essencialidade, traduz-se em verdadeiro instrumento para a realização dos objetivos constitucionais”. Esse sentimento é dividido com autores como Cardoso, para quem, no Estado Democrático de Direito, cuja matriz é o Estado Fiscal:

A tributação deixa de ser mera forma de arrecadação do Estado, passando a ser importante função como instrumento de realização dos objetivos e dos valores constitucionais. Para tanto, o sistema fiscal se vale do princípio da capacidade contributiva para distribuir a carga fiscal, onerando aqueles economicamente mais favorecidos e também para balizar sua utilização extrafiscal³⁵.

Esse Estado Fiscal, por conseguinte, emerge da demanda de recursos e da ideia de que “um indivíduo totalmente particular e autossuficiente não tem direito algum, é impossível ser ‘a favor dos direitos’ e contra do ‘Estado’”, conforme a observação de Holmes e Sunstein³⁶.

A tônica do Estado Moderno é o Estado Fiscal mantido, especialmente, pela receita dos tributos. Assim, a maioria das atribuições constitucionalmente delegadas ao Estado, deverão ser financiadas pelo tributo. Finaliza Nabais³⁷ no sentido de que, ao imputar a satisfação das necessidades financeiras públicas à figura dos tributos, especificamente dos impostos, ao mesmo tempo que exclui que a mesma se faça por instrumentos do estado patrimonial, a Constituição está a aderir evidentemente ao modelo de estado fiscal.

Conforme lembra Ferraro³⁸, “o dever de pagar impostos tem por pressuposto e justificação o princípio do Estado Fiscal”, o qual é a tônica do Estado Moderno, e constitui um “dever indeclinável de cidadania”. Para Alves³⁹, o Estado Fiscal é representado pela sistematização e limitação dos tributos, que em face da grande demanda de recursos para a manutenção dos gastos públicos, se viu obrigado a estabelecer alguns pressupostos e regras para a cobrança dos tributos.

³⁵ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 193.

³⁶ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. Op. cit., p. 34.

³⁷ NABAIS, José Casalta. Op. cit., p. 200.

³⁸ FERRARO, Carolina Cantarelle. **Existe o dever fundamental de pagar impostos no sistema tributário brasileiro?** In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (org.). O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência? Belo Horizonte: D'plácido, 2017, p. 47.

³⁹ ALVES, Marina Vitória. **O dever de pagar tributos: garantia da vida em sociedade**. Percurso Acadêmico, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 212-227. Jul./dez. 2011. Disponível em: <https://periodicos.pucminas.br/percursoacademico/issue/view/240>. Acesso em 16 set. 2025.

Assim, a fonte financeira primordial de um Estado Fiscal tem origem nos rendimentos e patrimônio dos cidadãos. Na matriz de tributação brasileira, alia-se a isso, o consumo dos cidadãos que é fortemente tributado (tributos indiretos), ainda que de maneira anti-isonômica.

Contudo, não se pode abandonar, ainda que em meio a esse contexto jurídico de um Estado Fiscal, o qual procura seu financiamento por meio das contribuições compulsórias dos administrados, que o “poder de tributar não significa o poder de destruir”, conforme pontua Ribeiro⁴⁰.

O princípio constitucional da “capacidade contributiva”, previsto no art. 145, §1.º, Constituição Federal de 1988, vem a determinar que os impostos deverão guardar estreita relação com a capacidade econômica do indivíduo, de pagar, de financiar as despesas gerais do Estado, as quais, em face de sua indivisibilidade, não podem ser cobradas apenas daqueles que eventualmente usufruírem.

Ademais, caso se admitida que o tributo, em certa medida, é o preço a se pagar para a liberdade garantida pela civilização instituída pela sociedade, representada na figura do Estado Fiscal, não se pode permitir que a tributação ocorra de forma a cercear a exageradamente a vida do indivíduo de tal monta que sua liberdade seja prejudicada. Seria uma contradição evidente.

Na esteira da doutrina da livre iniciativa, o legislador constituinte brasileiro a incorporou como princípio constitucional e, mais profundamente, como base da República Federativa do Brasil, conforme o IV do art. 1º da Constituição Federal, o qual determina que: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”⁴¹.

A importância dada ao princípio foi tamanha que o constituinte o colocou como uma das finalidades de nossa estrutura política, um dos fundamentos do próprio Estado Democrático de Direito⁴².

Todavia, o princípio da livre iniciativa figura também no art. 170 da Constituição Federal, o qual prevê que “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e

⁴⁰ RIBEIRO, Marcelo Miranda. **A era do controle tributário eletrônico e o direito fundamental à privacidade**. Revista de Direitos e Garantias Fundamentais. Vitória, n. 11, p. 279-300, jan./jun. 2012.

⁴¹ TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 234.

⁴² BASTOS, Celso Ribeiro. **Direito econômico brasileiro**. São Paulo: IBDC, 2000, p. 115.

na livre iniciativa [...]”. Essa menção reiterada da livre iniciativa demonstra a importância que o legislador constitucional lhe atribuiu. Desse modo, Silva aponta que atribuir tamanha relevância significa que a Constituição adotou uma economia de mercado, de natureza capitalista, visto ser a livre iniciativa um princípio básico do modelo capitalista⁴³.

Defende Ferreira Filho, que a consagração da liberdade de iniciativa como fundamento da ordem econômica e social significa que é por meio da atividade socialmente útil a que se dedicam livremente os cidadãos, de acordo com suas preferências, que se alcançará a materialização da justiça social, e, conseqüentemente, o bem-estar social⁴⁴.

Contudo, cabe salientar que a liberdade de iniciativa não se restringe à liberdade de iniciativa econômica, pois esta é somente uma de suas faces. Outrossim, a livre-iniciativa tratada na Constituição deve ser entendida em sentido amplo, não podendo ser restrita somente a liberdade econômica ou de desenvolvimento da empresa, mas sim assumir todas as formas de organizações econômicas, individuais, coletivas, tais como a cooperativa e a própria liberdade contratual e comercial⁴⁵.

A liberdade de iniciativa, por conseguinte, exclui também a possibilidade de um planejamento tributário vinculante, pois é necessário destacar a noção primordial de um conteúdo mínimo e intangível das referidas garantias, visto que há um conjunto de limites materiais de atuação do Estado, ou seja, os direitos fundamentais devem ser compreendidos como regras negativas de competência estatal, na medida em que consistem em áreas de proteção contra o próprio Estado (conhecida como eficácia em primeira dimensão dos direitos fundamentais).

Essa liberdade consiste no livre desenvolvimento de determinada atividade nos parâmetros estabelecidos pelo Poder Público, dentro dos limites legalmente impostos a ela. É dizer: a liberdade de iniciativa deve ser utilizada com respeito aos parâmetros em que há de ser reconhecida, cabendo ao legislador, caso julgue necessário, limitar determinada atividade.

Ávila destaca que, muito embora a Constituição Federal de 1988 consagre ambivalência de princípios, pois tem, de um lado, os princípios formais (tais como legalidade, segurança

⁴³ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 742.

⁴⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1977. 3v., p. 3.

⁴⁵ TAVARES, André Ramos. Op. cit, p. 235.

jurídica, Estado de Direito, irretroatividade, anterioridade etc), e, de outro, os chamados de princípios materiais (solidariedade, função social da propriedade, dignidade humana), ela privilegia os princípios garantistas, tendo em vista que atribui poder aos entes tributantes por meio de regras de competência, as quais possuem específicas limitações e controles⁴⁶.

Analisados os pressupostos do sistema tributário, que servem tanto para limitar o poder de tributar quanto para incumbir o particular do dever de contribuir com a manutenção da máquina pública, é possível analisar o conceito de planejamento, bem como sua legitimidade no sistema jurídico. O debate não fica restrito apenas à análise da eficácia e validade de atos de direito privado, mas abarca fundamentos e perspectivas próprias do estudo da tributação⁴⁷, conforme será visto adiante.

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Planejamento tributário**. Anais do XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. Revista de Direito Tributário, v. 98. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 81.

⁴⁷ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentado à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 943.

2. O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A NORMA GERAL ANTIELISÃO

O planejamento tributário existe muito antes da Lei Complementar nº 104/2001. É possível encontrar no ordenamento jurídico pátrio dispositivos que embasam essa visão, como na Lei 6.404/1976 que, em seus arts. 153 e 154, incumbem ao gestor empresarial agir com diligência e cuidado a fim de administrar a companhia de modo que ela alcance seus interesses⁴⁸.

Apesar disso, também existiam dispositivos na legislação tributária com o objetivo de evitar a adoção de práticas evasivas. Contudo, somente com a referida lei passa a existir o que é determinado por alguns como “norma geral antielisão”, a qual prescreve uma regra para tributos em geral⁴⁹:

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

(...)

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

Em face dos ditames constitucionais e infraconstitucionais sobre a liberdade de iniciativa e o dever do administrador atuar para alcançar os interesses da empresa, não é difícil enxergar o direito do contribuinte ao planejamento tributário. Outrossim, o direito de adotar métodos alternativos para atingir a economia tributária deve ser pautado pelas balizas da licitude.

Para compreensão das divergências antagônicas em relação ao interesse privado na adoção de atos e negócios jurídicos a fim de reduzir tributos e o interesse da Administração Pública em abastecer a máquina estatal, necessária para a implementação de políticas públicas, é imperioso rememorar determinados conceitos não só do Direito Tributário, como também da Teoria Geral do Direito.

⁴⁸BRASIL, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm. Acesso em 30 set. 2025.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p. 58.

Inicialmente, é importante observar a figura do abuso de direito - a utilização de artifício aparentemente lícito para alcance de fim proibido pela lei. No âmbito do direito tributário, o abuso de direito frequentemente é mencionado para descrever a conduta do sujeito passivo que evita a ocorrência do fato gerador do tributo⁵⁰.

De forma ampliada, Diniz descreve o abuso de direito não só como o uso aparentemente ilícito para alcançar a ilicitude, mas também aponta a dissonância com os objetivos desse direito e o seu consequente:

Abuso de direito. Direito Civil. Exercício anormal ou irregular de um direito, ou seja, além de seus limites e fins sociais, causando prejuízo a outrem, sem que haja motivo legítimo que o justifique. É um ato ilícito, que gera o dever de ressarcir o dano causado.⁵¹

Uma vez que a doutrina aponta o abuso de direito como o exercício do direito de forma ilegítima, culminando com o exercício para além da sua necessidade e com o dano para a outra pessoa, é mister analisar se há legitimidade na adoção do planejamento tributário.

