

PAULO ARTHUR CAVALCANTE KOURY

**Limites ao Argumento da Substância sobre a Forma no Direito
Tributário Brasileiro**

Tese de Doutorado

Orientador: Prof. Titular Dr. Humberto Bergmann Ávila

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO-SP

2021

PAULO ARTHUR CAVALCANTE KOURY

**Limites ao Argumento da Substância sobre a Forma no Direito
Tributário Brasileiro**

Tese apresentada a Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na subárea de concentração Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Titular Dr. Humberto Bergmann Ávila.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO-SP

2021

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Koury, Paulo Arthur Cavalcante
Limites ao Argumento da Substância sobre a Forma
no Direito Tributário Brasileiro ; Paulo Arthur
Cavalcante Koury ; orientador Humberto Bergmann
Ávila -- São Paulo, 2021.
261
Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em
Direito Direito Econômico, Financeiro e Tributário) -
Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo,
2021.

1. Direito Tributário. 2. Direito Constitucional
Tributário. 3. Normas Gerais. 4. Substância sobre a
Forma. I. Ávila, Humberto Bergmann, orient. II.
Título.

Nome: Paulo Arthur Cavalcante Koury

Título: Limites ao Argumento da Substância sobre a Forma no Direito Tributário Brasileiro

Tese apresentada a Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na subárea de concentração Direito Tributário.

Banca realizada em:

Resultado:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Dedicado à Daniela, com todo o meu amor.

AGRADECIMENTOS

Esta tese é fruto do trabalho e das reflexões desenvolvidos ao longo de mais de três anos, nos quais recebi inspirações, *inputs*, incentivos, lições, ideias e sugestões de uma série de pessoas, sem as quais o resultado final não seria o mesmo. Cabe, portanto, agradecer a cada uma delas, ainda que breves palavras não façam jus à sua contribuição.

Em primeiro lugar, agradeço ao meu orientador, Prof. Humberto Ávila, não apenas pelas ideias transmitidas em sala de aula e por meio de suas obras e pela leitura atenta e comentários precisos às versões pretéritas desta tese, mas, sobretudo, pela constante inspiração e instigação do espírito acadêmico analítico, rigoroso e questionador. Agradeço também aos demais docentes cujas disciplinas na Faculdade de Direito do Largo de São Francisco tive o prazer de cursar, Professores Luís Eduardo Schoueri, Paulo Ayres Barreto, Pasquale Pistone, João Nogueira e André Mendes Moreira, bem como aos Professores Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera, pelas contribuições em minha Banca de Qualificação.

Ao longo desses anos de dedicação a este trabalho, tive a oportunidade de pesquisar sobre forma e substância nas bibliotecas das Faculdades de Direito de Yale e de Cambridge, às quais sou também profundamente grato. Nesta última instituição, onde cursei o LLM, agradeço, especialmente, às ideias e ensinamentos dos Professores Matthew Kramer, Peter Harris e Lars Vinx, que se revelam em diversos trechos deste trabalho.

Uma tese de doutorado tampouco se desenvolve sem incentivos de fora da academia. Nesse âmbito, agradeço, inicialmente, à minha família, em especial aos meus pais, irmãos e avós, sem cujo carinho, amor e exemplo nem eu nem este trabalho seríamos os mesmos. Sou grato também aos colegas do escritório Aires Barreto, em especial ao Prof. Paulo Ayres Barreto, pelo constante e contínuo incentivo dos meus estudos, desde o início do mestrado.

Por fim, não poderia deixar de agradecer à Daniela, em cujo lado foi integralmente pensado e escrito este trabalho, sem que ela se furtasse de discutir ou questionar qualquer dos pontos aqui tratados, além do amor e companheirismo, igualmente essenciais. À ela e à minha mãe agradeço também pela revisão de cada uma das versões desta tese.

Alle Elementarteilchen sind aus derselben Substanz, aus demselben Stoff gemacht, den wir nun Energie oder universelle Materie nennen können; sie sind nur verschiedene Formen, in denen Materie erscheint. (Werner Heisenberg)¹

Our preferences are about framed problems and our moral intuitions are about descriptions, not substance. (Daniel Kahneman)²

¹ Tradução livre: Todas as partículas elementares são feitas da mesma substância, do mesmo material, que podemos chamar de energia ou matéria universal; elas são apenas formas diferentes nas quais a matéria aparece.

² Tradução livre: Nossas preferências são sobre problemas pré-formatados, nossas intuições morais são sobre descrições, não sobre substância.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **Limites ao Argumento da Substância sobre a Forma no Direito Tributário Brasileiro**. Tese de Doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2021.

RESUMO

Este trabalho visa, de um lado, a definir o conteúdo do argumento da substância sobre a forma, em versão relevante para o Direito Tributário Brasileiro e, de outro, a estabelecer os limites para a aplicabilidade desse argumento, em face do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. Para tanto, o Primeiro Capítulo destina-se à definição do argumento da substância sobre a forma, a partir de um caso paradigmático de sua aplicação no Direito Tributário Brasileiro, esmiuçando-se cada um dos elementos da definição traçada. Essa definição permite diferenciar o argumento da substância sobre a forma do recurso à argumentação contábil em matéria tributária, da discussão sobre as relações entre o Direito Tributário e o Direito Privado, da derrotabilidade de normas tributárias, da rejeição do chamado nominalismo de qualificação e do princípio da verdade material. Ademais, a definição em questão permite verificar os pontos de contato entre o argumento da substância sobre a forma e acepções de “forma” como requisito de existência ou validade de negócios jurídicos ou como elementos essenciais dos negócios jurídicos, bem como identificar uma série de exemplos do emprego do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. O Segundo Capítulo inicia pela refutação crítica de três argumentos que vêm sendo empregados para justificar a prevalência da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro, a partir de uma acepção ampla de simulação, do princípio da capacidade contributiva e da consideração econômica. Em seguida, examinam-se oito princípios constitucionais que apontam para a prevalência *a priori* de critérios formais de qualificação, no Direito Tributário Brasileiro. São eles os princípios do Estado de Direito, o democrático, da separação de poderes, da legalidade, da segurança jurídica, da dignidade humana, da liberdade e da igualdade. O Terceiro Capítulo destina-se a traçar os limites ao argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro, identificando regras de preferência em conflitos entre diversas espécies de critérios de qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário Brasileiro, seja em conflitos da estrutura “forma *versus* forma”, seja em conflitos da estrutura “forma *versus* substância”.

PALAVRAS CHAVE: substância sobre a forma, argumento, limites, Direito Tributário Brasileiro.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **Limits to the Argument of Substance over Form in Brazilian Tax Law**. PhD Thesis. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2021.

ABSTRACT

The present thesis aims, on the one hand, at defining the content of the argument of substance over form, in a relevant version to Brazilian Tax Law and, on the other hand, to establish the limits to the application of such argument, considering the Brazilian Constitutional Tax System. The first chapter defines the argument of substance over form, departing from a paradigmatic example of its application in Brazilian Tax Law, further analysing each of the elements of the definition. The definition allows one to differentiate between the argument of substance over form and recourse to accounting in tax matters, the discussion of the relations between Tax Law and Private Law, defeasibility of tax norms, the rejection of so-called qualification nominalism and the principle of material truth. Furthermore, the definition allows one to identify points of contact between the argument of substance over form and different meanings of “form” as a requirement of existence of contracts and or as the essential elements of a contract, as well as different examples of the usage of the argument of substance over form in Brazilian Tax Law. The second chapter begins with the critical analysis of three arguments that have been employed to justify the prevalence of substance over form in Brazilian Tax Law, with reference to a broad conception of sham, to the ability to pay principle and to economic consideration. Then, the thesis analyses eight constitutional principles that point to the a priori prevalence of formal qualification criteria, in Brazilian Tax Law. They are the principles of Rule of Law, democracy, separation of powers, legality, legal certainty, human dignity and equality. The third chapter is devoted to the limits for the employment of the argument of substance over form in Brazilian Tax Law. It identifies rules of prevalence for conflict between various species of fact qualification criteria to the application of Brazilian Tax Law, either in conflicts with the “form v. form” structure and conflicts with the “form v. substance” structure.

KEY-WORDS: substance over form, argument, limits, Brazilian Tax Law.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **Limites à l'argument de la substance sur la forme dans le droit fiscal brésilien**. Thèse de doctorat. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2021.

RÉSUMÉ

La présente thèse vise, d'une part, à définir le contenu de l'argument de la substance sur la forme, dans une version pertinente au droit fiscal brésilien et, d'autre part, à établir les limites de l'application d'un tel argument, en considérant le système fiscal constitutionnel brésilien. Le premier chapitre définit l'argument de la substance sur la forme, partant d'un exemple paradigmatique de son application dans le droit fiscal brésilien, en analysant plus en détail chacun des éléments de la définition. La définition permet de différencier l'argument de la substance sur la forme de le recours à la comptabilité en matière fiscale, et de la discussion des relations entre le droit fiscal et le droit privé, de la défaisabilité des normes fiscales, du rejet du nominalisme de qualification et du principe de vérité matérielle. Par ailleurs, la définition permet d'identifier des points de contact entre l'argument de la substance sur la forme et les différentes significations de "forme" en tant qu'exigence d'existence de contrats et en tant qu'éléments essentiels d'un contrat, ainsi que différents exemples d'utilisation de l'argument de la substance sur la forme dans le droit fiscal brésilien. Le deuxième chapitre commence par l'analyse critique de trois arguments qui ont été utilisés pour justifier la prédominance de la substance sur la forme dans la législation fiscale brésilienne, en se référant à une conception large de la simulation, au principe de la capacité contributive et à la considération économique. Ensuite, la thèse analyse huit principes constitutionnels qui indiquent la prévalence a priori de les critères de qualification formels, dans le droit fiscal brésilien. Ce sont les principes de l'État de droit, de la démocratie, de la séparation des pouvoirs, de la légalité, de la sécurité juridique, de la dignité humaine et de l'égalité. Le troisième chapitre est consacré aux limites de l'utilisation de l'argument de la substance sur la forme dans le droit fiscal brésilien. Il identifie les règles de prévalence pour les conflits entre diverses espèces de critères de qualification des faits à l'application de le droit fiscal brésilien, soit en conflits avec la structure "forme versus forme" soit en conflits avec la structure "forme versus substance".

Mots clés: substance sur la forme, argumentation, limites, droit fiscal brésilien.