Schoueri aponta que é impróprio o uso do conceito de abuso de direito para descrever o planejamento tributário pois, observando que o direito de um sujeito encontra limite no direito do outro, não há direito alheio atingido no caso de abuso do direito em matéria tributária⁵².

Entretanto, Machado assevera que, apesar dos posicionamentos que defendem que o direito alheio atingido seria o do Fisco, não é simples determinar qual seria o direito da autoridade fiscal tolhido pelo contribuinte⁵³.

Conforme explica Andrade Filho, embora no estudo do planejamento tributário existam diversos significados ele destaca que “planejamento tributário” pode ser empregado no sentido de “fazer referência a uma atividade ou uma técnica de prospecção de alternativas de redução da carga tributária suportada pelas pessoas e pelas empresas, sempre em consonância com o

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de direito tributário** apud MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 59.

⁵¹ DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**, vol. 1, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 32.

⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento tributário: limites à norma antiabuso**. Direito Tributário Atual 24/348, São Paulo: IBDT/Dialética, 2010, p. 348. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-Planejamento-Tributario-Limites-a-Norma-Antiabuso.pdf>. Acesso em 30 set. 2025.

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito Op. cit., p. 61.

ordenamento jurídico em vigor”⁵⁴. Desse modo, o estudo da matéria será seguido com a utilização desta definição.

Estabelecida a premissa anterior, de que o planejamento tributário abarca tão somente situações/hipóteses de redução da carga tributária através da prática de atos lícitos, isto é, no uso regular do direito, constata-se que existem, ao menos, as seguintes expressões sinônimas, quais sejam: elisão fiscal, “evasão fiscal lícita”⁵⁵ ou mesmo elusão tributária.

Destaca-se que a doutrina de Greco aponta, a partir do caráter terminológico da discussão, que as expressões empregadas, não obstante serem sinônimas, costumam ser empregadas com propósitos distintos⁵⁶. Dessa forma, em que pese corresponderam ao mesmo conceito, orbitando ao redor das mesmas hipóteses/cenários, as referidas expressões se propõem a enfatizar elementos distintos.

Isto é, se por um lado na utilização da expressão “planejamento tributário” a ênfase é a conduta do sujeito, imputando maior relevo para elementos relacionadas à conduta; a expressão “elisão”, por sua vez, costuma estar vinculada ao resultado obtido por meio da conduta do mesmo agente, abrangendo discussões sobre os temas da igualdade e capacidade contributiva, por exemplo.

De qualquer modo, é indispensável repelir a utilização da expressão do conceito de evasão fiscal, que adotado, reiteradamente, como violações ao ordenamento jurídico. Dado que, evasão se refere à própria sonegação fiscal, entendida como o “resultado de ação ilícita punível com pena restritiva de liberdade e multa pecuniária”⁵⁷.

De forma elucidativa, a diferença das referidas expressões pode ser evidenciada da seguinte forma: enquanto o planejamento tributário, concernente na adoção da prática de elisão fiscal, representa atuação lícita permitida pelo ordenamento jurídico, a sonegação/evasão, é a atuação ilícita prevista no ordenamento jurídico.

Quanto ao aspecto temporal, enquanto na elisão a ação acontece antes da ocorrência do fato gerador, na evasão a ação tenta impedir ou retardar de forma dolosa, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador ou de elementos que o integrem. Ademais, verifica-se que, enquanto na elisão são respeitados os requisitos formais impostos pela legislação, na evasão os atos ou negócios jurídicos não preenchem os elementos exigidos pelo ordenamento.

⁵⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. 2ª ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2016. p. 19.

⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. – São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 95-100.

⁵⁶ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., 95.

⁵⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., p. 21.

Assim, a perspectiva do planejamento fiscal pode ser observada na noção traçada por Gutierrez: “o contribuinte não está obrigado ao pagamento do tributo mais elevado, nem ao tratamento fiscal mais oneroso, sendo-lhe permitida a escolha da modalidade de agir, realizar seus negócios ou praticar suas atividades da forma que mais lhe convenha, desde que aja sem violação da lei”⁵⁸.

No mesmo sentido ilustra Andrade Filho⁵⁹:

Logo, é forçoso reconhecer que se as pessoas procuram meios idôneos de redução da carga tributária não agem contra a finalidade do direito; agem, sim, no exercício regular de direitos fundamentais individuais para a preservação da liberdade e do patrimônio, que são bens jurídicos tutelados pelo direito positivo. A importância dos direitos fundamentais é tamanha que nos sistemas jurídicos contemporâneos eles têm uma eficácia horizontal, isto é, não atuam somente nas relações entre Estado e os indivíduos: eles adquiriram importância e força normativa também nas relações entre indivíduos/indivíduos e nas relações comunidades/comunidades.

Fixada essa ideia, verifica-se uma delimitação clara na proposta de estudo do planejamento tributário, pois este não corresponde à conduta que acarrete em redução do montante tributário devido, mas é caracterizado estritamente nos atos realizados por sujeitos que buscam operacionalizar, dentre os modelos permitidos pela legislação vigente, estruturas jurídicas que ofereçam menor custo.

Além disso, é neste exato ponto que se analisa a possibilidade de reconhecer que esta liberdade de escolha/deliberação dos agentes para acesso a situações menos desfavoráveis envolve tanto a seleção de “alternativas oferecidas pelo ordenamento jurídico de forma intencional ou não”.

Destaca-se, oportunamente, o entendimento de Malerbi, segundo o qual os contribuintes não atuam para corresponder às expectativas fiscais, mas com base na legislação, *in verbis*⁶⁰:

Sendo o particular livre para escolher dentre as vias jurídicas oferentes pelo direito privado, o meio jurídico para obter determinado resultado econômico, cujo limite – consoante vimos – é o de que não haja incompatibilidade entre os meios de que se serve e os escopos prosseguidos, então o comportamento elisivo, expressado por meio de um negócio indireto, afigura-se um comportamento lícito, permitido, **uma vez que**

⁵⁸ GUTIERREZ, Miguel Delgado. “O Planejamento Tributário e o Business Purpose” – Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 2014, v.231, p. 75.

⁵⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., p. 123.

⁶⁰ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984, p. 28

ninguém é obrigado a salvaguardar em sua ação econômica as ‘expectativas’ do fisco. (g.n.)

Assim, não é possível admitir ao entendimento de que o planejamento tributário limita-se a mera exploração de brechas do ordenamento jurídico. A baliza das escolhas a serem tomadas pelos contribuintes, a partir dos formatos permitidos pela legislação, só pode ser a própria legalidade.

Isto pois, este é o princípio que impõe, em matéria tributária, quais condutas são lícitas, compatíveis com a isonomia e a capacidade contributiva.

Conforme já salientado, o poder de tributar apesar de necessário para manutenção da máquina estatal e para consecução dos objetivos pretendidos pelo Estado de Direito, não é ilimitado, nem irrestrito. Ele surge a partir do pacto federativo e é limitado pela vontade dos cidadãos, traduzida na legislação vigente. Nesse sentido, Barreto frisa o elo inviolável entre a tributação e a legalidade⁶¹:

Legalidade e tributação caminham juntas há muitos séculos. Desde 1215, na Inglaterra, prevalece a máxima segundo a qual não pode haver tributação sem a autorização popular, feita por intermédio de seus representantes, nas casas legislativas (no taxation without representation).

Destarte, a tributação não representa poder ilimitado e autônomo, tendo diversos limites fixados em normas constitucionais e infraconstitucionais, seja na forma de regras ou princípios.

Contudo, não se pode ignorar as divergências na interpretação do direito correspondentes a distinguir as condutas elisivas das evasivas⁶². Isso porque, a referida análise, envolve, muitas das vezes, um processo de descaracterização e requalificação dos fatos jurídicos pelas autoridades administrativas.

De qualquer modo, é evidente que as práticas ilícitas não são passíveis de serem enquadradas no estudo do planejamento tributário, uma vez que consistem tão somente em “condutas sancionadas negativamente pelo ordenamento”⁶³.

Faz-se imprescindível verificar se o ordenamento jurídico brasileiro, em algum momento, atribui mácula aos comportamentos de particulares que se organizam com o fito de

⁶¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. – 1. ed. – São Paulo: Noeses, p. 85.

⁶² BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 23.

⁶³ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 89.

reduzir seu encargo tributário. Para tanto, observaremos se existem, na nossa legislação, vedações quanto às práticas de planejamento tributário.

O advento da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, representou um momento relevante no direito tributário, principalmente na seara do planejamento tributário, uma vez que houve a inclusão de uma cláusula geral antielisão no Código Tributário Nacional, que se encontra no parágrafo único, do art. 116, *in verbis*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. **Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.** (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001 – g.n.)

De antemão, registra-se que será adotado o termo “norma antielisão” em face de sua ampla utilização na doutrina, contudo, não é ignorada a ponderação da Ministra Relatora quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446⁶⁴:

9. De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.

Esse paradigma legislativo se deu no contexto de alteração dos posicionamentos acerca dos limites do planejamento tributário, tanto por parte dos acadêmicos, quanto pelos tribunais que analisavam o tema⁶⁵. Isso pois, se até a década de 90 prevalecia a liberdade dos

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446/DF. Requerente: Confederação Nacional do Comércio. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Ministra Cármen Lúcia, p. 13. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=760366746> Acesso em: 30 out. 2025.

⁶⁵ SANTOS, Rodrigo Baraldo dos. O Planejamento Tributário em Reorganizações Societárias. Coleção Academia-Empresa 12. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 135.

contribuintes em suas operações, salvo os casos de fraude ou simulação, a partir de então, os abusos (de direito e de forma) nas operações de planejamento tributário passaram a ser analisados com maior cautela⁶⁶.

O dispositivo supramencionado discorre sobre a faculdade das autoridades da Administração Tributária de realizar descon siderações dos negócios jurídicos dos quais decorram a exclusão ou a redução de tributos.

Machado alega que dessa alteração legal restou a necessidade de saber quais atos ou negócios jurídicos poderiam ser descon siderados⁶⁷:

Uma interpretação literal do parágrafo único do art. 116 do CTN, acima transcrito, leva-nos a entender que podem ser descon siderados pela autoridade administrativa todos os atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. E a questão essencial concentra-se, então, em saber o que significa “dissimular”, e, mais precisamente, em saber se “dissimular” é um ilícito.

Desse modo, é importante analisar mais a fundo a referida modificação legal para verificar houve alguma elucidação quanto à essas lacunas. Com relação ao texto que adicionava o referido parágrafo único, a “Exposição de Motivos” do “Projeto de Lei e Outras Proposições – Lei Complementar (PLP) n. 77/1999”, afirmava⁶⁸:

A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária descon siderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”.

Nesse ínterim, é importante salientar que o parágrafo único do art. 116 atribuiu à lei ordinária o encargo de disciplinar os procedimentos a serem observado pelo Fisco quando da descon sideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes⁶⁹.

Acerca essa matéria, discorreu o doutrinador Andrade Filho, demonstrando a dificuldade de implementação, nos seguintes termos⁷⁰:

⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **O Desafio do Planejamento Tributário**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.) Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”. 1ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2010. P.14.

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito Op. cit., p. 130.

⁶⁸ Dossiê do Projeto de Lei e Outras Proposições - Lei Complementar (PLP) nº 77/1999 – Câmara dos Deputados da República Federativa do Brasil. p. 21.

⁶⁹ MARINS, James. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário – Volume II – Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 779.

⁷⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., p. 63 e 64.

O problema das normas gerais antielisivas que não veiculam prescrições de dever-ser – do que é permitido, obrigatório ou proibido – é que elas atendem o princípio da legalidade apenas sob o aspecto formal; ou seja, elas não se destinam a permitir que as pessoas analisem as possíveis consequências de seus atos (ações ou omissões) e façam escolhas dentre as situações admitidas na moldura do ordenamento jurídico (...)

Com efeito, é fato notório que essas normas, por um lado, visam concretizar o princípio da isonomia e da capacidade contributiva com a eliminação de práticas que podem levar à diminuição do peso econômico dos tributos por parte dos particulares; mas, de outro lado, eliminam a densidade normativa do princípio da legalidade e fazem escárnio da segurança jurídica.

Sob essa perspectiva, por meio de tais normas, com o suposto intento de prestigiar certos valores (isonomia e capacidade contributiva), depreendemos que outros valores muito caros ao direito tributário, poderiam ser eliminados.

Isso porque, a Administração Tributária, em verdade, estaria em posse de poderes ilegítimos, que a permitiriam desconsiderar situações, bem como reconstruí-las a seu bel prazer.

Nesse sentido, são apontados vícios de constitucionalidade ou mesmo a própria inutilidade da norma implementada:

(...) a depender da interpretação que se dê à denominada norma geral antielisão, albergada pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, dita norma terá de ser considerada inconstitucional ou inútil. Inconstitucional se interpretada de modo a amesquinhar o princípio da legalidade tributária. Inútil se interpretada dentro dos limites desse princípio, porque mesmo sem ela o Fisco já tem desconsiderado diversos atos ou negócios jurídicos por entender que foram praticados com abuso de direito, e os tribunais têm apoiado essa atitude em todos os casos nos quais entende configurado o abuso de direito. (MACHADO, 130)

De toda sorte, válido mencionar que houve um esforço realizado pelo Poder Executivo, configurado pela edição da Medida Provisória (“MP”) nº 66/02, nos artigos 13 a 19, para reger a “figura desconsiderativa”⁷¹, no campo do Direito Tributário, como colocado por Ives Gandra da Silva Martins. Entretanto, a tentativa governamental de instituí-la foi rejeitada, em 2002, pelo Congresso Nacional.

⁷¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. FREIRE, Elias Sampaio; DIAS, Karem Jureidini; QUEIROZ, Mary Elbe. **Grandes questões em discussão no CARF**. São Paulo: FocoFiscal, 2014. p.137-146.

Além disso, a MP supramencionada buscava introduzir, ao nosso sistema jurídico tributário, o conceito de “propósito negocial”, como constava nos parágrafos §1º e §2º do art. 14⁷². Trata-se de conceito formado nos Estados Unidos, o “*business purpose*”, que será detalhado a frente, mas, em síntese, demanda que o negócio jurídico, o empreendimento dos contribuintes, seja motivado por alguma razão negocial e não meramente uma redução do encargo fiscal⁷³.

Nesse sentido, mencionamos, ainda, que o Poder Executivo editou, em 2015, a MP 685 que discorreu sobre a obrigação de declaração de planejamentos tributários. Corretamente, também fora rejeitada pelo Congresso Nacional, pois ela incorria em disposições que não estavam alinhadas com o ordenamento jurídico.

Posicionando-se sobre a rejeição da referida Medida Provisória, Andrade Filho destacou:⁷⁴:

Se essa norma não tivesse sido rechaçada pelo Congresso Nacional, teria atribuído poderes excepcionais às autoridades fiscais que iriam agir com base em critérios não jurídicos que só elas conheciam. Enfim, a Medida Provisória n. 685 tentou normatizar as tais razões extratributárias, mas se perdeu no labirinto da indeterminação semântica que a expressão traz consigo. **De modo autoritário e capcioso, o referido diploma normativo outorgava poderes extraordinários à Receita Federal para atribuir efeitos jurídicos a razões (ou motivos) apresentadas pelo sujeito passivo, acerca dos quais ele nada sabia, já que a lei não continha comandos normativos suficientes para dirigir o seu comportamento.** O julgamento da validade das razões, sejam elas quais fossem, ficaria a cargo exclusivo da Receita Federal, que, por isso, estaria a receber poderes de legislar *ad hoc*, porque a lei também não dirige a sua atuação; ela – a lei – se preocupou apenas e tão somente em atribuir poderes e não em trazer certeza jurídica. (g.n.)

Até o presente momento, não houve promulgação de lei ordinária fixando os procedimentos que devem ser observados, nos termos do parágrafo único, do artigo supramencionado.

⁷² De acordo com os parágrafos mencionados do art. 14 da MP 66/02: “Art. 14 (...)

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato”.

⁷³ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 328.

⁷⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., p. 155.

Nesse diapasão, importa ressaltar que parte da doutrina nacional está alinhada com a lição de Carrazza ao asseverar que *“à míngua da lei ordinária exigida pelo art. 116, parágrafo único, in fine, do CTN, não é dado à Fazenda Pública desconsiderar atos e negócios jurídicos que considere simulados”*⁷⁵.

Contudo, mesmo sem a devida regulamentação, por lei ordinária, como exige expressamente o dispositivo apontado, as autoridades fazendárias vêm efetuando a desconsideração de tais atos, quando entendem conter vícios.

Procedem dessa maneira ao interpretar que as operações utilizadas pelo contribuinte no desenvolvimento de suas atividades se prestam de subterfúgio para obtenção de vantagem tributária supostamente indevida, caracterizando-as como violação ao ordenamento jurídico.

Muitas das vezes, partem da premissa deturpada de que o planejamento tributário *per se* seria uma desoneração ilícita e que *“não teria cabimento a invocação do princípio da estrita legalidade, para permitir consequências tributárias menos onerosas ao particular, posto que seriam contrárias à igualdade tributária (e/ou capacidade contributiva)”*⁷⁶.

Em face dessas autuações, quando determinam a exigência dos créditos tributários da União, contribuintes têm recorrido às instâncias administrativas, iniciando o processo administrativo fiscal⁷⁷.

Caso a autoridade julgadora de primeira instância, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal (“DRJ”), decida de modo desfavorável ao contribuinte, pode este interpor recurso voluntário e, eventualmente, recurso especial ao órgão de segunda instância, o CARF⁷⁸.

Assim, o CARF é o órgão colegiado integrante da estrutura do Ministério da Economia que ficará responsável por julgar os referidos recursos, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”).

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 569.

⁷⁶ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. Op. cit., p. 37

⁷⁷ De acordo com o art. 14 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972: “A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”.

⁷⁸ De acordo com o art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972: “O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial”.

3. PROPÓSITO NEGOCIAL

A teoria do propósito negocial como instrumento para desconconsideração de negócios jurídicos realizados em planejamentos tributários teve origem através de decisão da Suprema Corte dos Estados Unidos, no caso que ficou conhecido como Gregory & Helvering. Nele se discutia a validade de uma reorganização societária⁷⁹.

Era atribuída a operação a falta de propósito negocial na venda e posterior dissolução de uma corporação norte-americana. A Suprema Corte Norte-Americana, em sua decisão, assim se manifestou: “By means which the law permits, a taxpayer has the right to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether to avoid them”. É dizer: utilizando procedimentos admitidos em lei, o sujeito passivo tem o direito de reduzir o que outrora seriam seus impostos, ou evitá-los completamente. Assim, estaria assegurado o direito do contribuinte em desenvolver seu planejamento tributário.

Contudo, a decisão ainda pontuou: “the question for determination is whether what was done, apart from the tax motive, was the thing which the statute intended”, ou seja, a questão fulcral é se o ato incorrido, além da motivação fiscal, guarda relação com a pretensão do ordenamento. Logo, além da economia tributária, o propósito comercial do negócio jurídico deveria ser também existente, sob pena de este ser juridicamente desconconsiderado e requalificado para incidência da tributação evitada.

Em essência, a teoria do propósito negocial⁸⁰, prega que atos e negócios jurídicos que tenham como consequência a redução da carga tributária, devem conter, além do objetivo de redução da carga tributária, de uma finalidade comercial. Assim, a princípio, de acordo com a teoria, os contribuintes não estariam autorizados a adotar condutas de otimização de custos quando estes tenham natureza exclusivamente tributária. A economia fiscal seria uma mera consequência acessória do objetivo principal que é de essência extratributária.

Em que pese a existência de doutrinadores que se posicionam de forma favorável a teoria do propósito negocial, existe também relevante corrente defensora da visão de que o direito ao planejamento tributário no curso do desenvolvimento de atividade econômica não pode ser conjugado com essa tese:

⁷⁹ Disponível em: <https://www.courtlistener.com/opinion/102356/gregory-v-helvering/>. Acesso em: 25 out. 2025.

⁸⁰ CAMINHA, Uinie; LIMA, Elisberg Francisco Bessa. **Planejamento tributário para empreendedores**. Fortaleza: Universidade de Fortaleza, 2014, p. 145-146

Autores respeitabilíssimos, de grande destaque no mundo jurídico em nosso País – como é o caso de Marco Aurélio Greco -, sustentam que a validade ou licitude da escolha de uma forma para a prática de atos ou negócios jurídicos depende de um propósito não tributário – o que significa, em outras palavras, que o contribuinte não tem o direito de optar por determinada forma para a prática de um ato ou negócio jurídico se sua motivação for exclusivamente tributária. A referida doutrina sustenta, em síntese, não existir um direito ao planejamento tributário – tese com a qual não podemos, de nenhum modo, concordar⁸¹.