PLANO DA OBRA

INTRODUÇÃO

CAPÍTULO 1 – DEFINIÇÃO DO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA (OU O QUE SIGNIFICA O ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA)

1.1 ELEMENTOS DO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA (OU DEFINIÇÃO INTENSIONAL)

1.2 EXEMPLOS DO EMPREGO DO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA

CAPÍTULO 2 - FUNDAMENTOS DA PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA OU DA FORMA (OU COM BASE NO QUE SE DEFENDE E SE REFUTA O ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA)

2.1 CRÍTICA A TRÊS ARGUMENTOS PELA PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.2 FUNDAMENTOS PARA A PREVALÊNCIA (*A PRIORI*) DA FORMA

CAPÍTULO 3 – LIMITES PARA A APLICAÇÃO DO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO (OU COMO APLICAR O ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA)

3.1 ELEMENTOS DA QUALIFICAÇÃO DE FATOS, ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS PARA A APLICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO: CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO E REGRAS DE PREFERÊNCIA ENTRE ELES

3.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE QUALIFICAÇÃO DE FATOS, ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS

3.3 REGRAS DE PREVALÊNCIA ENTRE CRITÉRIOS DE QUALIFICAÇÃO

CONCLUSÕES

TESES

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	25
1. OBJETO: O ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA (OU OS LIMITES À QUALIFICAÇÃO DOS FATOS, ATOS E NEGÓCIOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO).....	25
2. JUSTIFICATIVA: COMO SE CHEGOU AO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA (EM SUA ORIGEM NOS PAÍSES DE COMMON LAW E NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO)	29
2.1 <i>No DIREITO TRIBUTÁRIO DOS PAÍSES DE COMMON LAW</i>	29
2.2 <i>No DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO</i>	36
3. METODOLOGIA: BASES PARA A RECONSTRUÇÃO DOS LIMITES AO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	42
CAPÍTULO 1 – DEFINIÇÃO DO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA (OU O QUE SIGNIFICA O ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA)	47
1.1 ELEMENTOS DO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA (DEFINIÇÃO INTENSIONAL).....	49
1.1.1 DEFINIÇÃO POSITIVA (OU A ESTRUTURA DO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA)	49
1.1.2 DEFINIÇÃO NEGATIVA (OU ACEPÇÕES DE FORMA E SUBSTÂNCIA QUE NÃO SÃO IGUAIS AO SENTIDO ORA TRATADO)	79
1.2 EXEMPLOS DO EMPREGO DO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA	94
1.2.1 SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA E AS “EMPRESAS-VEÍCULO”	95
1.2.2 SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA E O “BENEFICIÁRIO FINAL”	96
1.2.3 SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA E AS “DEBÊNTURES PARTICIPATIVAS”	98

1.2.4 SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA E O GANHO DE CAPITAL DE ESTRANGEIROS.....	99
1.2.5. CONCLUSÃO PARCIAL	100

CAPÍTULO 2 – FUNDAMENTOS DA PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA OU DA FORMA (OU COM BASE NO QUE SE DEFENDE E REFUTA O ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA) 101

2.1 CRÍTICA A TRÊS ARGUMENTOS PELA PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	102
2.1.1 O ARGUMENTO DA ACEPÇÃO AMPLA DE SIMULAÇÃO.....	102
2.1.2 O ARGUMENTO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	111
2.1.3 O ARGUMENTO DA CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA COMO INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA	121
2.1.4 CONCLUSÃO PARCIAL	134
2.2 FUNDAMENTOS PARA A PREVALÊNCIA (A PRIORI) DA FORMA	135
2.2.1 PRINCÍPIO DO ESTADO DE DIREITO	136
2.2.2 PRINCÍPIO DEMOCRÁTICO E SOBERANIA POPULAR	142
2.2.3 PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DE PODERES	145
2.2.4 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	151
2.2.5 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	156
2.2.6 PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA	161
2.2.7 PRINCÍPIO DA LIBERDADE.....	164
2.2.8 PRINCÍPIO DA IGUALDADE.....	170
2.2.9 CONCLUSÃO PARCIAL	177

CAPÍTULO 3 – LIMITES PARA A APLICAÇÃO DO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO (OU COMO APLICAR O ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA)	181
3.1 ELEMENTOS DA QUALIFICAÇÃO DE FATOS, ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS PARA A APLICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO: CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO E REGRAS DE PREFERÊNCIA ENTRE ELES	182
3.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE QUALIFICAÇÃO DE FATOS, ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS	190
3.2.1 CRITÉRIOS FORMAIS	190
3.2.2 CRITÉRIOS SUBSTANCIAIS	205
3.2.3 CONCLUSÃO PARCIAL	208
3.3 REGRAS DE PREVALÊNCIA ENTRE OS CRITÉRIOS DE QUALIFICAÇÃO	210
3.3.1 FORMA <i>VERSUS</i> FORMA	210
3.3.2 FORMA <i>VERSUS</i> SUBSTÂNCIA	219
3.3.3 CONCLUSÃO PARCIAL	229
CONCLUSÕES	233
TESES	241
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	243

INTRODUÇÃO

“I remember once I was with [Justice Oliver Wendell Holmes]; it was a Saturday when the Court was to confer. It was before we had a motor car, and we jogged along in an old coupé. When we got down to the Capitol, I wanted to provoke a response, so as he walked off, I said to him: ‘Well, sir, goodbye. Do justice!’ He turned quite sharply and he said: ‘Come here. Come here.’ I answered: ‘Oh, I know, I know’. He replied: ‘That is not my job. My job is to play the game according to the rules.’” (Learned Hand)³

“Because neither mine nor the Bishop’s reason is right reason fit to be a rule of our moral actions, we have therefore set up ourselves a sovereign governor”. (Thomas Hobbes)⁴

1. OBJETO: O ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA (OU OS LIMITES À QUALIFICAÇÃO DOS FATOS, ATOS E NEGÓCIOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO)

Esta tese tem dois propósitos. O primeiro propósito é demonstrar que a substância sobre a forma no Direito Tributário consiste no argumento que sustenta a prevalência de critérios externos ao Direito (substância) em detrimento de critérios imediatamente baseados em fontes do Direito (forma), para fins da qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário. Essa definição conduz à conclusão parcial de que, em muitos casos, não ocorre confronto entre substância e forma, mas sim entre diferentes formas, como na hipótese de contraposição entre Direito Civil e contabilidade societária (ou Direito Contábil). Ademais, essa definição conduz à conclusão parcial de que

³ HAND, Learned. A Personal Confession. *In*. **The Spirit of Liberty**. 3. ed. Dilliard, 1960. p. 306-307. Em tradução livre: “Lembro-me de uma vez em que estava com o Ministro Oliver Wendell Holmes. Era um sábado, em que haveria sessão da Corte. Foi antes de termos veículos automotores, então passeávamos em uma velha carruagem. Quando chegamos ao capitólio, eu queria provocar uma resposta, então, enquanto ele saía, eu disse “até breve, sr., faça justiça!”. Ele virou-se abruptamente e disse “venha cá, venha cá”. Eu respondi “eu sei, eu sei”. Ele replicou: “esse não é o meu trabalho. O meu trabalho é jogar o jogo conforme as regras.”

⁴ HOBBS, Thomas. *Apud*. POSTEMA, Gerald. **Bentham and the Common Law Tradition**. 2. ed. Oxford: 2019. p. 108. Em tradução livre: “Como nem a minha razão nem a do bispo são suficientes para governar as nossas ações morais, elegemos um governo soberano”.

o argumento da substância sobre a forma não se identifica com a discussão sobre a autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Privado.

O segundo propósito desta tese é demonstrar que o argumento da substância sobre a forma, no Direito Tributário Brasileiro, deve submeter-se às seguintes regras de preferência: (i) critérios formais de requalificação prevalecem sobre critérios formais constitutivos e regulativos; (ii) critérios formais-constitutivos prevalecem sobre critérios formais-regulativos; (iii) critérios formais-constitutivos e de requalificação prevalecem sobre critérios substanciais; e (iv) critérios formais-regulativos prevalecem sobre critérios substanciais, caso satisfeitas as condições de identidade com o conceito tributário, de compatibilidade da finalidade regulatória e de abrangência. Essas regras de preferência ou meta-argumentos pressupõem a tipologia dos critérios de qualificação, divididos entre: (a) critérios formais (imediatamente baseados em fontes do Direito); (a.1) critérios formais-constitutivos (criam novas possibilidades de comportamentos); (a.2) critérios formais-regulativos (regulam possibilidades de comportamento já existentes); (a.3) critérios formais de requalificação (estabelecem condições normativas para a desconsideração de outros critérios formais); (b) critérios substanciais (baseados em razões externas ao Direito).

A primeira tese tem característica descritiva e a segunda, normativa. A tese descritiva identifica *se* o argumento da substância sobre a forma é utilizado, funcionando como verdadeiro pressuposto para a aplicação das regras de preferência fixadas na tese normativa. As perguntas de pesquisa a serem respondidas são: (i) qual o conteúdo do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário? e (ii) quais os limites para a utilização do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro?

Essas questões de pesquisa refletem diversas dualidades que têm se revelado constantemente em disputas (doutrinárias, administrativas e judiciais) no Direito Tributário Brasileiro, como “formal e substancial”, “aparente e real”, “efetivo e ilusório”. Por detrás disso, parece estar uma insatisfação com a circunstância de que, muitas vezes, existe uma descontinuidade entre a tributação e a riqueza aparentada no mundo dos negócios. Enquanto alguns veem essa desconexão potencial como o maior motivo para que o Direito

Tributário se baseie na forma jurídica e não na substância econômica,⁵ outros veem nessa circunstância o motivo para a persecução da substância pela tributação.⁶

Não obstante, nem os que defendem o argumento da substância sobre a forma, nem aqueles que o rejeitam, costumam preocupar-se em defini-lo. A alusão à “irrealidade”, à “artificialidade”, ao caráter “meramente formal” de estruturas e negócios jurídicos tornou-se um verdadeiro lugar comum (*topoi*) no discurso jurídico. Trata-se de vocábulos empregados em muitos sentidos diferentes, muitas vezes contra e a favor da mesma conclusão.⁷ Ocorre que esse recurso frouxo a termos ambíguos e genéricos obscurece o debate jurídico, que se torna incontrolável. A racionalidade jurídica demanda que uma decisão seja justificável com base em fontes do Direito e em determinados critérios interpretativos.⁸ Nesse passo, não se pode considerar justificada uma decisão por meio do recurso a termos tão ambíguos e genéricos que poderiam justificar o seu extremo oposto. Daí a relevância de identificar os usos efetivos do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário, para possibilitar o seu controle.

Nesse contexto, uma das hipóteses desta tese é a de que o argumento da substância sobre a forma (i) por vezes é utilizado sem que a ele se faça referência expressa e (ii) por vezes é referido nominalmente, mas não é de fato aplicado. Logo, o objetivo deste trabalho não é simplesmente afirmar que a referência à “substância”, à “realidade” ou à “artificialidade” de atos e de negócios jurídicos é permitida ou proibida, mas sim identificar uma estrutura de argumentação⁹ pautada na substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro e fornecer critérios para a sua aplicação.

Ao longo deste trabalho, alguns exemplos serão utilizados para demonstrar o emprego da argumentação com base na substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro, bem como diversos outros aspectos relevantes. Dentre esses exemplos, os seguintes assumem especial relevância: (i) a constituição de pessoa jurídica que adquire investimento em outra pessoa jurídica e é posteriormente incorporada por esta última,

⁵ PREBBLE, John. Ectopia, Formalism and Anti-Avoidance Rules in Tax Law. In. KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems**. *Festschrift* for Robert S. Summers. Berlin: Duncker & Humblot, 1994. p. 380.

⁶ ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 342.

⁷ VIEHWEG, Theodor. **Tópica e Jurisprudência**. Tradução Tércio Sampaio Ferraz Junior. Brasília: Departamento de Imprensa Nacional, 1979. p. 26.

⁸ AARNIO, Aulis. **The Rational as Reasonable**. A Treatise on Legal Justification. Dordrecht: D. Reidel, 1984. p. 188.

⁹ Cf. WOHLRAPP, Harold R. **The Concept of Argument**. A Philosophical Foundation. Tradução Tim Personn. Heidelberg: Springer, 2014. p. 321.

dando ensejo à dedutibilidade fiscal do ágio (“empresa-veículo”); (ii) a dedutibilidade de juros pagos em razão de debêntures atreladas ao resultado da pessoa jurídica emissora (“debêntures participativas”); (iii) a tributação de investimentos feitos no Brasil por meio de fundos ou pessoas jurídicas estrangeiras cujos titulares ou sócios são brasileiros (questão do “beneficiário final”); e (iv) a tributação de ganho de capital na alienação de empresas estrangeiras cujo único ativo é uma sociedade brasileira.

Em um primeiro momento, estes exemplos servirão para demonstrar que o argumento da substância sobre a forma, consoante definido por este trabalho, é efetivamente utilizado no Direito Tributário Brasileiro. Essa circunstância não significa, de modo algum, que o mesmo resultado não pudesse ser obtido por meio do recurso a outro fundamento, mas apenas que o argumento da substância sobre a forma é efetivamente empregado. Uma vez identificada a estrutura do argumento da substância sobre a forma, ver-se-á que o seu emprego vai além das fronteiras do planejamento tributário, muito embora testes relacionados à persecução da substância que estaria por detrás da forma legal sejam apontados como a origem das doutrinas anti-elisão¹⁰. A título de exemplo, ao determinar se certa atividade consubstancia “intermediação” para fins do Imposto sobre Serviços (ISS), o aplicador poderá qualificar os fatos com base em critérios do Direito Civil. No entanto, o argumento da substância sobre a forma é utilizado, nesta hipótese, para justificar a aplicação de critérios externos ao Direito, mediante os quais o aplicador reconstrói um outro conceito de intermediação, diverso daquele a que chegou com base em critérios do Direito Civil.

Em um segundo momento, os quatro exemplos referidos, juntamente com outros, serão confrontados com as regras de preferência relativas à qualificação de fatos, de atos e de negócios jurídicos no Direito Tributário Brasileiro, identificadas a partir da análise da estrutura constitucional. Com isso, demonstra-se a aplicabilidade prática dos critérios para o emprego do argumento da substância sobre a forma delineados neste trabalho.¹¹

Em síntese, o objeto desta tese consiste na definição e na identificação de critérios para a aplicação do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro, mediante um método que permita identificar os casos em que é efetivamente utilizado, e aferir a sua conformidade com o ordenamento jurídico. Assume-se o pressuposto de que a

¹⁰ ROSENBLATT, Paulo. **General Anti-avoidance Rules for Major Developing Countries**. Series on International Taxation, v. 49. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2015. p. 134.

¹¹ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica: a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica**. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 265.

doutrina jurídica deve ser relevante na prática da realização do Direito, de modo que a argumentação doutrinária sirva como instrumento para a tomada de decisão.¹² Busca-se, em outras palavras, oferecer critérios que sejam mais bem definidos e mais coerentes com o ordenamento jurídico do que o atual “estado da arte” relativo ao emprego do argumento da substância sobre a forma.

2. JUSTIFICATIVA: COMO SE CHEGOU AO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA (EM SUA ORIGEM NOS PAÍSES DE COMMON LAW E NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO)

2.1 NO DIREITO TRIBUTÁRIO DOS PAÍSES DE COMMON LAW

Muito embora se possa identificar disputas entre formalistas e substancialistas desde a Roma antiga¹³, parece haver uma relação relevante entre a descrença no formalismo enquanto negação de escolha, ou aplicação mecânica da lei, com o surgimento do argumento da substância sobre a forma em matéria tributária. Trata-se de uma modalidade de argumentação que surgiu no contexto de países de tradição do *common law*, mas que passou a ser utilizada em diversos sistemas de tradição continental,¹⁴ como é o caso do brasileiro.

Naturalmente, há grandes variações na abertura de diferentes sistemas jurídicos ocidentais ao argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário. Historicamente, afirma-se que os tribunais do Reino Unido possuem uma visão muito mais restritiva sobre o seu emprego do que as cortes dos Estados Unidos da América.¹⁵ Não obstante, esses dois países são as principais referências históricas quando se trata da aplicação do argumento da substância sobre a forma em matéria tributária.

¹² FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **A Ciência do Direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 51.

¹³ BEHRENDTS, Okko. Formality and substance in classical Roman law. *In*. KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems**. *Festschrift* for Robert S. Summers. Berlin: Duncker & Humblot, 1994. p. 215.

¹⁴ AVI-YONAH, Reuven; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. **Global perspectives on income taxation law**. Oxford University Press, 2010. p. 103. ROSENBLATT, Paulo. **General Anti-avoidance Rules for Major Developing Countries**. Series on International Taxation, v. 49. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2015. p. 134. MONTANARI, Francesco. **La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario**. Milano: Wolters Kluwer/CEDAM, 2019. p. XXIII.

¹⁵ PREBBLE, John. Ectopia, Formalism and Anti-Avoidance Rules in Tax Law. *In*. KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems**. *Festschrift* for Robert S. Summers. Berlin: Duncker & Humblot, 1994. p. 369.

De maneira geral, apontam-se os Estados Unidos como o local do surgimento do argumento da substância sobre a forma.¹⁶ A sua origem seria uma decisão da Suprema Corte em 1924, no caso *Weiss v. Stearn*, muito embora o caso *Gregory v. Helvering*, de 1935, seja o mais citado.¹⁷ Afirma-se ser este último um caso paradigmático na adoção de uma perspectiva “substantiva” em desfavor do contribuinte, além de ser um dos julgados mais referidos de todos os tempos.¹⁸

Antes desse marco, a Suprema Corte dos Estados Unidos vinha adotando uma postura que poderia ser caracterizada como mais formalista. Por exemplo, em 1838, no caso *Adams v. Bancroft*,¹⁹ o tribunal afirmou que as leis que impõem deveres aos cidadãos nunca devem ser interpretadas além dos limites da linguagem natural, pois deveres jamais podem ser exigidos com base em interpretações dúbias, mas somente com fundamento na linguagem clara e precisa do texto legal.

Contudo, em 1934, quando o Juiz Learned Hand proferiu o voto vencedor em segunda instância no caso *Gregory v. Helvering*, o contexto era outro. O magistrado era um crítico severo do que ele denominava de escola do dicionário (*the dictionary school*), que propugnava pela interpretação literal dos termos legais.²⁰ Em contraposição, o juiz Hand defendia que os magistrados deveriam se perguntar o que o Legislativo teria decidido se o caso lhe tivesse ocorrido no momento da deliberação para a aprovação da lei.²¹ Em que pese não tenha sido essa exatamente a linha seguida no caso *Gregory*, a relação deste com a negativa de aplicação plena dos termos legais é nítida.

O caso *Gregory v. Helvering* refere-se a uma operação societária em que a sra. Gregory, sócia da *United Mortgage Corporation*, queria transferir um ativo da sociedade para a sua pessoa física. Caso o fizesse mediante distribuição de dividendos, seria tributada. Por isso, optou por cindir o ativo para outra empresa, que foi posteriormente liquidada, com a inferior tributação pertinente ao ganho de capital. Ao confirmar a decisão do Juiz Hand que desconsiderara a operação efetivamente realizada, para tributá-la como distribuição de dividendos, a Suprema Corte afirmou, dentre outras coisas, que “os fatos falam por si” e

16 ZIMMER, Frederick. General Report. In. **Cahiers de droit fiscal international**: Form and substance in tax law, v. 87a. Hague: Kluwer Law International, 2002.p. 43.

17 DONALDSON, J. Bruce. When Substance-Over-Form Argument is Available to the Taxpayer. **Marquette Law Review**. 48, 1964. p. 41-42.

18 LIKHOVSKI, Assaf, The Duke and the Lady: Helvering V. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication. **Cardozo Law Review**, Vol. 25, Spring 2004. p. 6.

19 United States Supreme Court. **Adams v. Bancroft**, 1 F. Cas. 84, D. Mass, 1838.

20 MERRILL, Thomas W. Learned Hand on Statutory Interpretation: Theory and Practice." **Fordham Law Review**. 87 (2018). p. 2.

21 *Ibidem*. p. 4.

que decidir de maneira favorável ao contribuinte seria “exaltar o artifício sobre a realidade e privar a previsão legal em questão de qualquer propósito”.²² Cotejando-se essas passagens com o quanto se decidira anteriormente, no caso *Adams v. Bancroft*, percebe-se uma relevante modificação de perspectiva, justamente em favor de uma suposta interpretação mais substancialista, defendida por Hand, em detrimento de uma interpretação mais literal, defendida pelo que este denominava, com algum tom pejorativo, de “escola do dicionário” (*the dictionary school*).²³

Essa mudança de perspectiva coincide, temporal e logicamente, com a ascensão do realismo jurídico norte-americano como escola prevaiente de pensamento acadêmico naquele País. Conforme essa linha de pensamento, o Direito é composto por escolhas discricionárias, determinadas unicamente pelas preferências dos intérpretes.²⁴ Até o início do século XX, prevalecia na academia jurídica norte-americana o pensamento de C. C. Langdell, que defendia que o Direito consistiria em deduções de premissas gerais, inexistindo espaço para escolhas.²⁵ Esse autor tentava aproximar o estudo do Direito à geometria, em que se derivam conclusões específicas a partir de premissas gerais. Contudo, no início do século, autores como Jerome Frank atacaram essa posição, ao defender que o Direito inevitavelmente decorre de experiências dos intérpretes, que guiam as suas escolhas discricionárias, e não de dedução a partir de premissas gerais.²⁶

Embora seja de fato insustentável que o Direito consista em mera dedução de premissas gerais, a ascensão do realismo norte-americano abriu mais espaço para posturas de magistrados que, hoje, poderiam ser qualificadas como mais “ativistas”, como a do juiz Learned Hand. Ora, se o Direito é puramente escolha, nada impede que o magistrado opte pela interpretação que melhor se conforme com as suas preferências. Por esse motivo, muitos dos acadêmicos norte-americanos até hoje defendem que a única solução contra a inevitável discricionariade do intérprete é que ele deixe suas preferências extrajurídicas evidentes.²⁷

No decorrer do século XX, o realismo jurídico norte-americano desenvolveu-se na chamada escola crítica (*critical legal studies*) e na escola da análise econômica do Direito

²² Tradução livre. United States Supreme Court. **Gregory v. Helvering**, 293 U.S. 465, 1935.

²³ MERRILL, Thomas W. Learned Hand on Statutory Interpretation: Theory and Practice. **Fordham Law Review**, v. 87, p. 1, 2018. p. 3.

²⁴ KRONMAN, Anthony. **The Lost Lawyer**. Failing Ideals of the Legal Profession. Cambridge: Belknap, 1993. p. 195.

²⁵ *Ibidem*. p. 172-173.

²⁶ *Ibidem*. p. 190.

²⁷ Cf. CALABRESI, Guido. **A Common Law for the Age of Statutes**. Cambridge: Harvard University, 1982. p. 179.

(*law and economics*), que hoje são prevaletentes na academia jurídica dos Estados Unidos.²⁸ Ambas essas escolas partem do pressuposto de que inexistem qualquer aspecto interno ao Direito que determine como as decisões devem ser tomadas. A escola crítica defende que escolhas políticas (*policy*) exercem um papel fundamental no processo decisório e que elas podem ser compreendidas por meio da distinção sociológica entre posturas altruístas e posturas individualistas.²⁹ De outro lado, a análise econômica visa a determinar as escolhas mais eficientes no Direito, o que resulta na desconsideração de aspectos centrais da prática jurídica para o foco exclusivo em questões de eficiência econômica.³⁰

Para o tema desta tese, basta destacar que estes descendentes do realismo jurídico se alinham perfeitamente ao argumento da substância sobre a forma. Por um lado, da perspectiva da escola crítica, o argumento da substância sobre a forma pode ser justificado como resultado da postura altruísta, vez que ele potencialmente conduziria a uma tributação mais ampla, em um contexto de solidariedade social. Por outro lado, da perspectiva da análise econômica do Direito, é possível examinar a eficiência (e não a permissibilidade) do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário.