No direito tributário brasileiro é incontroversa a existência do direito do contribuinte realizar o dito planejamento tributário, - adotar procedimentos com o fito de reduzir a carga tributária - e, além disso, não se pode confundir esse direito com fraudes, atos que ultrapassam as balizas da licitude e que, conseqüentemente, não podem ser entendidas como planejamento legítimo. Nesse interim, Machado destaca que a existência de condutas natureza eminentemente abusivas não afastam a existência do direito à economia fiscal:

Isto, porém, não quer dizer que não exista o direito ao planejamento tributário, que é, a rigor, atividade distinta da fraude fiscal. Direito subjetivo do contribuinte de escolher para a prática de suas atividades a forma que seja menos onerosa do ponto de vista tributário, desde que se mantendo no campo da licitude⁸².

Conforme exposto anteriormente, o direito ao planejamento tributário encontra lastro nos princípios da livre iniciativa e concorrência, além de ter fundamento também em fontes específicas do direito tributário:

Entendido que o fundamento jurídico do planejamento tributário é a base oferecida pelo ordenamento jurídico para sua prática, podemos afirmar que no ordenamento jurídico brasileiro vigente a existência desse fundamento é indiscutível. O exame da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional revela que o planejamento tributário tem efetivo fundamento jurídico nas garantias concernentes à livre iniciativa econômica, no princípio da legalidade em geral, no princípio da legalidade tributária e na inadmissibilidade de tributação por analogia⁸³.

Destarte, estando a teoria do propósito negocial em conflito com os fundamentos do planejamento tributário no Brasil, provavelmente também estará em dissonância com os preceitos jurídicos inerentes ao referido direito do contribuinte. Para essa constatação, basta que se verifique a aplicação da teoria com vistas às essas fontes peculiares ao planejamento

⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 83.

⁸² MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 84.

⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 85.

tributário. Assim, é possível dizer que a aplicabilidade da exigência de propósito negocial no contexto do direito tributário brasileiro merece ao menos três críticas.

Em primeiro lugar, em que pese sua aplicação frequente pelas autoridades fiscais brasileiras e sua discussão por parte de doutrinadores, não houve sua incorporação ao ordenamento jurídico por meio do devido processo legislativo, de modo que carece de poder normativo. Ademais, conforme pontuado por Grunpenmacher, Cavalcante e Ribeiro⁸⁴, os países que aplicam a teoria com coerência e uniformidade já possuem lei específica, dotada de critérios que se amoldam ao cenário fático e jurídico em torno de sua elaboração, diametralmente oposto do que acontece no ordenamento brasileiro, haja vista as proposições legislativas que restaram frustradas:

O manejo abusivo do planejamento tributário fez brotar o ativismo administrativo, tal qual já aconteceu nos demais países. No Brasil, a reação da Administração Tributária aconteceu, primeiramente, com a fiscalização e depois com os órgãos administrativos julgadores, acompanhando o caminhar do mundo. Só que, enquanto nos demais países se buscou um critério próprio, que guardasse conexão com o respectivo sistema jurídico, inclusive estabelecimento procedimentos específicos, tudo dentro de um contexto e depois tipificado em lei, a opção brasileira foi importar, de forma acrítica, todos os critérios utilizados em vários países e passar a aplicar indiscriminadamente todas as figuras existentes, como a seguir será mostrado. Essa cópia, muitas vezes, cometendo os mesmos equívocos já corrigidos alhures, deu-se por meio do pinçamento de figuras apartadas do contexto do sistema em que estavam situadas. A partir daí chegou-se ao momento atual de falta de coerência e de uniformidade de critério com que estão sendo cobrados tributos e julgados os respectivos processos pelos tribunais administrativos, relativamente ao planejamento tributário. Tudo sob o argumento de serem construídos precedentes, como a intenção de flexibilizar a tradição do civil law e buscar uma aproximação com o common law. Nada de novo com relação a isso também. Vale lembrar que, nos EUA, sede do common law, no ano de 2010, foi aprovada uma lei tipificando o critério da substância sobre a forma e do propósito negocial, cuja finalidade era corrigir as distorções que resultaram do combate ao abuso no planejamento tributário por meio de simples precedentes. Igualmente, no Reino Unido, desde o ano de 2009, está se processando discussão semelhante.

⁸⁴ GRUNPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima. QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 478-479.

A legislação tributária nacional não prevê o propósito negocial como requisito para o planejamento tributário ser considerado lícito. O que, de fato, existe é a norma antielisiva, qual seja, o parágrafo único do artigo 116, do CTN. Sendo assim, é evidentemente desarrazoado preponderar a aplicação de um instituto que não emana poder vinculante em prejuízo de um direito com base em normativos vinculantes.

Em segundo lugar, o planejamento tributário é direito do sujeito passivo, possui normatividade e, por consequência, também possui natureza vinculante. A elisão fiscal está garantida aos contribuintes haja vista que possui fundamento jurídico em fontes primárias, inclusive de caráter constitucional.

Um dos dispositivos é justamente a legalidade geral consubstanciada pelo artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988. Na sua perspectiva voltada para o cidadão, é claro que os indivíduos detêm liberdade para fazer tudo o que a lei não proíbe. Assim, não havendo lei que vede o planejamento tributário, ele é indubitavelmente legítimo. Conforme já exposto, ao longo do texto constitucional, também é estabelecido que os entes da federação estão obrigados a editar lei em sentido estrito quando houver a intenção de criar ou aumentar tributos. Acontece que enquanto não editada a respectiva lei instituidora ou majoradora, não há obstáculo que impeça o contribuinte de permanecer na situação de menor ônus fiscal.

Aliás, mesmo que venha a ser promulgada lei que eleve a exação, ainda sim o sujeito passivo poderá manter a carga tributária em montante menor, conforme as possibilidades das situações não abarcadas na nova lei. O artigo 108, parágrafo 1º, do CTN, também corrobora com esse entendimento ao proibir o emprego da analogia para exigir tributo não previsto em lei ou, como exposto, em situações que a lei não abarque.

Por último, mas também com bastante importância, pode-se pontuar que a teoria do propósito negocial não foi adaptada ao contexto brasileiro, mas meramente aplicada sem atenção aos contornos essenciais que lhe deram origem. A teoria teve origem em uma nação de status econômico e sistema tributário diversos do brasileiro. Segundo dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), os Estados Unidos, que se trata de uma economia desenvolvida, optam por tributar mais a renda do que o consumo. Por outro lado, o Brasil, um país cuja economia ainda está em desenvolvimento, tributa mais o consumo do que a renda. A importação de uma tese do norte global não necessariamente trará resultados efetivos para o sul.

Obviamente é possível a utilização de institutos originados de outros países e, além disso, é admitido que até todo o ordenamento jurídico tenha sido criado com base em ideias e sistemas estrangeiros. Contudo, o motivo primordial de ainda serem adotados é que surtiram efeitos positivos. Caso contrário, de certo, já teriam sido eliminados do sistema jurídico nacional.

No caso do uso da teoria da utilidade negocial no Brasil, as dissonâncias já começam nas origens. A teoria advém de um caso jurisprudencial da Suprema Corte americana, enquanto que no Brasil não ganhou a mesma notoriedade nas vias judiciais. Vale destacar que enquanto o sistema americano segue o modelo anglo saxão, em que prevalece a jurisprudência e os costumes, o sistema brasileiro utiliza o sistema romano-germânico, no qual o direito positivo é o ponto central:

Nesse sentido, fica evidente que a Teoria da Utilidade Negocial foi desenvolvida no sistema jurídico anglo saxão, em que se prevalece a tradição jurisprudencial e consuetudinária nas resoluções dos conflitos, não havendo a imprescindibilidade de norma legal positivada. Logo, por esta teoria, possível é a desconsideração, para efeitos fiscais, de negócios jurídicos lícitos, porém sem justificativa econômica, o que torna a interpretação econômica dos direitos tributário e contratual seu fundamento basilar. Deve-se, portanto, ter muita cautela ao propor a aplicabilidade da Teoria da Utilidade Negocial no ordenamento jurídico brasileiro; pois, por estar este fundado no sistema jurídico de origem romano-germânico, é tradicionalmente condicionado à legalidade, especialmente quando se disciplina relação entre os sujeitos tributários. Logo, incorporar conceitos indeterminados e subjetivos, como a intencionalidade da conduta contribuinte, e institutos extrajurídicos, como o econômico e o social, para promover a tributação, é pôr em risco a estrita legalidade e a segurança jurídica do sistema tributário brasileiro⁸⁵.

⁸⁵ CAMINHA, Uinie; LIMA, Elisberg Francisco Bessa. Op. cit., p. 147.

4. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Inicialmente, a partir do período tomado por base para a elaboração da análise (2016 a 2025) dos acórdãos publicados no site no CARF, sobre a aplicação da teoria do propósito negocial, que constam no **Anexo I**⁸⁶, é patente a constatação de que, nesse lapso, o propósito negocial foi um aspecto relevante para exame de planejamentos tributários autuados pelo fisco.

Os resultados encontrados demonstravam o elevado nível de descaracterização de planejamentos tributários pela não constatação de propósito negocial, de modo que de um total de 282 acórdãos analisados, 58% tiveram desfecho desfavorável ao contribuinte. Contudo, somente 31% das decisões foram tomadas por unanimidade de votos, de modo que fica destacada a divergência entre os conselheiros julgadores na análise de casos que envolvem a discussão de existência (ou não) de propósito negocial, e até mesmo a possibilidade de exigência desse requisito para legitimidade do planejamento tributário.

Ademais, restou demonstrado que empresas que realizam planejamentos tributários de acordo com a legislação vigente em operações tidas como transparentes e que possam comprovar o objetivo das atividades realizadas – sejam negociais, societárias, pessoais ou contratuais – têm maiores chances de validação de seus planejamentos pela motivação extratributária.

Em contraposição, a constatação de duração efêmera, ausência de atividade operacional; a realização de operações entre empresas que integram o mesmo grupo econômico e desenvolvem suas atividades sob regime de subordinação; a utilização de documentação inidônea e o curto espaço de tempo entre as operações são relevantes elementos da ausência de propósito negocial em um planejamento tributário. A consequência dessa constatação será a direta descon sideração do planejamento, ainda que estejam preenchidos os requisitos legais.

A seguir serão colacionadas recentes decisões proferidas pelo CARF sobre propósito negocial. Ressalta-se que, considerando a significativa mudança ocorrida no funcionamento do

⁸⁶ BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). Jurisprudência – Consulta Pública. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 25 nov. 2025.

conselho após a Operação Zelotes⁸⁷, em 2015, tomamos como ponto de referência apenas acórdãos publicados no período de 2016 a novembro/2025. Isto se deve ao objetivo metodológico de evitar possíveis distorções nos resultados analisados, tendo em vista as alterações promovidas na estrutura e na composição do CARF.