Nesse contexto, a Suprema Corte dos Estados Unidos aplicou o argumento novamente, em 1978, ao decidir o caso *Frank Lyon v. United States*, em que a fiscalização tributária pretendia considerar uma alienação com acordo de retrovenda como financiamento, negando deduções de despesas de depreciação do titular da propriedade jurídica de um bem imóvel. Ao examinar o caso, o tribunal afirmou que, na aplicação do argumento da substância sobre a forma, deve-se verificar “as realidades econômicas objetivas de uma transação e não a forma particular que as partes empregaram”.³¹ Contudo, a Corte decidiu que, no caso em tela, haveria uma transação genuína entre múltiplas partes, com substância econômica. É dizer, em que pese o argumento da substância sobre a forma tenha sido aplicado, a decisão foi favorável ao contribuinte.

Desde então, nos Estados Unidos, há quem veja o argumento da substância sobre a forma como o principal critério interpretativo em matéria tributária, dele derivando: (i) o argumento das *step transactions*, conforme o qual uma operação consistente em múltiplos

²⁸ KRONMAN, Anthony. **The Lost Lawyer**. Failing Ideals of the Legal Profession. Cambridge: Belknap, 1993. p. 227-241.

²⁹ Cf. KENNEDY, Duncan. Form and substance in private law adjudication. **Harvard Law Review**, v. 89, 1975. p. 1685. p. 1.724.

³⁰ COLEMAN, Jules. **The Practice of Principle**: In defense of a Pragmatist Approach to Legal Theory. London: Oxford, 2003. p. 23.

³¹ Tradução livre. United States Supreme Court. **Frank Lyon Co. v. United States**, 435 U.S. 561, 1978.

passos deverá ser tratada de maneira unitária, baseada no resultado final almejado;³² e (ii) o critério do propósito negocial (*business purpose doctrine*), conforme o qual, para que uma transação seja considerada válida para fins fiscais, é necessário que ela tenha um propósito econômico “real”, que não somente a diminuição da carga tributária.³³ Apesar de determinados autores entenderem que a jurisprudência da Suprema Corte em matéria tributária teria evoluído de um tratamento largamente baseado na substância para um tratamento largamente baseado na forma,³⁴ o argumento da substância sobre a forma seguiu sendo referido e empregado nos Estados Unidos, inclusive em casos em que sua aplicação favoreceu o contribuinte.³⁵

No entanto, a Suprema Corte nunca explicitou de maneira precisa os testes envolvidos na aplicação do argumento da substância sobre a forma.³⁶ Ademais, a tentativa das cortes de segunda instância de desenvolver uma doutrina baseada em casos (*case law*) para estabelecer os limites e os critérios do argumento da substância sobre a forma resultou em interpretações muito díspares, frequentemente classificadas como caóticas.³⁷

Assim, em razão da incerteza sobre os critérios para determinar o que seria a substância econômica de uma transação,³⁸ em 2010, esse teste foi codificado por meio da seção 1.409 do *Health Care and Education Affordability Reconciliation Act*, que modificou o diploma de consolidação da lei tributária federal (*Internal Revenue Code*) dos Estados Unidos. Consoante esse dispositivo, deve-se considerar que uma transação possui substância econômica se presentes dois requisitos concomitantes, quais sejam: (i) a transação modifica a posição econômica do contribuinte de forma relevante, a par dos efeitos tributários; e (ii) o contribuinte possui propósito substancial (não tributário) para entrar nessa operação. Veja-se que essa definição abandona a contraposição vaga entre “realidade” e “aparência” e estabelece critérios, largamente baseados no propósito

³² KNIGHT, Ray A.; LEE, G. Knight. Substance over Form: The Cornerstone of Our Tax System or a Lethal Weapon in the IRS's Arsenal. *Akron Tax Journal*, 8, 1991. p. 100. AVI-YONAH, Reuven; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. *Global perspectives on income taxation law*. Oxford University Press, 2010. p. 104.

³³ *Ibidem*. p. 104.

³⁴ CUMMINGS JUNIOR, Jasper L. *The Supreme Court, Federal Taxation, and the Constitution*. Washington: American Bar Association, 2013. p. 67.

³⁵ Cf. United States Supreme Court. *PPL Corp. v. Commissioner of Internal Revenue*, 569 U.S. 329, 2013.

³⁶ MADISON, Allen D. The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law. *Santa Clara Law Review*. v. 43, 2002. p. 724.

³⁷ *Ibidem*. p. 722.

³⁸ BEERS, Deborah M.. Host Country. United States. In. *Host Country Taxation of Tax-Motivated Transactions: The Economic Substance Doctrine*. Arlington: BNA International, 2010. p. 82. NETO, Luís Flávio. *Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011. p. 216.

objetivado da transação, para determinar no que consiste a substância que deverá prevalecer sobre a forma.

Não obstante, a chamada doutrina da substância (*substance doctrine*) ainda sofre severas críticas. O'Reilly, por exemplo, afirma que “não há substância econômica na doutrina da substância econômica”³⁹. Conforme o autor, ninguém demonstrou que as transações com lucro independentemente de tributos seriam economicamente ineficientes ou que transações lucrativas, mas economicamente indesejáveis, frequentemente não tenham lucro independentemente de tributos.⁴⁰

Diferentemente do que ocorre nos Estados Unidos, no Reino Unido costuma-se apontar para uma rejeição do argumento da substância sobre a forma em matéria tributária, com grande influência em outros países de *common law*.⁴¹

O caso paradigmático frequentemente referido é o precedente *Inland Revenue Commission v. Duke of Westminster*, julgado em 1936. Tratava-se de determinar a dedutibilidade dos pagamentos anuais feitos pelo duque aos seus empregados, em substituição ao salário mensal, considerando-se a legislação que proibia a dedução de salários, mas permitia a de anuidades. As autoridades tributárias britânicas então argumentaram que o tribunal poderia “ignorar a posição legal e considerar a substância da questão”.⁴² Contudo, a Câmara dos Lordes rejeitou essa pretensão, afirmando que a desconsideração da posição legal implicaria substituir “o metro dourado e reto da lei” pelo “fio torto e incerto da discricionariedade”.⁴³ Conforme o voto do Lorde Tomlin, o que se denominou de “doutrina da substância” consistiria em uma “tentativa de fazer um homem pagar, em que pese ele tenha organizado os seus negócios de modo que o imposto que ora dele se cobra não é legalmente devido”.⁴⁴ Esse caso é largamente considerado como a negação do argumento da substância sobre a forma no Direito inglês.⁴⁵

Não obstante, em 1982, a decisão do caso *Ramsay v. Inland Revenue Commissioners*⁴⁶ de alguma forma relativizou a prevalência da forma, em matéria

³⁹ O'REILLY, Terrance. Economics & Economic Substance. **Florida Tax Review**, v. 9, 2008. p. 799. Tradução livre.

⁴⁰ *Ibidem*. p. 800.

⁴¹ HARRIS, Peter. **International Commercial Tax**. 2. ed. Cambridge: Cambridge University, 2020. p. 37.

⁴² Tradução livre. House of Lords. **Commissioners of Inland Revenue v. Duke of Westminster**, 1936.

⁴³ *Ibidem*.

⁴⁴ *Ibidem*.

⁴⁵ TODD, Neil. Host Country. United Kingdom. In. **Host Country Taxation of Tax-Motivated Transactions: The Economic Substance Doctrine**. Arlington: BNA International, 2010. p. 76.

⁴⁶ House of Lords. **Ramsay v. Inland Revenue Commissioners**. 54 TC 101, 1982.

tributária, nos tribunais ingleses.⁴⁷ Nesse caso, a Câmara dos Lordes examinou um planejamento tributário que envolvia empréstimos cujos efeitos tributários se anulavam, criando uma vantagem tributária. Ao negar os efeitos fiscais dessa operação, o tribunal firmou o que se tornou conhecido como “o princípio” ou a “doutrina Ramsay” (*Ramsay principle* ou *Ramsay doctrine*), ou, ainda, “a doutrina da nulidade fiscal” (*fiscal nullity doctrine*). Conforme essa forma de aproximação, uma série preordenada de transações que contenha um passo inserido apenas por questões fiscais deve ser tratada como uma única transação.⁴⁸ Conforme o Lord Hutton, no caso posterior *McNiven (Inspector of Taxes) v. Westmoreland Investments Ltd.*⁴⁹, o elemento essencial da doutrina Ramsay consiste na artificialidade da transação, devendo-se distinguir entre o mundo real e o mundo imaginário, entre ganhos reais e ganhos irreais. Para alguns, esse caso demonstraria uma tentativa da Câmara dos Lordes de conciliar a doutrina Ramsay com a prevalência das formas legais firmada desde o caso do *Duke of Westminster*.⁵⁰ Desse modo, a doutrina Ramsay somente seria aplicável quando a interpretação da própria lei tributária permitisse concluir que o Parlamento determinou que os tribunais examinassem a transação para além de sua natureza jurídica.⁵¹

Percebe-se que a formulação original da doutrina Ramsey parece aproximá-la do argumento norte-americano das *step-transactions*, que determina a consideração unitária de uma série de transações. Não obstante, a última definição acima referida identifica-se com uma das formulações mais amplas do argumento da substância sobre a forma, baseada em distinções vagas entre o real e o imaginário.

Conclui-se, ante o exposto, que, nos países onde surgiu, o argumento da substância sobre a forma é aplicado de maneira inconsistente e errática no Direito Tributário, havendo muitas discussões a respeito do seu conteúdo e campo de aplicabilidade. Não obstante, essas circunstâncias não impediram que o emprego desse argumento fosse “importado” por

⁴⁷ PREBBLE, John. Ectopia, Formalism and Anti-Avoidance Rules in Tax Law. In. KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems**. *Festschrift* for Robert S. Summers. Berlin: Duncker & Humblot, 1994. p. 370.

⁴⁸ PREBBLE, John. Ectopia, Formalism and Anti-Avoidance Rules in Tax Law. In. KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems**. *Festschrift* for Robert S. Summers. Berlin: Duncker & Humblot, 1994. p. 370.

⁴⁹ House of Lords. **McNiven (Inspector of Taxes) v. Westmoreland Investments Ltd.** UKHL 6, 2001.

⁵⁰ THOMAS, E. W. The Evolution from Form to Substance in Tax Law: The Demise of the Dysfunctional Metwand. **Waikato Law Review**, v. 19, 2011. p. 35.

⁵¹ VELLA, John. Sham, tax avoidance and a ‘realistic view of facts’. In. SIMPSON, Edwin; STEWART, Miranda. **Sham Transactions**. Oxford: Oxford University, 2013. p. 264.

diversas jurisdições, das mais variadas maneiras, inclusive mediante contraposições vagas entre “realidade” e “aparência”. Por exemplo, aponta-se a influência da doutrina em questão relativamente às normas anti-abuso da União Europeia.⁵² O Brasil não é exceção, conforme se passa a demonstrar.

2.2 NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

No Direito Tributário Brasileiro, pelo menos três razões justificam o estudo aprofundado do argumento da substância sobre a forma e dos seus limites. São elas: (i) o surgimento de posições doutrinárias que buscam justificar a aplicação desse argumento em conformidade com a Constituição Federal; (ii) a convergência da legislação societária brasileira ao padrão internacional de contabilidade, que emprega um princípio de substância sobre a forma; e (iii) o acolhimento do argumento por parte de órgãos administrativos de controle de legalidade de lançamentos tributários.