Veja-se, acórdão nº 9101-002.429⁸⁸, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF (“CSRF”), cuja ementa segue colacionada:

OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INADMISSIBILIDADE.

Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais - entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito comercial.

GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito comercial para sua realização.

O caso trata de auto de infração formalizado em face do contribuinte para cobrança de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), além de Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (“Cofins”) e do Programa de Integração Social (“PIS”). Em síntese, a operação examinada envolve a criação de uma sociedade, por meio de reorganização societária, para diminuir a tributação dos rendimentos da futura alienação de imóveis do contribuinte.

⁸⁷ A Operação Zelotes, da Polícia Federal do Brasil, foi realizada a partir de março de 2015 com objetivo de investigar um esquema de corrupção no âmbito do Conselho de Administração de Recursos Fiscais.

⁸⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-002.429. Recorrente: Transpinho Madeiras Ltda. e Saiqui Empreendimentos Imobiliários Ltda. Relator: Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/11080723307201206_5643670.pdf. Acesso em: 7 nov. 2025.

Ao fim, a venda de imóveis pela sociedade recém-constituída foi caracterizada como resultado operacional, utilizando-se o coeficiente de presunção de lucro de 8%. No entanto, caso a operação fosse realizada de forma direta pelo contribuinte, sem a participação da sociedade recém constituída, os rendimentos seriam tributados em sua integralidade, como ganhos de capital.

A Receita Federal do Brasil considerou que a operação realizada pelo contribuinte foi formalmente lícita, mas, carente de qualquer substância e propósito negocial, uma vez que teria sido constituída apenas para fins de redução da carga tributária sobre as alienações dos imóveis, sendo, portanto, fruto de uma simulação.

Importante destacar alguns elementos que levaram a administração tributária a esta conclusão: (i) a sociedade recém-constituída não possuía qualquer estrutura física; (ii) ausência de mão de obra apta a desenvolver as atividades constantes do objeto do contrato social; (iii) inexistência de empregados; (iv) descapitalização total da empresa após a alienação dos bens imóveis, e posterior distribuição de lucros aos sócios.

No voto do relator, restou consignada a aplicação da teoria do propósito negocial da seguinte forma:

Porém, o que não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais acima expostos entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social, é que, para a adoção dessas operações, seja analisado, única e exclusivamente, o seu aspecto tributário (falta de propósito negocial). Por outro lado, a adoção de operações de reorganização societária, pelas empresas, de forma a esconder, ou subtrair à incidência tributária, a verdadeira operação da qual resulta as operações, implica a consideração dessas operações como simuladas, com a consequente qualificação da multa de ofício aplicada. Isso porque, não possuindo essas operações qualquer propósito negocial, configuram-se, antes, meros artifícios jurídicos, simples truques organizacionais, objetivando burlar a tributação, ao aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas.

A partir da aplicação da teoria do propósito negocial, houve a desconsideração de um planejamento tributário, ainda que formalmente legítimo, sendo este considerado abusivo pela ausência de motivação extratributária (propósito negocial) nas operações efetuadas.

No mérito do acórdão, o relator utilizou a teoria em cotejo com princípios constitucionais da função social da propriedade, do contrato e da justiça social. Para ele, não é

possível analisar tais planejamentos única e exclusivamente de pelo o seu aspecto tributário, sendo necessária alguma motivação capaz de ultrapassar a mera intenção de o contribuinte reduzir ou extinguir o ônus tributário. Ato seguinte ao julgado analisado, houve a negativa de provimento de Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

Adicionalmente, veja-se o acórdão nº 9101-004.817⁸⁹, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, que versa sobre autos de infração lavrados para exigência de IRPJ e CSLL por suposta ausência de oferecimento de ganho de capital decorrente de alienação de participação societária à tributação. A operação discutida envolve a alienação de participação societária pelo contribuinte, adotando uma sequência de operações de reorganização societária, para deslocar a base tributável para uma pessoa jurídica com tributação mais favorecida, com sede no exterior. Confira-se a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOPONIBILIDADE AO FISCO. Não produzem efeitos perante o Fisco as operações realizadas sem qualquer propósito negocial, com o único intuito de reduzir a tributação incidente sobre a operação. Cessão, à empresa estrangeira relacionada, de ações cuja alienação já estava acertada, acompanhada do posterior aumento de capital da detentora original dos ativos com a utilização de parcela relevante dos recursos levantados com a venda, demonstram que a única motivação das operações adotadas pela contribuinte e por sua controladora estrangeira foi promover a artificial redução da tributação incidente sobre o ganho de capital relativo à venda das ações.

Neste caso, a conselheira relatora entendeu que o contribuinte, ao deslocar artificialmente o polo passivo da relação tributária, abusou de seu direito de auto organização, excedendo o limite funcional do direito que lhe é garantido pela legislação tributária. Além disso, foi destacado que, para um planejamento tributário ser oponível ao fisco, é necessário que haja um propósito negocial, de modo que a mera regularidade formal das operações realizadas, não suportada pela realidade, é inoponível ao fisco.

⁸⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-004.817. Recorrentes: Zurich Santander Brasil Seguros e Previdência S.A. e Fazenda Nacional. Relator(a): Cons. Viviane Vidal Wagner. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/16327001725201052_6164225.pdf. Acesso em: 7 nov. 2025.

No mérito do acórdão, foi consignado o fato de que negócios jurídicos realizadas com a mera intenção de reduzir a carga tributária compreendem planejamento tributário abusivo, sendo, portanto, totalmente passível de desconsideração. A relatora sustentou não ser inconstitucional ou ilegal a imposição do critério de propósito negocial em um planejamento tributário, estando essa exigência em perfeita compasso com os princípios constitucionais da função social da propriedade e da isonomia, além dos princípios exigidos dos contratos pela legislação, como a probidade, boa-fé e função social.

Da fundamentação do voto da relatora, ressalta-se:

Adota-se aqui o entendimento de que a estrita legalidade dos atos societários praticados por um grupo econômico é irrelevante na verificação da oponibilidade de seus efeitos tributários ao Fisco. A absoluta ausência de motivação extratributária na engenharia societária adotada em planejamentos tributários torna seus efeitos inoponíveis à Administração Tributária. Se um contribuinte pratica uma série de ações, todas elas perfeitas do ponto de vista formal, movido unicamente pelo objetivo de se excluir da sujeição passiva tributária ou de ser tributado de forma menos onerosa, sem nenhum outro propósito econômico ou negocial que guarde uma mínima relação com seu objeto social, estará configurado planejamento tributário abusivo. Não se quer, com esta afirmação, negar a liberdade que todos os contribuintes têm para se auto-organizar da forma que melhor lhes aprouver. Obviamente tal direito subsiste, mas não pode ser gozado de forma ilimitada, sob o risco de afrontar direitos alheios, notadamente os da coletividade que depende, direta ou indiretamente, do emprego dos recursos arrecadados pelo Estado.

Como se vê, neste julgado, o colegiado máximo da última instância administrativa fiscal federal utilizou diretamente a teoria do propósito negocial, sob o fundamento de que atos e negócios jurídicos com único propósito de economia tributária, ainda que formalmente válidos, constituem planejamento tributário abusivo, sendo, por conseguinte, passíveis de desconsideração. A turma, consequentemente, negou provimento ao recurso especial do contribuinte, mantendo a autuação realizada pela Receita Federal.

A decisão em análise se baseia na ideia de liberdade de auto-organização e planejamento da atividade empresarial do contribuinte, desde que não tenha, exclusivamente, o objetivo de não pagar ou reduzir tributos.

Ante a análise dos dois acórdãos acima, lícito, portanto, indagar: seria, efetivamente, possível realizar um planejamento tributário?

A resposta mais apropriada para tal indagação seria: depende. Com efeito, se em nosso ordenamento jurídico não há regulamentação específica acerca de limites à liberdade de planejar do contribuinte, é possível encontrar entendimentos diametralmente opostos dos julgados ora expostos.

Vejamos acórdão nº 1401-002.644⁹⁰, da 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF, cuja ementa segue transcrita:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE. O fato de os atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que os negócios motivados por economia fiscal não teriam “conteúdo econômico” ou “propósito negocial” e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei, não havendo lei que vede tal prática. Outrossim, no caso concreto, também foi demonstrada causa negocial decorrente do interesse na associação pessoal com o sócio pessoa física, o que é uma justificativa extratributária que se coaduna com a sua participação pessoa no Conselho de Administração e na gestão da empresa, posição que manteve até o ano de 2016. A efemeridade que se verifica no caso concreto é a titularidade das ações pela Holding, e não pelas pessoas físicas, que as detiveram ao longo de 30 anos.

Este caso trata do não recolhimento de IRPJ e CSLL oriundo de ganho de capital que não foi oferecido à tributação pelo contribuinte. Sustentou a fiscalização que, ao analisar, individualmente, cada fase da operação societária efetuada, foi demonstrada a artificialidade da operação, uma vez que não ficou minimamente evidenciado o seu propósito negocial.

Em sede do julgamento do recurso voluntário apresentado pelo contribuinte, o conselheiro relator afirmou que o conceito de propósito negocial não encontra guarida na legislação, o que o torna subjetivo e generalista. Para ele, a inexistência de regulamentação no ordenamento jurídico impossibilita a formação de entendimentos uniformes, de modo que as discussões acerca das motivações para operações societárias se tornam meramente subjetivas, mitigando o alcance princípio da tipicidade cerrada, norteador de formação do direito tributário. Além disso, esse cenário insere o contribuinte em um panorama de incertezas e insegurança jurídica. Da fundamentação do voto condutor, destaca-se:

⁹⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1401-002.644. Recorrente: MCLG Empreendimentos e Participações S.A. Relator: Cons. Daniel Ribeiro Silva. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/16561720111201424_5869658.pdf. Acesso em: 7 de nov. 2025.

É frequente a utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito negocial por meio do qual defende que a simples inexistência sob sua ótica outros motivadores para a operação que não o alcance de uma redução da incidência tributária, tem sido usada como elemento suficiente para invalidar os atos do contribuinte ou o benefício fiscal almejado. Tal lógica ao meu ver se afasta da necessária objetividade da lei tributária, fundada no princípio da tipicidade cerrada, além de afetar a segurança jurídica. Nesse sentido, entendo que a busca da redução de incidência tributária por si só já se constitui em propósito negocial que viabiliza a reorganização societária, desde que cumpridos os demais requisitos.