Em primeiro lugar, no âmbito doutrinário, merece destaque a defesa, relativamente recente, da aplicabilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. Rigorosamente, pode-se identificar, desde os anos 1960, autores que propugnavam por uma interpretação econômica dos fatos, de modo que não se “permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou o não pagamento de determinado tributo”.⁵³ Contudo, a doutrina majoritária entendeu que essa visão foi repelida pelo próprio Código Tributário Nacional.⁵⁴ Muito embora o CTN não trate diretamente da qualificação de atos e de negócios jurídicos para fins de aplicação do Direito Tributário, parte da doutrina considera a rejeição do art. 74 do Projeto de CTN apresentado ao Congresso como a negação da substância econômica para a classificação dos atos e negócios jurídicos em matéria tributária.⁵⁵

Contudo, mais recentemente, emergiu uma nova perspectiva doutrinária que busca justificar a prevalência de critérios externos ao Direito (substância) sobre critérios jurídicos

⁵² GUTMANN, Daniel et al. The impact of ATAD on domestic systems: a comparative survey. **European taxation**, v. 57, n. 1, 2017. p. 9.

⁵³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **O Fato Gerador da Obrigação Tributária**. São Paulo: Ed. Financeiras, 1964. p. 43.

⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.070.

⁵⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 184. Em perspectiva crítica, tratando sobre “consideração econômica”, ver: SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 776-777.

(forma) para a qualificação de fatos para fins tributários, com base em determinada leitura da Constituição. Nessa linha, defende-se que o debate em Direito Tributário “deixou de ser um debate formal”⁵⁶ e que “não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas de coexistência; não se trata de sobre + por, mas de com + por valores”⁵⁷. Com isso, afirma-se que, no atual contexto, “a substância é tão importante quanto a forma”.⁵⁸

Nessa perspectiva, defende-se que a oponibilidade de determinada operação em relação ao fisco demandaria a demonstração da “substância do negócio”,⁵⁹ que, para alguns, se confundiria com “o propósito do contribuinte na escolha da forma específica dos atos e negócios jurídicos praticados”.⁶⁰

Contudo, essa argumentação é vaga e seus critérios de aplicação não são bem delimitados. Com efeito, não se define o que seria forma ou substância e não se elucidam os critérios para a aplicação da forma com substância ou desta sobre aquela. Daí a relevância desta tese que, conforme exposto, visa a definir o argumento da substância sobre a forma e delimitar critérios para a sua aplicação no Direito Tributário Brasileiro.

Em segundo lugar, a convergência da legislação societária brasileira ao padrão internacional de contabilidade também justifica o estudo do argumento da substância sobre a forma em matéria tributária.

Com efeito, o Brasil adotou o modelo de contabilidade IFRS (*International Financial Reporting Standards*), para fins societários, em um processo que se iniciou em 2005, com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)⁶¹, tendo culminado com a edição da Lei 11.638/07 e de uma série de atos infralegais que internalizam normas internacionais elaboradas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*), conforme autorização legal conferida à Comissão de Valores Mobiliários (art. 177, § 3º da Lei 6.404/76), ao Conselho Federal de Contabilidade (art. 5º, “f”, do Decreto-Lei 9.295/46, inserido pela Lei 12.249/10) e a outros órgãos normatizadores. Estes últimos atos funcionam como regulamentos da Lei de Sociedades por Ações (Lei 6.404/76 e alterações).

⁵⁶ GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In. **Revista da PFGN**. Ano I, n. 1, jan./jun. 2011. p. 16.

⁵⁷ *Ibidem*.

⁵⁸ *Ibidem*.

⁵⁹ FARIA, Aline Cardoso de. Planejamento Tributário e Compliance: Aspectos Relevantes na Tributação do Agronegócio Brasileiro. In. GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio Andre. **Planejamento Tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. p. 35.

⁶⁰ IBRAHIM, Fábio Zambitte; SCHWARTZ, Gustavo Carvalho Gomes. A Multa Qualificada no Planejamento Tributário Abusivo: uma análise da jurisprudência do CARF. In. GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio Andre. **Planejamento Tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. p. 216.

⁶¹ Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.055/2005.

Neste País, a adoção do padrão contábil internacional para fins societários representou mudanças importantes em todos os aspectos da contabilidade, que, anteriormente, era sobretudo influenciada pela legislação tributária, em um modelo de dependência reversa,⁶² consistente na exigência de que o tratamento fiscal de todos os itens patrimoniais fosse refletido nas demonstrações societárias.

Com a convergência da contabilidade societária brasileira ao padrão IFRS, inclusive no tocante às demonstrações individuais, aponta-se que a fase de reconhecimento contábil de ativos, passivos, receitas e despesas teria se deslocado do paradigma da “forma jurídica” para a “essência econômica” (*substance over form*).⁶³ Para a contabilidade societária, a necessidade da prevalência da essência sobre a forma derivaria da necessidade de representação fidedigna dos fatos econômicos.⁶⁴

Essa circunstância justifica-se pela prevalência da função informativa das demonstrações financeiras no atual paradigma contábil.⁶⁵ Com efeito, a contabilidade societária baseada no padrão IFRS é teleologicamente orientada para essa finalidade informativa. Avalia-se que, com o propósito de “ajudar a estimar o potencial de geração de lucro de uma empresa”, faz-se necessária a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica, uma vez que as potencialidades de geração de caixa não dependem de critérios jurídicos, mas sim de critérios econômicos.⁶⁶ Outrossim, há a preocupação de que registros contábeis em conformidade com a forma jurídica poderiam ser mais facilmente manipulados.⁶⁷

Tamanho é o compromisso da contabilidade societária com essa representação fidedigna dos fatos econômicos que o padrão IFRS buscou afastar-se do paradigma de normatização pautada em regras determinadas para adotar uma normatização por *standards* (normas mais abertas, que deixam as escolhas mais importantes ao aplicador⁶⁸) e princípios

⁶² SCHÖN, Wolfgang. The odd couple: A common future for financial and tax accounting. **Tax Law Review**, v. 58, 2004. p. 3.

⁶³ LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O Direito Contábil – Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações. In. LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. Aproximações e Distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010. v. 1, p. 77.

⁶⁴ Cf. Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. p. 3.

⁶⁵ ALLEY, Clinton; JAMES, Simon. The use of financial reporting standards-based accounting for the preparation of tax returns. **Int'l Tax J.**, v. 31, p. 31, 2005. p. 32.

⁶⁶ CARVALHO, Nelson. Essência x Forma na Contabilidade. In. LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. Aproximações e Distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010. v. 1, p. 378.

⁶⁷ LAW, Jonathan. "Substance over Form". **A Dictionary of Accounting**. Oxford: Oxford University, 2016.

⁶⁸ SCHAUER, Frederick. The Tyranny of Choice and the Rulification of Standards. **J. Contemp. Legal Issues**. 14, 2004. p. 804

(*principles-based regulation*).⁶⁹⁻⁷⁰ A regulamentação contábil por meio de princípios e *standards* aumenta a importância e a proeminência do elaborador das demonstrações contábeis, intérprete dos *standards* e dos princípios contábeis. Nesse passo, chegou-se a prever o chamado “*true and fair override*”, que consiste, basicamente, em uma permissão geral para o afastamento (ou derrotabilidade) das regras (ou *standards*) contábeis, sempre que sua aplicação direta conduzir “a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual”⁷¹. A justificativa desta cláusula estaria em sua capacidade de prevenir a contabilidade contra normas que se tornam obsoletas com o passar do tempo.⁷² Todavia, essa norma parece criar um verdadeiro ambiente de “particularismo sensível a regras” na contabilidade societária, em que a existência da norma não cria uma razão suficiente para segui-la, mas apenas uma presunção de que esta é a forma mais adequada de endereçar a finalidade almejada.⁷³

Em que pesem todos os aspectos positivos da aplicação da substância sobre a forma na contabilidade societária, o privilégio do caráter informativo do balanço patrimonial se dá em detrimento do resultado do exercício (*balance sheet approach*), que muitas vezes se torna mais volátil.⁷⁴ A explicação é simples. A busca pela substância econômica sobre a forma faz com que a contabilidade reflita modificações de cenário econômico, que frequentemente ocorrem de maneira brusca e errática. Isso faz com que o reconhecimento de receitas e despesas contábeis reflita essas oscilações.

Muito embora a contabilidade societária tenha abraçado essa perspectiva, consciente dos seus benefícios e reverses, a sua aplicação ao Direito Tributário é controversa. De um lado, alguns sustentam que o alinhamento da tributação ao padrão IFRS seria uma forma eficiente de combate à elisão fiscal, por meio do “princípio” da prevalência da substância sobre a forma.⁷⁵ De outro, há autores que defendem que a prevalência da

⁶⁹ BLACK, Julia. Forms and paradoxes of principles-based regulation. **Capital Markets Law Journal**. 3, no. 4, 2008. p. 435.

⁷⁰ SPALDING, Albert D.; ODDO, Alfonso. It's time for principles-based accounting ethics. **Journal of business ethics**, v. 99, n. 1, 2011. p. 50.

⁷¹ Item 26, Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis, aprovado pela Resolução CVM - 676/11 e pelo CFC - NBC TG 26 (R4).

⁷² COOK, Allan. Requirement for a true and fair view – A UK standard-setter's perspective. **European Accounting Review**, 6 (4), 1997. p. 693.

⁷³ ALEXANDER, Larry; SHERWIN, Emily. **The rule of rules: Morality, rules, and the dilemmas of law**. Durham: Duke University, 2001. p. 61-63.

⁷⁴ McDONALD, Graeme. **The Taxation of Business Income – Aligning Taxable Income with Accounting Income – A Discussion Paper**. Londres: The Institute for Fiscal Studies, 2002. p. 21.

⁷⁵ SCHÖN, Wolfgang. The odd couple: A common future for financial and tax accounting. **Tax Law Review**, v. 58, 2004. p. 127-128.

“substância sobre a forma” geraria raciocínio analógico e por ficção, que não é admitido relativamente à imposição de tributos.⁷⁶

Nesse cenário, é impossível responder ao impasse sobre a aplicabilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário senão definindo-se esse argumento de maneira analítica. Somente por meio dessa metodologia será possível cotejar cada um dos seus aspectos com as regras e princípios que compõem o Sistema Tributário Nacional, fornecendo-se limites e critérios para a sua aplicação.

Em terceiro lugar, o estudo do argumento da substância sobre a forma é justificado em razão do seu acolhimento por parte de órgãos administrativos de controle de legalidade de lançamentos tributários em algumas manifestações. Há julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF) que afirmam, por exemplo, que a fiscalização tributária teria a prerrogativa de “desconsiderar os atos e negócios jurídicos simulados, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, em buscar a verdade material, com prevalência da substância sobre a forma”.⁷⁷

Veja-se que o argumento da substância sobre a forma, nessa manifestação, parece confundir-se com a simulação, conceito jurídico que efetivamente deve ser empregado, sempre que satisfeitos os seus pressupostos, para a desqualificação de atos e negócios jurídicos para fins tributários (art. 149, VII, do CTN). Essa circunstância parece decorrer da vertente doutrinária que vem defendendo que não seria necessário “batizar a patologia” para a desconsideração de efeitos tributários de atos e negócios jurídicos.⁷⁸ A justificativa para tanto seria a de que o vício do negócio jurídico seria apenas “uma forma simplificada de indicar aquela realidade (por uma ou duas palavras)”.⁷⁹

Não se pode, contudo, concordar com esses fundamentos. Em última instância, eles redundariam na desnecessidade de definir qualquer dos vícios do negócio jurídico que justificam a sua desconsideração pelas autoridades tributárias, em prol de uma suposta prevalência da realidade.