Nesse interim, o conselheiro finalizou seu voto frisando seu entendimento de que a inexistência de propósito negocial não pode ser suficiente para descon sideração dos efeitos dos negócios jurídicos realizados. Isso porque, a redução da carga tributária, por si só, deve ser considerada um propósito negocial. Como resultado deste julgamento, a o órgão de revisão de lançamentos tributário proferiu decisão favorável ao contribuinte, com o provimento do recurso voluntário.

No mesmo sentido, há também o acórdão nº 9101-005.872⁹¹, que trata da utilização de empresa-veículo na estrutura de aquisição de investimento. A autoridade lançadora realizou a autuação com a imposição de multa de ofício qualificada, atingindo o patamar de 150%, pela suposta utilização de sociedade-veículo no bojo das operações realizadas, restando caracterizada a natureza fraudulenta dos negócios jurídicos adotados.

No julgamento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, a CSRF do CARF decidiu que a aplicação de multa de ofício qualificada na autuação, pela suposta constatação de ausência de um propósito negocial na utilização de sociedade-veículo, implica em “forte descompasso, desalinhamento e desrespeito a determinações legais e conceitos jurídicos que devem ser abordados e tratados devidamente”.

No voto condutor do acórdão, restou definido que a ausência de propósito negocial como motivo de descon sideração de negócios jurídicos lícitos não encontra respaldo na no ordenamento jurídico vigente, além de tal conduta implicar em “prática fiscalizatória contrabandeada de outros sistemas jurídicos”, prevalecendo o entendimento de que o propósito negocial é uma ferramenta útil e válida para identificar a presença de ilicitudes, defeitos,

⁹¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-005.872. Recorrente: Fazenda Nacional. Relator: Cons: Andréa Duek Simantob. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10855724094201170_6546469.pdf. Acesso em: 7 de nov. 2025.

falsidades ou qualquer outra irregularidade prevista em lei, desde que, provando-se, ao final, a materialização de suas hipóteses de ocorrência. Confira-se:

Nessa esteira, a ausência de razões negociais como motivação para desconconsideração de negócios plenamente lícitos, estigmatizando-os como fraudulentos, com a consequente exigência de tributos e aplicação da pena duplicada de 150%, não encontra nenhum respaldo na legislação nacional vigente, sendo prática fiscalizatória importada (ou melhor, contrabandeada) de outros sistemas jurídicos, estrangeiros, o que gera verdadeiro descaminho quando isoladamente utilizada como fundamento de Autos de Infração e Imposição de Multas pelas Autoridades do Poder Executivo, no seu mister.

Como resultado, a CSRF negou provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, entendendo os julgadores que a desconconsideração de operações realizadas, assim como a imposição de multa agravada ao contribuinte pela conclusão da autoridade fiscal de que houve economia tributária, ausente qualquer motivação negocial, não pode ser admitida.

É, portanto, um julgado que representa entendimento bastante favorável à liberdade de auto-organização do contribuinte. Contudo, assim como há diversos outros casos de planejamento tributário em que não houve a utilização da teoria do propósito negocial para exame de planejamento tributário realizado pelo contribuinte, há diversos acórdãos em que negócios jurídicos formalmente válidos foram desconconsiderados por mera ausência de propósito negocial na operação.

CONCLUSÃO

A partir dos julgados administrativos ora analisados, é possível concluir que a utilização da teoria do propósito negocial pelo CARF não possui aplicabilidade definida, ocasionando nítida divergência entre os próprios conselheiros. Alguns defendem que a realização de planejamentos tributários para fins exclusivamente tributários, ou seja, sem qualquer propósito negocial, é inoponível ao fisco, e, conseqüentemente, sujeito a desconconsideração. Outros discordam desse posicionamento, sustentando, entre outros argumentos, que, a utilização da teoria é subjetivista e generalista, tendo em vista a ausência de previsão legal sobre o tema.

A ausência de previsão específica no ordenamento brasileiro e a falta de uniformidade da jurisprudência administrativa sobre o tema são obstáculos para a previsão dos contribuintes quanto aos efeitos fiscais de suas ações, já que um planejamento tributário, ainda que preenchidas as exigências legais, mas sem qualquer motivação senão a de economia fiscal, poderá, ou não, ser desconconsiderado, a depender do entendimento do julgador.

A conclusão a que se chega é que, em que pese a necessidade do cidadão em contribuir com a manutenção da máquina estatal, uma vez que é por meio do tributo uma das formas que a cidadania se opera, não se deve expor o contribuinte a tamanha insegurança jurídica ao realizar operações para a busca de maior eficiência econômica no desenvolvimento de suas atividades, especialmente porque a administração tributária não logrou êxito em delimitar, de forma rigorosa, a divisão entre as situações em que é caracterizada a existência ou não do propósito negocial.

Portanto, ainda que se pretendesse sistematizar as decisões, a bem da segurança jurídica, o que se percebe é que as decisões se diversificam em função dos julgadores, ainda que o órgão julgador seja o mesmo, sendo deixado de lado critérios técnicos capazes de traçar uma linha divisória entre condutas albergadas ou rechaçadas pela legislação.

A desconconsideração de negócios jurídicos desenvolvidos no bojo de planejamentos tributários, comumente capazes de refletir operações de elevados valor e complexidade, através da utilização de uma teoria sem a devida previsão legal no ordenamento jurídico brasileiro, põe severas dúvidas quanto ao respeito pela liberdade de planejamento dos indivíduos, ainda que este direito seja apontado em diversas oportunidades na legislação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. 2ª ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2016.
- ALEMANHA. **Lei Fundamental da República Federal da Alemanha**. Berlim: Parlamento Federal Alemão, 2025. Disponível em: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>. Acesso em: 16 set. 2025.
- ALVES, Marina Vitório. **O dever de pagar tributos: garantia da vida em sociedade**. Percurso Acadêmico, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 212-227. Jul./dez. 2011. Disponível em: <https://periodicos.pucminas.br/percursoacademico/issue/view/240>. Acesso em 16 set. 2025.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2021, p. 66.
- ÁVILA, Humberto. **Planejamento tributário**. Anais do XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. Revista de Direito Tributário, v. 98. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 81.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. – 1. ed. – São Paulo: Noeses, p. 85.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Direito econômico brasileiro**. São Paulo: IBDC, 2000, p. 115.
- BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada** – Série Doutrina Tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 38.
- BRASIL, **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm. Acesso em 30 set. 2025.
- CAMINHA, Uinie; LIMA, Elisberg Francisco Bessa. **Planejamento tributário para empreendedores**. Fortaleza: Universidade de Fortaleza. 2014, p. XXX
- CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 193.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário** – 30. ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 283.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 27.
- DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO, 1789. Universidade de São Paulo: Biblioteca Virtual de Direitos Humanos, 2015.
- DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**, vol. 1, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 32.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; SILVA, Paula Nayara de Oliveira da. **O Princípio da Fraternidade e o Direito Tributário: Um Olhar Para o Futuro**. ROBERTO, Wilson Furtado (org.); CASELATO, Aline Gomes (org.); VEIGA, Guilherme (org.). Liber Amicorum: Homenagem aos 10 anos do Ministro Reynaldo Soares da Fonseca no Superior Tribunal de Justiça. Leme-SP: Mizuno, 2025, p. 887.

FERRARO, Carolina Cantarelle. **Existe o dever fundamental de pagar impostos no sistema tributário brasileiro?** In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (org.). O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência? Belo Horizonte: D'plácido, 2017, p. 47.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1977. 3v., p. 3.

GONÇALVES, Luísa Cortat Simonetti; FABRIZ, Daury Cesar. **Dever Fundamental: a construção de um conceito**. In: DE MARCO, Christian Magnus e outros. Direitos Fundamentais Civis: teoria geral e mecanismos de efetividade no Brasil e na Espanha. Tomo I. Joaçaba: Editora UNOESC, 2013, p. 92.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. – São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 95-100.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **“O Planejamento Tributário e o Business Purpose”** – Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 2014, v.231, p. 75.

GRUNPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima. QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 478-479.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. Tradução de: Marcelo Brandão Cipolla.

ITÁLIA. **Constituição da República Italiana, 1947**. Disponível em: https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg18/file/repository/relazioni/libreria/novita/XVII/COST_PORTOGHESE.pdf. Acesso em: 16 set. 2025.

LEÃO, Martha Toribio. **A (falta de) norma geral antiabuso no direito tributário: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los**. Revista Direito Tributário Atual. v. 40, São Paulo, p. 552.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p. 58.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário** – 40. ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2019, p. 33.

MACHADO, Hugo de Brito. MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de direito tributário** In: MACHADO, Hugo de Brito.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

MARINS, James. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário – Volume II – Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. FREIRE, Elias Sampaio; DIAS, Karem Jureidini; QUEIROZ, Mary Elbe. **Grandes questões em discussão no CARF**. São Paulo: FocoFiscal, 2014

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quatier Latin, 2005, p. 267.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984, p. 28

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 26.

MENEZES, José de Lima. **Deveres fundamentais na Constituição do Brasil: o tributo**. 2003. 190f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal de Pernambuco, Recife, p. 54.

MUÑOZ, Cristian Perez. **Impuestos y justicia distributiva: una evolución de la propuesta de justicia impositiva de Murphy e Nagel**. In: Revista Uruguaia de Ciência Política 16-ICP, Montevideo, 2007, p. 202.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: Os deveres e os custos dos direitos**. Revista da AGU, v. 1, n. 01, 2005. Disponível em: <https://revistaagu.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/525>. Acesso em: 16 set. 2025.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 196.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentado à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 943.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 15. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. p. 5. ISBN 9788553620906. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620906/>. Acesso em: 16 set. 2025.

PEDRA, Adriano Sant'Ana; FREITAS, Rodrigo Cardoso. **A função social da propriedade como um dever fundamental**. Revista da Faculdade de Direito da UFMG, [S.l.], n. 66, p. 53-74, set. 2015. ISSN 1984-1841. Disponível em:

<https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1681/1597>. Acesso em: 16 set. 2025.

POMPEU, Gina; CARNEIRO JR, Antônio Mendes. **Desenvolvimento humano e mínimo vital: uma justa tributação**. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET. Brasília, V. 13, nº 2, p. 30–56, Jul-dez, 2018. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/issue/view/550>. Acesso em: 16 set. 2025.

RIBEIRO, Marcelo Miranda. **A era do controle tributário eletrônico e o direito fundamental à privacidade**. Revista de Direitos e Garantias Fundamentais. Vitória, n. 11, p. 279-300, jan./jun. 2012.

ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. 3. Ed. – Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

SANTOS, Rodrigo Baraldo dos. **O Planejamento Tributário em Reorganizações Societárias**. Coleção Academia-Empresa 12. São Paulo: Quartier Latin, 2014

SARMENTO, Daniel. **Dignidade da pessoa humana: conteúdo, trajetórias e metodologia**. 1ª. ed. 1ª reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 354.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025, p. 581.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **O Desafio do Planejamento Tributário**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.) Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”. 1ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento tributário: limites à norma antiabuso**. Direito Tributário Atual 24/348, São Paulo: IBDT/Dialética, 2010, p. 348. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-Planejamento-Tributario-Limites-a-Norma-Antiabuso.pdf>. Acesso em 30 set. 2025.

SCHWARTZ, Gustavo Carvalho Gomes. **A teoria do dever fundamental de pagar impostos no Brasil: uma análise da doutrina tributária brasileira**. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (org.). O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência? Belo Horizonte: D'plácido, 2017, p. 86.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 742.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 234.

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

ANEXO I – ACÓRDÃOS DO CARF

Jurisprudência do CARF - Ementa: "Propósito Negocial" - Período: 2016 - 11/2025			
#	Acórdão	Data de Publicação	Resultado
1	1002-003.942	08/10/2025	Desfavorável, por unanimidade
2	1301-007.879	14/10/2025	Desfavorável, por voto de qualidade
3	1102-001.755	21/10/2025	Desfavorável, por unanimidade
4	3202-003.001	16/10/2025	Desfavorável, por unanimidade
5	2201-012.363	07/10/2025	Desfavorável, por unanimidade
6	1201-007.271	24/09/2025	Favorável, por maioria
7	1401-007.588	23/09/2025	Favorável, por unanimidade
8	1101-001.702	27/08/2025	Favorável, por unanimidade
9	1402-007.419	26/08/2025	Favorável, por unanimidade
10	1402-007.395	29/07/2025	Favorável, por unanimidade
11	1101-001.698	27/08/2025	Favorável, por unanimidade
12	1401-007.574	26/08/2025	Favorável, por unanimidade
13	2102-003.874	14/08/2025	Desfavorável, por unanimidade
14	2302-004.104	12/08/2025	Desfavorável, por unanimidade
15	1101-001.701	27/08/2025	Favorável, por unanimidade
16	1401-007.521	29/07/2025	Desfavorável, por voto de qualidade
17	2401-012.194	21/07/2025	Desfavorável, por unanimidade
18	2401-012.193	21/07/2025	Desfavorável, por unanimidade
19	2401-012.190	21/07/2025	Desfavorável, por unanimidade
20	2401-012.188	21/07/2025	Desfavorável, por unanimidade
21	2401-012.192	21/07/2025	Desfavorável, por unanimidade
22	2401-012.195	21/07/2025	Desfavorável, por unanimidade
23	2401-012.191	21/07/2025	Desfavorável, por unanimidade
24	2401-012.189	21/07/2025	Desfavorável, por unanimidade
25	1202-001.642	24/07/2025	Desfavorável, por unanimidade
26	1402-007.234	18/02/2025	Desfavorável, por voto de qualidade
27	1201-007.189	25/06/2025	Desfavorável, por maioria
28	1301-007.789	25/06/2025	Favorável, por unanimidade
29	2102-003.735	07/05/2025	Desfavorável, por unanimidade
30	2102-003.734	07/05/2025	Desfavorável, por unanimidade
31	9101-007.314	01/04/2025	Desfavorável, por voto de qualidade
32	1401-007.374	28/01/2025	Favorável, por unanimidade
33	1401-007.373	28/01/2025	Favorável, por unanimidade
34	1401-007.388	30/01/2025	Favorável, por maioria
35	1401-007.372	28/01/2025	Favorável, por unanimidade
36	1201-007.171	20/02/2025	Favorável, por unanimidade
37	1201-007.165	18/02/2025	Favorável, por unanimidade
38	1401-007.384	29/01/2025	Favorável, por unanimidade
39	9101-007.285	04/02/2025	Favorável, por maioria
40	1401-007.370	28/01/2025	Favorável, por unanimidade
41	1402-007.109	11/09/2024	Favorável, por maioria
42	1402-007.107	11/09/2024	Favorável, por voto de qualidade
43	1302-007.311	11/12/2024	Favorável, por maioria

44	1102-001.586	28/01/2025	Favorável, por maioria
45	1102-001.587	28/01/2025	Favorável, por maioria
46	1201-007.072	19/11/2024	Favorável, por maioria
47	1102-001.578	11/12/2024	Desfavorável, por maioria
48	1401-007.313	18/11/2024	Desfavorável, por voto de qualidade
49	1301-007.685	10/12/2024	Favorável, por unanimidade
50	1301-007.686	10/12/2024	Favorável, por unanimidade
51	1402-007.105	10/09/2024	Desfavorável, por unanimidade
52	3202-002.112	27/11/2024	Favorável, por unanimidade
53	9101-007.201	05/11/2024	Favorável, por maioria
54	1401-007.314	18/11/2024	Favorável, por unanimidade
55	2202-011.095	07/11/2024	Desfavorável, por unanimidade
56	1102-001.529	10/10/2024	Desfavorável, por voto de qualidade
57	1402-007.128	09/10/2024	Favorável, por unanimidade
58	1101-001.402	09/10/2024	Desfavorável, por maioria
59	1301-007.589	01/10/2024	Favorável, por unanimidade
60	1301-007.588	11/10/2024	Favorável, por unanimidade
61	1201-006.994	10/09/2024	Favorável, por maioria
62	1301-007.023	13/06/2024	Desfavorável, por voto de qualidade
63	3401-013.365	24/07/2024	Desfavorável, por voto de qualidade
64	1101-001.389	11/09/2024	Favorável, por unanimidade
65	1201-006.998	10/09/2024	Favorável, por unanimidade
66	1401-007.234	11/09/2024	Desfavorável, por voto de qualidade
67	1202-001.311	11/06/2024	Desfavorável, por unanimidade
68	1401-007.139	14/08/2024	Favorável, por maioria
69	1202-001.310	11/06/2024	Desfavorável, por unanimidade
70	1401-007.133	13/08/2024	Favorável, por maioria
71	2402-012.808	07/08/2024	Desfavorável, por voto de qualidade
72	1202-001.344	17/07/2024	Favorável, por maioria
73	1401-007.057	16/07/2024	Favorável, por unanimidade
74	1202-001.337	16/07/2024	Desfavorável, por maioria
75	1402-007.036	17/07/2024	Favorável, por maioria
76	9101-007.066	11/07/2024	Desfavorável, por voto de qualidade
77	2302-003.823	09/07/2024	Desfavorável, por voto de qualidade
78	9101-007.067	11/07/2024	Desfavorável, por voto de qualidade
79	1101-001.353	17/07/2024	Favorável, por unanimidade
80	9101-007.064	10/07/2024	Desfavorável, por maioria
81	9101-007.000	05/06/2024	Desfavorável, por voto de qualidade
82	1201-006.843	12/06/2024	Favorável, por voto de qualidade
83	1401-006.993	10/06/2024	Desfavorável, por voto de qualidade
84	1401-006.992	10/06/2024	Desfavorável, por voto de qualidade
85	3302-014.120	19/03/2024	Favorável, por maioria
86	1401-006.946	13/05/2024	Desfavorável, por voto de qualidade
87	1401-006.901	14/03/2024	Favorável, por unanimidade
88	1401-006.900	14/03/2024	Favorável, por unanimidade
89	9101-006.943	07/05/2024	Favorável, por maioria
90	1004-000.088	11/03/2024	Desfavorável, por voto de qualidade

91	1201-006.328	10/04/2024	Favorável, por unanimidade
92	1401-006.921	09/04/2024	Favorável, por unanimidade
93	1401-006.935	11/04/2024	Favorável, por unanimidade
94	1301-006.875	10/04/2024	Desfavorável, por maioria
95	1401-006.922	09/04/2024	Favorável, por unanimidade
96	1401-006.848	11/03/2024	Desfavorável, por voto de qualidade
97	1302-007.022	13/03/2024	Favorável, por maioria
98	1401-006.831	21/02/2024	Favorável, por unanimidade
99	1302-006.999	20/02/2024	Favorável, por unanimidade
100	1201-006.257	21/02/2024	Favorável, por maioria
101	1201-006.251	20/02/2024	Desfavorável, por maioria
102	1302-007.003	21/02/2024	Favorável, por maioria
103	1201-006.262	22/02/2024	Favorável, por maioria
104	1201-006.261	22/02/2024	Favorável, por maioria
105	1201-006.260	22/02/2024	Favorável, por maioria
106	1301-006.745	20/02/2024	Favorável, por maioria
107	1402-006.710	23/01/2024	Desfavorável, por maioria
108	9101-006.787	06/11/2023	Favorável, por maioria
109	2402-012.257	04/10/2023	Desfavorável, por voto de qualidade
110	2401-011.388	03/10/2023	Desfavorável, por voto de qualidade
111	9101-006.788	06/11/2023	Favorável, por maioria
112	1401-006.758	17/10/2023	Desfavorável, por voto de qualidade
113	1401-006.478	11/04/2023	Favorável, por maioria
114	1401-006.412	14/03/2023	Favorável, por maioria
115	1401-006.411	14/03/2023	Favorável, por maioria
116	9101-006.460	02/02/2023	Desfavorável, por voto de qualidade
117	1301-006.176	17/11/2022	Favorável, por empate pró contribuinte
118	1402-006.193	16/11/2022	Favorável, por empate pró contribuinte
119	1402-006.194	16/11/2022	Favorável, por empate pró contribuinte
120	1302-006.395	15/12/2022	Desfavorável, por unanimidade
121	1302-006.394	15/12/2022	Desfavorável, por unanimidade
122	1301-006.227	18/11/2022	Favorável, por empate pró contribuinte
123	1401-006.291	16/11/2022	Desfavorável, por maioria
124	1401-006.292	16/11/2022	Favorável, por empate pró contribuinte
125	9101-006.365	08/11/2022	Desfavorável, por maioria
126	9101-006.364	08/11/2022	Favorável, por empate pró contribuinte
127	1402-006.106	22/09/2022	Favorável, por empate pró contribuinte
128	1402-006.107	22/09/2022	Favorável, por empate pró contribuinte
129	1402-006.050	21/09/2022	Favorável, por empate pró contribuinte
130	1402-006.051	21/09/2022	Favorável, por empate pró contribuinte
131	2402-010.552	08/11/2021	Desfavorável, por unanimidade