De um lado, a desatenção aos “rótulos” normativos não implicaria atingir a realidade existente fora da linguagem, mas meramente atribuir outro rótulo (arbitrário) ao mesmo relato de fatos. Essa circunstância, no entanto, importa violação ao pressuposto

⁷⁶ ÁVILA, Humberto. Aspectos Polêmicos do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer natureza. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Grupos Econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 27.

⁷⁷ CARF. Acórdão 2402-003.813, 2ª TO, 4ª C, 2ª Sejul, sessão de 16/10/2013.

⁷⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 388.

⁷⁹ *Ibidem*. p. 382.

básico da argumentação jurídica, consistente em sua vinculação ao texto jurídico,⁸⁰ que decorre da própria ideia de Estado de Direito, envolvendo a necessária possibilidade de recondução racional de todas as decisões jurídicas aos textos componentes do sistema legal.⁸¹ Desconsiderar o rótulo jurídico para recorrer a qualquer outro implica desconsiderar o Direito para se valer de outra forma de argumentação.

De outro lado, essa perspectiva que nega a importância dos conceitos jurídicos e das formas específicas de argumentação utilizadas em determinado caso viola a racionalidade jurídica, que demanda a justificação da interpretação e da aplicação do Direito com base em: (i) fontes do Direito; e (ii) critérios interpretativos aceitos no Direito.⁸² O Direito consiste em uma espécie de “objeto-atividade”, que demanda “reconstrução de significados e de estruturas argumentativas de legitimação e fundamentação”.⁸³ Desse modo, negar a relevância dos argumentos efetivamente utilizados (sejam eles o argumento da substância sobre a forma ou qualquer outro) significa tornar o Direito totalmente arbitrário e incontrolável. É justamente isso que se faz ao afirmar que seria desimportante a referência das autoridades administrativas a determinado vício (ou “rótulo”) ou admitir que sejam utilizadas fundamentações alternativas do tipo “trata-se de prevalência da substância sobre a forma, ou simulação, ou abuso de direito”.

O Estado de Direito e a racionalidade da argumentação jurídica inevitavelmente conduzem à relevância da definição, da análise e da perquirição de validade de cada um dos argumentos utilizados na prática jurídica. Por esse motivo, juntamente com as novas perspectivas doutrinárias e com a convergência da contabilidade ao padrão internacional, também o uso do argumento da substância sobre a forma em julgados administrativos, ainda que em conjunto com referências a outros argumentos e conceitos, justifica o seu estudo aprofundado, para o qual se destina este trabalho.

⁸⁰ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**: a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 217.

⁸¹ LAPORTA, Francisco J. **El imperio de la ley**. Una visión actual. Madrid: Trotta, 2007. p. 171.

⁸² AARNIO, Aulis. **The Rational as Reasonable**. A Treatise on Legal Justification. Dordrecht: D. Reidel, 1984. p. 188.

⁸³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 272.

3. METODOLOGIA: BASES PARA A RECONSTRUÇÃO DOS LIMITES AO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Consoante exposto, este trabalho visa a definir o argumento da substância sobre a forma, identificando as suas características necessárias e suficientes (tese descritiva), para, posteriormente, analisar a sua validade perante o Direito Tributário Brasileiro, fornecendo critérios e limites para o seu emprego (tese normativa).

A tese descritiva demanda uma metodologia que permita identificar as características do argumento da substância sobre a forma, separando-o de outros tipos de argumentação. Assim, será adotado o método indutivo para a abstração das características da argumentação calcada na substância sobre a forma. A análise argumentativa consiste no exame de determinado texto com atenção para as suas estruturas argumentativas.⁸⁴ Para tanto, é relevante: (i) identificar o problema envolvido; (ii) entender a estrutura do texto, destacando as proposições e os termos mais relevantes; e (iii) identificar a função de cada passo argumentativo, como a tese, argumentos sucessores e antecedentes.⁸⁵

Aplicando-se essa metodologia, será possível identificar a estrutura argumentativa envolvida no argumento da substância sobre a forma e suas características. A partir dessa definição, será possível identificar a utilização do argumento da substância sobre a forma em decisões e textos doutrinários, ainda que sob outras denominações. Do mesmo modo, será possível discernir outros empregos das expressões “forma” e “substância” no Direito Tributário que não se confundem com as acepções desses termos que são relevantes para o argumento em questão.

Duas qualificações se fazem necessárias. A primeira delas consiste em deixar claro que o significado do argumento da substância sobre a forma identificado neste trabalho não é o único sentido possível de ser atribuído a ele. Não obstante, buscar-se-á a definição do argumento da substância sobre a forma que: (i) efetivamente possua relevância na argumentação jurídica; e (ii) não possa ser imediatamente reduzida a outra categoria do Direito Tributário. O que se pretende, neste trabalho, é identificar a definição do argumento da substância sobre a forma que corresponda ao “caso central” (*central case*)⁸⁶ do emprego dessa terminologia no Direito Tributário Brasileiro. Não há, nessa empreitada, qualquer

⁸⁴ WOHLRAPP, Harold R. **The Concept of Argument**. A Philosophical Foundation. Tradução Tim Personn. Heidelberg: Springer, 2014. p. 315.

⁸⁵ *Ibidem*. p. 321.

⁸⁶ Cf. FINNIS, John. **Natural Law and Natural Rights**. 2. ed. Oxford: Oxford University, 2011. p. 10.

pretensão de abranger todos os usos linguisticamente admissíveis do argumento da substância sobre a forma, o que, além de impossível, seria incoerente. Logo, a definição em questão não poderá ser afastada pela simples indicação de poucos exemplos em que o argumento da substância sobre a forma tenha sido utilizado de maneira diferente.

A segunda advertência diz respeito aos exemplos empregados nesta tese. Muito embora todos os casos referidos ao longo do texto tenham sido efetivamente discutidos na interpretação e na aplicação do Direito Tributário Brasileiro, especialmente no âmbito de procedimentos administrativos, empregam-se versões simplificadas dos mesmos, por dois motivos. De um lado, os fatos relativos aos casos em questão são frequentemente complexos e há a utilização de várias justificativas além do argumento da substância sobre a forma para embasar a tomada de decisão. Por essas razões, o presente texto não poderia ter a pretensão de oferecer uma solução para os referidos casos concretos sem desviar-se integralmente do seu objetivo. De outro lado, a função dos exemplos neste trabalho dogmático não é de criticar ou ratificar decisões tomadas em determinados casos, mas de conferir maior clareza à exposição teórica do argumento da substância sobre a forma e fornecer critérios para guiar a prática jurídica. Versões ideais, resumidas, dos casos analisados cumprem essa finalidade com maior precisão. Desse modo, os exemplos serão sempre os mais simples possíveis com efetiva referência ao ordenamento jurídico brasileiro, visando a clarificar os pontos específicos a que se referem, sem adicionar complexidades desnecessárias.

No que diz respeito à tese normativa, atinente à identificação de critérios e de limites para a aplicação do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro, a metodologia a ser empregada envolve: (i) a análise dos argumentos que vêm sendo utilizados para buscar justificar a aplicação do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro; (ii) a perquirição de fundamentos constitucionais favoráveis e contrários a esse tipo de argumentação; e (iii) a partir do resultado das duas operações anteriores, a reconstrução de critérios intersubjetivamente controláveis para a aplicação do argumento no Direito Tributário nacional.

Em primeiro lugar, a análise crítica dos fundamentos que a doutrina tem utilizado para justificar a aplicação do argumento da substância sobre a forma decorre do caráter argumentativo do Direito. Diferentemente das demais formas de argumentação normativa (moral ou etiqueta, por exemplo), o discurso jurídico pressupõe a necessidade de

fundamentação racional no ordenamento jurídico vigente.⁸⁷ Buscar-se-á, portanto, analisar a coerência entre as posições que sustentam o argumento da substância sobre a forma e os textos jurídicos componentes do ordenamento nacional, com atenção para a circunstância de que há interpretações inaceitáveis, incoerentes com o texto.⁸⁸

Em segundo lugar, a busca de fundamentos favoráveis e contrários ao argumento da substância sobre a forma, no Texto Constitucional, decorre do dever de coerência no Direito. A força de uma argumentação jurídica depende da quantidade e da profundidade das cadeias de argumentos que a suportam.⁸⁹ Por esse motivo, serão analisadas diversas normas constitucionais para determinar a posição do ordenamento jurídico relativamente à argumentação com base na substância sobre a forma. Da mesma forma, serão detidamente analisados os principais fundamentos apontados pela doutrina para justificar a aplicação, em diversas intensidades, do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro.

Em terceiro lugar, este trabalho buscará reconstruir limites e critérios para a aplicação do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Nacional. Por ser uma disciplina hermenêutica, o Direito demanda meios de controle das proposições interpretativas.⁹⁰ A função de controle da dogmática jurídica⁹¹ deve ser voltada aos tipos de argumentos permitidos, obrigados e proibidos na realização do Direito, sem foco exclusivo no resultado da interpretação. Daí a relevância do controle dos argumentos utilizados na realização do Direito Tributário, mediante critérios intersubjetivamente aplicáveis,⁹² coerentes e fundamentados nos textos jurídicos.

Com base nessas três diretrizes metodológicas, busca-se fornecer aos aplicadores do Direito diretrizes para a aplicação do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro que sejam simples e operáveis, mas também refletidas e coerentes com o ordenamento jurídico nacional. Para tanto, em que pese o texto se enquadre como

⁸⁷ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**: a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 217.

⁸⁸ ECO, Umberto. Superinterpretando textos. In. ECO, Umberto. **Interpretação e superinterpretação**. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012. p. 61.

⁸⁹ AARNIO, Aulis. **Essays on the Doctrinal Study of Law**. Heidelberg: Springer, 2011. p. 114. PECZENIK, Aleksander. **On Law and Reason**. Heidelberg: Springer, 2009. p. 260.

⁹⁰ AARNIO, Aulis. **Essays on the Doctrinal Study of Law**. Heidelberg: Springer, 2011. p. 133.

⁹¹ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**: a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 265.

⁹² ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**. n. 29. São Paulo: Dialética/IBDT, 2013. p. 199.

doutrina tributária e seja destinado a todos aqueles que se interessem pela aplicação do Direito Tributário no Brasil, a postura analítica empregada demanda a referência a autores dedicados ao estudo da teoria do Direito, sempre com parcimônia e sem a introdução de complexidades desnecessárias.

CAPÍTULO 1 – DEFINIÇÃO DO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA (OU O QUE SIGNIFICA O ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA)

“Les rapports sociaux sont la matière, le droit en est la forme” (Heirich Triepel)⁹³

A análise da permissão de emprego do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro demanda, necessariamente, a sua definição. Não raro a discussão sobre o tema na doutrina envolve concepções radicalmente distintas sobre o conteúdo do argumento da substância sobre a forma, o que conduz a conclusões diferentes e incomparáveis acerca da permissão ou proibição de sua utilização. Com efeito, há autores que: (i) equiparam o argumento da substância sobre a forma à simulação⁹⁴; (ii) definem o argumento como a identificação de vícios do negócio jurídico⁹⁵; (iii) incorporam definições da Teoria do Direito que possuem finalidades incompatíveis com o argumento da substância sobre a forma empregado no Direito Tributário⁹⁶; e (iv) definem a forma como os elementos essenciais de um negócio jurídico⁹⁷, de modo que a substância corresponderia às demais questões acidentais, que podem ser jurídicas ou não.

Face a concepções tão díspares acerca do conteúdo do argumento da substância sobre a forma e de cada um dos seus componentes, não surpreende que o discurso sobre a permissibilidade desse argumento perante o ordenamento constitucional brasileiro seja caracterizado por posições antagônicas e inconciliáveis.