132	2402-010.551	08/11/2021	Desfavorável, por unanimidade
133	2402-010.550	08/11/2021	Desfavorável, por unanimidade
134	9101-006.292	14/09/2022	Favorável, por maioria
135	9101-005.872	11/11/2021	Favorável, por maioria
136	9101-005.876	11/11/2021	Favorável, por maioria
137	2401-009.870	08/09/2021	Desfavorável, por unanimidade
138	2402-010.368	01/09/2021	Desfavorável, por unanimidade
139	2402-010.367	01/09/2021	Desfavorável, por unanimidade
140	2402-010.365	01/09/2021	Desfavorável, por unanimidade
141	1301-004.305	21/01/2020	Desfavorável, por unanimidade
142	1401-004.267	10/03/2020	Desfavorável, por voto de qualidade
143	9101-004.819	03/03/2020	Desfavorável, por voto de qualidade
144	9101-004.817	03/03/2020	Desfavorável, por maioria
145	1301-004.390	12/02/2020	Favorável, por maioria
146	1401-004.192	11/02/2020	Favorável, por maioria
147	9101-004.637	15/01/2020	Desfavorável, por maioria
148	1401-004.194	11/02/2020	Desfavorável, por maioria
149	2402-008.110	04/02/2020	Desfavorável, por maioria
150	2402-008.111	04/02/2020	Desfavorável, por maioria
151	1201-003.561	22/01/2020	Favorável, por maioria
152	9101-004.658	16/01/2020	Favorável, por voto de qualidade
153	1302-004.193	10/12/2019	Favorável, por maioria
154	9101-004.562	03/12/2019	Desfavorável, por maioria
155	1201-003.201	16/10/2019	Desfavorável, por voto de qualidade
156	1402-004.100	15/10/2019	Desfavorável, por voto de qualidade
157	1301-004.133	15/10/2019	Desfavorável, por maioria
158	1401-003.807	15/10/2019	Desfavorável, por voto de qualidade
159	1201-003.203	16/10/2019	Favorável, por maioria
160	9101-004.382	10/09/2019	Desfavorável, por voto de qualidade
161	9101-004.331	07/08/2019	Desfavorável, por voto de qualidade
162	1302-003.712	16/07/2019	Desfavorável, por voto de qualidade
163	3201-005.575	21/08/2019	Favorável, por maioria
164	3201-005.574	21/08/2019	Favorável, por maioria
165	3301-006.477	23/07/2019	Desfavorável, por maioria
166	3301-006.478	23/07/2019	Desfavorável, por voto de qualidade
167	1301-003.984	16/07/2019	Desfavorável, por maioria
168	9101-004.335	07/08/2019	Desfavorável, por voto de qualidade
169	1302-003.556	14/05/2019	Desfavorável, por maioria
170	1302-003.555	14/05/2019	Desfavorável, por maioria
171	1301-003.937	11/06/2019	Favorável, por maioria
172	1301-003.936	11/06/2019	Favorável, por maioria
173	1201-002.982	12/06/2019	Desfavorável, por voto de qualidade
174	1201-002.983	12/06/2019	Desfavorável, por voto de qualidade
175	9101-004.223	05/06/2019	Desfavorável, por maioria
176	2401-006.611	04/06/2019	Desfavorável, por voto de qualidade
177	1401-003.185	19/03/2019	Desfavorável, por voto de qualidade
178	1402-003.905	15/05/2019	Desfavorável, por voto de qualidade

179	1402-003.858	16/04/2019	Desfavorável, por voto de qualidade
180	9101-004.098	09/04/2019	Desfavorável, por voto de qualidade
181	1402-003.857	16/04/2019	Desfavorável, por unanimidade
182	1402-003.851	15/04/2019	Desfavorável, por voto de qualidade
183	1401-003.308	15/04/2019	Favorável, por maioria
184	1402-003.751	21/02/2019	Desfavorável, por unanimidade
185	1402-003.814	20/03/2019	Desfavorável, por unanimidade
186	9101-004.117	10/04/2019	Desfavorável, por maioria
187	1402-003.815	20/03/2019	Desfavorável, por unanimidade
188	1402-003.730	19/02/2019	Desfavorável, por maioria
189	2301-005.929	14/03/2019	Desfavorável, por maioria
190	2301-005.931	14/03/2019	Desfavorável, por maioria
191	2301-005.932	14/03/2019	Desfavorável, por maioria
192	1402-003.736	19/02/2019	Desfavorável, por voto de qualidade
193	9101-004.009	12/02/2019	Desfavorável, por maioria
194	1301-003.656	22/01/2019	Favorável, por maioria
195	1401-003.082	22/01/2019	Favorável, por maioria
196	1401-003.080	22/01/2019	Desfavorável, por maioria
197	1302-003.290	12/12/2018	Favorável, por maioria
198	1302-003.160	17/10/2018	Desfavorável, por maioria
199	2201-004.809	05/12/2018	Desfavorável, por unanimidade
200	1201-002.671	22/11/2018	Desfavorável, por maioria
201	9101-003.885	07/11/2018	Desfavorável, por maioria
202	1402-003.605	11/12/2018	Desfavorável, por unanimidade
203	1301-003.469	20/11/2018	Favorável, por maioria
204	9101-003.740	12/09/2018	Desfavorável, por voto de qualidade
205	1302-003.159	16/10/2018	Favorável, por unanimidade
206	2402-006.696	04/10/2018	Desfavorável, por voto de qualidade
207	9101-003.871	03/10/2018	Desfavorável, por maioria
208	3401-005.293	29/08/2018	Favorável, por unanimidade
209	1401-002.883	18/09/2018	Desfavorável, por voto de qualidade
210	1402-002.963	13/03/2018	Desfavorável, por unanimidade
211	1302-002.986	26/07/2018	Desfavorável, por unanimidade
212	1201-002.357	15/08/2018	Desfavorável, por maioria
213	1301-003.284	14/08/2018	Favorável, por maioria
214	1401-002.835	15/08/2018	Favorável, por unanimidade
215	2202-004.743	10/08/2018	Favorável, por unanimidade
216	2202-004.741	10/08/2018	Favorável, por unanimidade
217	9101-003.620	06/06/2018	Desfavorável, por voto de qualidade
218	1402-003.265	24/07/2018	Desfavorável, por voto de qualidade
219	1401-002.340	09/04/2018	Desfavorável, por unanimidade
220	2201-004.591	03/07/2018	Desfavorável, por maioria
221	1201-002.148	15/05/2018	Desfavorável, por maioria
222	1201-002.247	12/06/2018	Favorável, por maioria
223	9101-003.611	05/06/2018	Desfavorável, por maioria
224	9101-003.446	06/03/2018	Desfavorável, por maioria
225	1401-002.298	14/03/2018	Desfavorável, por maioria

226	1302-002.724	11/04/2018	Favorável, por voto de qualidade
227	1401-002.644	15/05/2018	Favorável, por maioria
228	3301-004.593	18/04/2018	Desfavorável, por maioria
229	1201-002.169	16/05/2018	Desfavorável, por voto de qualidade
230	1201-002.168	16/05/2018	Desfavorável, por voto de qualidade
231	1302-002.623	13/03/2018	Favorável, por unanimidade
232	9101-003.396	05/02/2018	Desfavorável, por voto de qualidade
233	3301-004.486	22/03/2018	Favorável, por unanimidade
234	9101-003.442	06/03/2018	Desfavorável, por maioria
235	1201-002.082	13/03/2018	Favorável, por maioria
236	1201-002.085	14/03/2018	Desfavorável, por voto de qualidade
237	1401-002.196	21/02/2018	Desfavorável, por voto de qualidade
238	9101-003.364	18/01/2018	Desfavorável, por maioria
239	1301-002.761	19/02/2018	Favorável, por maioria
240	1402-002.827	25/01/2018	Desfavorável, por maioria
241	9101-003.365	18/01/2018	Favorável, por maioria
242	9101-003.222	08/11/2017	Desfavorável, por maioria
243	9101-003.254	05/12/2017	Desfavorável, por maioria
244	9101-003.208	08/11/2017	Desfavorável, por voto de qualidade
245	1301-002.608	19/09/2017	Desfavorável, por maioria
246	3301-004.132	26/10/2017	Desfavorável, por maioria
247	1402-002.772	17/10/2017	Desfavorável, por maioria
248	1401-002.076	19/09/2017	Desfavorável, por maioria
249	1402-002.720	15/08/2017	Desfavorável, por maioria
250	9303-005.840	17/10/2017	Desfavorável, por maioria
251	9101-003.074	12/09/2017	Desfavorável, por voto de qualidade
252	1201-001.872	19/09/2017	Desfavorável, por maioria
253	9101-003.077	12/09/2017	Desfavorável, por voto de qualidade
254	1301-002.609	19/09/2017	Desfavorável, por unanimidade
255	1401-001.899	20/06/2017	Desfavorável, por voto de qualidade
256	1402-002.685	26/07/2017	Desfavorável, por maioria
257	9101-003.078	12/09/2017	Desfavorável, por maioria
258	1201-001.871	19/09/2017	Desfavorável, por voto de qualidade
259	1302-002.284	20/06/2017	Favorável, por maioria
260	1302-002.096	11/04/2017	Favorável, por maioria
261	1302-002.097	11/04/2017	Favorável, por maioria
262	3402-004.374	30/08/2017	Desfavorável, por voto de qualidade
263	1402-002.490	16/05/2017	Desfavorável, por maioria
264	9101-003.011	08/08/2017	Desfavorável, por maioria
265	1201-001.811	25/07/2017	Favorável, por maioria
266	3302-004.624	27/07/2017	Desfavorável, por maioria
267	1201-001.830	27/07/2017	Favorável, por unanimidade
268	1401-001.900	20/06/2017	Favorável, por unanimidade
269	1401-001.903	20/06/2017	Favorável, por unanimidade
270	1402-002.513	17/05/2017	Desfavorável, por unanimidade
271	1302-002.126	17/05/2017	Favorável, por maioria
272	1301-002.433	16/05/2017	Favorável, por maioria

273	1301-002.434	16/05/2017	Favorável, por maioria
274	1301-002.278	11/04/2017	Desfavorável, por unanimidade
275	1201-001.618	10/04/2017	Favorável, por maioria
276	1301-002.280	11/04/2017	Favorável, por maioria
277	1302-002.045	15/02/2017	Favorável, por unanimidade
278	1201-001.554	14/02/2017	Favorável, por unanimidade
279	1302-001.978	14/09/2016	Favorável, por unanimidade
280	1401-001.741	05/10/2016	Desfavorável, por maioria
281	1201-001.534	05/10/2016	Favorável, por maioria
282	9101-002.429	18/08/2016	Desfavorável, por maioria