Nesse contexto, a perquirição da permissibilidade do emprego do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro deve iniciar pela precisão do seu conteúdo. Para tanto, serão identificados seus elementos a partir da dissecação analítica de um exemplo paradigmático da sua aplicação no Direito Tributário brasileiro. Com isso, será formulada uma definição positiva do argumento da substância sobre a forma, mediante

⁹³ TRIEPEL, Heinrich. **Les rapports entre le droit interne et le droit international**. Paris: Hachette, 1925.p. 87. Em tradução livre: “As relações sociais são a matéria e o direito é a sua forma”.

⁹⁴ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 249. De forma similar: CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 238.

⁹⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 238.

⁹⁶ CARVALHO, João Rafael Gândara de. **Forma e Substância no Direito Tributário**. Legalidade, Capacidade Contributiva e Planejamento Fiscal. São Paulo: Almedina, 2016. p. 48.

⁹⁷ OMORI, Felipe Jim. **Forma Jurídica e Tributação**. Dissertação de mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2018.p. 85.

a indicação dos critérios necessários e suficientes para que se possa afirmar estar-se diante desse argumento. Uma vez formulada, a definição vai além do exemplo paradigmático que a inspira, para fornecer um teste ou uma regra de pertencimento ao conceito.⁹⁸ Sempre que determinado argumento preencher as condições da definição, será possível afirmar, com segurança, estar-se diante do argumento da substância sobre a forma.

Em seguida, a identificação dos elementos do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário permitirá apontar as distinções entre essa modalidade de argumentação e outras acepções de “forma” e “formalismo”, que são frequentemente referidas no discurso jurídico e cuja confusão com o argumento em estudo obscurece o debate. Com isso, será formulada uma definição negativa do argumento da substância sobre a forma, caracterizada por alguns usos do termo composto “substância sobre a forma” e de cada um dos seus componentes (especialmente “forma” e “substância”) que *não* correspondem à acepção do argumento tratada neste trabalho.

Por fim, a demarcação das características do argumento da substância sobre a forma possibilitará identificar quatro exemplos em que este é utilizado no Direito Tributário Brasileiro. A descrição de casos de aplicação do argumento da substância sobre a forma não tem qualquer pretensão de exaurir as possibilidades de seu emprego, mas meramente de exemplificá-las. Nesse passo, a identificação dos exemplos em que o argumento é efetivamente empregado no discurso jurídico nacional demonstrará a funcionalidade da definição alcançada, além de torná-la mais clara.

⁹⁸ KELLEY, David. **The Art of Reasoning**. 3. ed. New York: W.W. Norton & Company, 1998. p. 34.

1.1 ELEMENTOS DO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA (DEFINIÇÃO INTENSIONAL)

1.1.1 DEFINIÇÃO POSITIVA (OU A ESTRUTURA DO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA)

1.1.1.1 Análise indutiva

Conforme exposto supra,⁹⁹ busca-se a definição do argumento da substância sobre a forma que: (i) efetivamente possua relevância na argumentação jurídica; e (ii) não possa ser imediatamente reduzida a outra categoria do Direito Tributário. Com isso, identifica-se o caso central do uso desse argumento ou, pelo menos, definição relevante para o no Direito Tributário Brasileiro. Para tanto, emprega-se a análise indutiva a partir de um exemplo que se considera paradigmático da aplicação desse argumento no Direito Tributário Brasileiro.

O exemplo-base eleito consiste na determinação da ocorrência de absorção de patrimônio por incorporação, fusão ou cisão, para fins da aplicabilidade da regra que permite a dedução das contrapartidas de amortização do ágio, relativamente à base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Trata-se de previsão anteriormente constante no art. 7º da Lei 9.532/97 e, atualmente, no art. 22 da Lei 12.973/14.¹⁰⁰

De um lado, para o Direito Civil e Societário, existe uma pessoa jurídica sempre que houver a sua regular constituição para a realização de finalidades compatíveis com o Direito, sem desvio de finalidade nem confusão patrimonial (CC/02, arts. 44 a 50). Cumpridos esses requisitos, para o Direito Privado, a pessoa jurídica funcionará como um centro autônomo de imputação de direitos e deveres¹⁰¹ ou um patrimônio autônomo cujos ativos e passivos não se confundem com os direitos e obrigações dos sócios.¹⁰²⁻¹⁰³ Nessa condição, a pessoa jurídica poderá ser objeto de incorporação, cisão ou fusão, que, na forma do art. 223 da Lei das Sociedades por Ações (LSA), “podem ser operadas entre sociedades

⁹⁹ Cf. Introdução, item 3.

¹⁰⁰ Para uma análise pormenorizada dessas regras no Direito Tributário Brasileiro, cf. nosso: KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. *Tax Book Deviations from Accounting: Brazil's Long Standing Case of Goodwill. Intertax*, v. 45, n. 10. The Netherlands: Kluwer Law International, 2017.

¹⁰¹ KELSEN, Hans. *Pure Theory of Law*. Trad. Max Knight. Clark: Law Book Exchange, 2005. p.176.

¹⁰² COMPARATO, Fábio Konder. *O Poder de Controle na Sociedade Anônima*. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p. 281.

¹⁰³ Para uma exposição ampla das teorias a respeito da natureza da personalidade jurídica, cf.: SALOMÃO FILHO, Calixto. *O Novo Direito Societário: eficácia e sustentabilidade*. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 411-425.

de tipos iguais ou diferentes e deverão ser deliberadas na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais”.

Logo, de maneira simplificada, pode-se dizer que, para o Direito Civil e Societário, haverá uma incorporação sempre que uma pessoa jurídica regularmente constituída sem desvio de finalidade ou confusão patrimonial absorver outra sociedade, tornando-se sucessora em seus direitos e obrigações (LSA, art. 227).

Contudo, não raramente, as autoridades fiscais buscam descaracterizar a incorporação de uma sociedade por outra, especialmente para fins de dedução do ágio, argumentando que teria havido o emprego de uma “empresa-veículo” ou *conduit company*, o que seria proibido pelo ordenamento jurídico brasileiro. Um exemplo ajuda a esclarecer a situação da utilização de “empresa-veículo” para a aquisição de participação societária.¹⁰⁴ Imagine-se os seguintes passos: (i) a sociedade A constituiu a sociedade B e integralizou o seu capital social em dinheiro; (ii) a sociedade B adquiriu a sociedade C; e (iii) a sociedade C posteriormente incorporou a sociedade B. Nesse cenário, houve uma incorporação de uma pessoa jurídica (sociedade B) por outra (sociedade C) para fins do Direito Civil e Societário. Contudo, as autoridades fiscais buscam desqualificar essa operação sob vários argumentos, dentre os quais se destacam os seguintes: (i) os recursos que a sociedade B usou para adquirir a sociedade C decorreram dos aportes de capital da sociedade A; (ii) a sociedade B foi projetada unicamente para possibilitar a aquisição de outra empresa, com a sua consequente e inexorável extinção.¹⁰⁵

Por conta dessas questões, na argumentação das autoridades fiscais, a substância desta operação não autorizaria concluir ter havido efetiva confusão patrimonial entre duas pessoas jurídicas (sociedade B e sociedade C) em decorrência de incorporação. Em outras palavras, a “real” investidora na sociedade C seria a sociedade A, motivo pelo qual não se poderia falar em incorporação da sociedade B pela sociedade C. Logo, a incorporação executada seria meramente formal, devendo ser desconsiderada em favor da substância da operação.

Com base nesse exemplo, para identificar os elementos necessários e suficientes do argumento da substância sobre a forma, deve-se verificar a função de cada passo

¹⁰⁴ Cf. DIAS, Karem Jureidini *et al.* Ágio. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. VASCONCELOS, Breno Ferreira; SILVA, Daniel Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (coord.). **Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF**. São Paulo: Max Limonad/FGV Direito SP, 2016. p. 293.

¹⁰⁵ O exemplo é inspirado no seguinte caso: CSRF, Acórdão 9101-002.213, sessão de 3 de fevereiro de 2016.

argumentativo, como a tese, argumentos sucessores e antecedentes,¹⁰⁶ reconstruindo o discurso a partir de sua estrutura. Por meio dessa metodologia, é possível decompor analiticamente o argumento baseado na “substância sobre a forma” e reconstruí-lo com a seguinte estrutura:

- (i) o Direito (forma jurídica) estabelece que um negócio jurídico deve ser classificado como incorporação sempre que uma pessoa jurídica regularmente constituída sem desvio de finalidade ou confusão patrimonial absorver outra sociedade, tornando-se sucessora em seus direitos e obrigações;
- (ii) a caracterização da incorporação levada a efeito pelo Direito não se mostra adequada para retratar a “realidade” econômica;
- (iii) para retratar a realidade econômica, outros critérios seriam mais adequados, como a proveniência dos recursos utilizados para adquirir a outra pessoa jurídica C e a finalidade da criação da pessoa jurídica B (substância);
- (iv) aplicando-se os critérios adequados para retratar a realidade econômica ao caso, conclui-se não ter ocorrido efetiva incorporação entre pessoas jurídicas;
- (v) os critérios constantes do argumento (iii) – substância - devem prevalecer sobre os critérios constantes do argumento (i) – forma, para fins da qualificação do negócio jurídico para a aplicação do Direito Tributário.

Nessa dissecação analítica, o argumento da “substância sobre a forma” encontra-se sinteticamente previsto no passo (v), que congrega a sua característica principal, constante na prevalência de critérios substanciais sobre critérios formais na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário.

Nesse passo, faz-se necessário definir: (i) o que se entende por “substância”; (ii) o que se entende por “forma”; (iii) o que se entende por “sobre”; e (iv) qual o contexto no qual ocorre esse tipo de argumentação.

Por meio da análise desses elementos, será possível traçar uma definição do argumento da substância sobre a forma por gênero próximo e diferença específica.¹⁰⁷ Isto é, será identificada a classe à qual pertence esse elemento, bem como as suas características particulares, que o afastam de outros elementos da mesma classe.

¹⁰⁶ WOHLRAPP, Harold R. **The Concept of Argument**. A Philosophical Foundation. Tradução Tim Personn. Heidelberg: Springer, 2014. p. 321.

¹⁰⁷ PFORDTEN, Dietmar von der. About Concepts in Law. In. HAGE, Jaap C.; PFORDTEN, Dietmar von der (eds.). **Concepts in law**. Dordrecht: Springer, 2009. p. 24.

1.1.1.2 Elementos da definição

1.1.1.2.1 *Argumento pela prevalência de critérios (sobre)*

Primeiramente, deve-se ter em mente que o argumento da substância sobre a forma é, antes de qualquer coisa, um argumento (gênero). Trata-se de uma proposição que visa a justificar determinada decisão em relação à qualificação de fatos para a aplicação do Direito.¹⁰⁸

De modo simplificado, pode-se afirmar que o Direito consiste em um complexo de decisões e argumentos, que consubstanciam razões a favor ou contra determinadas decisões.¹⁰⁹ Com efeito, as estruturas normativas que compõem o Direito são constantemente reconstruídas por meio de um processo argumentativo, em que uma sequência de proposições justifica a aceitação da proposição final.¹¹⁰ Conforme exposto,¹¹¹ o Direito é uma espécie de argumentação normativa que demanda reconstrução de estruturas argumentativas de fundamentação com base em textos jurídicos e parâmetros argumentativos.

Nesse contexto, definir-se a substância sobre a forma como um argumento significa afirmar que, uma vez efetivamente empregado na prática, esse argumento gerará uma razão para a decisão que concorrerá com outras para determinar como o Direito deve ser aplicado ao caso.¹¹² Razões são considerações que contam a favor de agir-se de determinada maneira.¹¹³ Contudo, a própria permissibilidade de que o argumento da substância sobre a forma venha a concorrer com outras razões para fins da tomada de decisões no âmbito do Direito Tributário dependerá de sua aderência aos textos que compõem o sistema de Direito positivo. Trata-se de questão que será analisada no segundo capítulo desta tese.

Para fins da definição do argumento da substância sobre a forma, basta fixar que se trata de uma proposição proferida em um contexto argumentativo, que poderá (ou não) justificar a tomada de determinada decisão para a qualificação de atos, fatos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário. Por exemplo, no caso da amortização fiscal

¹⁰⁸ WOHLRAPP, Harold R. **The Concept of Argument**. A Philosophical Foundation. Tradução Tim Personn. Heidelberg: Springer, 2014. p. xiv.

¹⁰⁹ ATIENZA, Manuel. **Curso de Argumentación Jurídica**. Madrid: Trotta, 2013. p. 20.

¹¹⁰ WOHLRAPP, Harold R. **The Concept of Argument**. A Philosophical Foundation. Tradução Tim Personn. Heidelberg: Springer, 2014. p. xiv.

¹¹¹ Cf. Introdução, Item 3.

¹¹² HAGE, Jaap C. **Construction or Reconstruction?** On the function of argumentation in the Law. Maastricht: Maastricht European Private Law Institute, Working Paper n° 2011/37. p. 22.

¹¹³ SCANLON, Thomas M. **Being realistic about reasons**. Oxford: Oxford University, 2014. p. 108.

do ágio envolvendo “empresa-veículo”, o argumento da substância sobre a forma é utilizado como uma razão para concluir pela inexistência de efetiva fusão entre sociedades e pela consequente indedutibilidade dessa despesa relativamente às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Indo-se mais a fundo, porém, percebe-se que o argumento da substância sobre a forma, no exemplo referido, determinaria a preferência da qualificação da operação conforme a origem dos recursos e as finalidades da pessoa jurídica, em prejuízo de sua qualificação baseada em critérios jurídicos para a constituição e a incorporação de pessoas jurídicas. Logo, rigorosamente, ele funciona como um meta-argumento, porque fornece razões para a preferência de um entre dois possíveis argumentos (qualificação substancial ou qualificação jurídica).

Nesse passo, é possível afirmar que o argumento da substância sobre a forma consubstancia uma proposição que visa a justificar a prevalência de critérios substanciais, que são externos ao Direito (ou nele não incorporados), em prejuízo de critérios jurídicos (formais) para a classificação de fatos, atos e negócios jurídicos, para fins tributários.

Trata-se do oposto do conceito de opacidade das razões jurídicas, termo cunhado por Raz (*opaqueness of rules*), que o emprega para explicar que as regras são razões para uma determinada ação, mesmo que não apontem para nenhum aspecto positivo da ação que pregam.¹¹⁴ Para esse autor, aceitar uma regra jurídica significa tratá-la como uma razão que exclui outras questões, que, inexistisse a regra, poderiam ser tomadas em consideração.¹¹⁵ A existência de uma regra jurídica que determina o pagamento de contribuição social a entidade paraestatal, por exemplo, elimina considerações sobre os méritos e os deméritos dessa instituição, que seriam relevantes caso determinada empresa fosse decidir por fazer, ou não, uma doação à referida instituição, na ausência da regra. De modo contrário, o argumento da substância sobre a forma determina a prevalência dessas razões externas ao Direito em relação a razões que lhe são internas e que deveriam excluir as primeiras.

Logo, pode-se concluir que o argumento da substância sobre a forma pertence ao gênero dos argumentos empregados no Direito, assim entendidas as proposições que visam a justificar determinada decisão no âmbito do Direito. Sua primeira característica (ou diferença específica) consiste em se tratar de um argumento que estabelece uma regra de preferência de um tipo de critérios (substanciais) sobre outro tipo de critérios (formais).

¹¹⁴ RAZ, Joseph. **Between authority and interpretation**: On the theory of law and practical reason. Oxford: Oxford University, 2009. p. 205.

¹¹⁵ RAZ, Joseph. **Practical reason and norms**. Oxford: Oxford University, 2002. p. 76.

Até o presente momento, definiu-se apenas o conceito de argumento que trata do emprego de razões sobre outras razões, mas ainda não foram definidos os conceitos de forma e substância. É o que se passa a fazer.

1.1.1.2.2 Baseados em razões externas (substância)

A “substância”, no argumento da substância sobre a forma, é frequentemente referida como a qualificação de um ato, fato ou negócio jurídico com base na realidade econômica a ele subjacente. Essa constatação descarta, desde já, a possibilidade de que a substância, para fins do argumento em questão, signifique “essência” entendida filosoficamente como a propriedade que é única de algo, aquilo que distingue uma coisa das demais, ou “aquilo que se diz ser em virtude de si mesma”.¹¹⁶

Pelo contrário, a substância, no argumento em questão, identifica-se com critérios que, em primeiro lugar, não derivam imediatamente de fontes do Direito, definidas como os textos dotados de autoridade no ordenamento jurídico.¹¹⁷ Essa circunstância poderia conduzir a uma definição negativa do conceito de substância, identificando-o com critérios externos ao Direito, por não serem derivadas de textos dotados de autoridade. Contudo, antes de adotar essa definição, deve-se perquirir se o conceito em questão é efetivamente negativo ou se, contrariamente, seria possível definir o conceito de substância a partir de características positivas.¹¹⁸

Nesse passo, um primeiro impulso seria o de identificar o conceito de substância com características econômicas do fato, ato ou negócio jurídico examinado. Com efeito, quando se trata da substância sobre a forma na contabilidade societária, por exemplo, fala-se em “refletir a realidade econômica subjacente”.¹¹⁹ Da mesma forma, no Direito Tributário, é frequente a referência ao conteúdo econômico de direitos.¹²⁰ Além disso, alguns autores identificam a substância sobre a forma como uma maneira de acoplamento

¹¹⁶ ARISTÓTELES. **Metafísica**. 2. ed. Tradução Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2012. p. 185.

¹¹⁷ Cf. item 1.1.1.2.3, abaixo.

¹¹⁸ KELLEY, David. **The Art of Reasoning**. 3. ed. New York: W.W. Norton & Company, 1998. p. 42.

¹¹⁹ LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade**. Uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2014. p. 61.

¹²⁰ VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, s.d. p. 160.

entre o sistema jurídico e o sistema econômico, empregando a terminologia de Luhmann.¹²¹⁻¹²²

No entanto, a análise do emprego efetivo do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário revela que nem sempre as razões que se busca aplicar podem ser identificadas como econômicas. Retomando o exemplo da incorporação para fins da amortização fiscal do ágio, identificou-se, acima, como razões substanciais tomadas em consideração pelo aplicador do Direito: (i) a origem financeira dos recursos empregados para a aquisição da pessoa jurídica C; e (ii) o propósito da criação da pessoa jurídica B. Trata-se de razões que não dizem respeito a aspectos econômicos, mas sim a aspectos financeiros (fluxo de caixa) e aspectos volitivos (motivo). Nesse passo, não se pode dizer que a substância, no argumento da substância sobre a forma, equivalha unicamente a razões econômicas ou à existência de um propósito negocial que não a economia tributária, na operação engendrada pelo contribuinte.¹²³ Com efeito, diversos outros aspectos são considerados como substância, na aplicação central do argumento da substância sobre a forma.

Outro motivo para concluir-se que a substância, no argumento da substância sobre a forma, não se reduz a razões econômicas, diz respeito à ausência de critérios econômicos seguros para classificar atos e negócios jurídicos. Em termos gerais, a ciência econômica é conceituada como o estudo de como indivíduos, empresas, o governo e outras organizações fazem escolhas na sociedade e como essas escolhas afetam o emprego de recursos.¹²⁴ Nesse passo, pode-se dividir o estudo econômico entre a economia positiva, que visa a descrever as trocas de mercado, construindo modelos para prever efeitos de mudanças conjunturais ou políticas específicas e a economia normativa, dedicada à avaliação de políticas alternativas, mediante o sopesamento de custos e benefícios.¹²⁵ A economia positiva poderia, em princípio, fornecer critérios econômicos para a classificação de fatos, atos e negócios jurídicos. Contudo, não é esse o desiderato ao qual os economistas se dedicam. A economia positiva analisa, por exemplo, a equivalência econômica entre diferentes tributos, concluindo que um imposto sobre a renda é idêntico ao imposto sobre valor agregado sem

¹²¹ HIKAKA, Geraldine; PREBBLE, John. Autopoiesis and general anti-avoidance rules. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 21, n. 7, 2010. p. 558.

¹²² Cf. LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Tradução Klaus A. Ziegart. Oxford: Oxford University, 2004. p. 381 e ss.

¹²³ Assim: SUMMERS, Robert S. A critique of the business-purpose doctrine. **Oregon Law Review**, v. 41, 1961. p.42, NR 24.

¹²⁴ STIGLITZ, Joseph E.; WALSH, Carl. E. **Economics**. 4. ed. New York: W.W. Norton & Co, 2006. p. 6.

¹²⁵ STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the Public Sector**. 3. ed. New York: W.W. Norton & Company, 1999. p. 19

isenção para investimento.¹²⁶ Adicionalmente, no tocante à tributação da renda das empresas, a economia positiva analisa se o tributo, na realidade econômica incide sobre os sócios, sobre os empregados ou sobre os consumidores, a depender de vários fatores.¹²⁷ Trata-se de questões totalmente distintas daquelas que o aplicador do argumento da substância sobre a forma julgaria relevantes.

É dizer, na análise puramente econômica, não há espaço para critérios precisos de classificação de determinados atos ou negócios jurídicos. Ainda que se pretendesse buscar tais critérios, possivelmente se chegaria à conclusão de que, da perspectiva econômica, o grupo econômico agiria como um só agente, inexistindo sentido em quaisquer das mudanças societárias ocorridas dentro dele. Logo, não são puramente econômicos os critérios empregados no argumento da substância sobre a forma.

Na realidade, a análise do exemplo-base permite concluir que a substância, nesse contexto, nada mais é do que uma generalização efetuada em conta de determinadas características que o intérprete-aplicador julga relevantes. No exemplo-base, o aplicador julgou relevantes, para determinar se existe uma incorporação, a origem financeira dos recursos empregados na aquisição da pessoa jurídica que viria a ser a incorporadora e o motivo da criação da pessoa jurídica incorporada. Em casos similares submetidos à apreciação das autoridades administrativas federais, afirma-se, por exemplo, que seria um requisito essencial para a caracterização de uma pessoa jurídica a “organização dos fatores da produção, pois o fim lucrativo de criação de novas riquezas pressupõe atos coordenados, inter-relacionados e programados para a consecução de tal objetivo”.¹²⁸

Outro exemplo da controvérsia ínsita à busca de critérios substanciais para qualificar-se atos e negócios jurídicos para fins tributários é encontrada nos documentos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a respeito da identificação do titular de um direito. Em um relatório de 2001, essa instituição defendeu que o verdadeiro proprietário (*true owner*) somente poderia ser uma pessoa física, a ser identificada após a desconsideração da personalidade de várias entidades intermediárias ou outros indivíduos.¹²⁹ Já no Comentários à Convenção Modelo de 2017, adotou-se um conceito de verdadeiro proprietário, para fins da aplicação do art. 11 (juros) da referida

¹²⁶ STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the Public Sector**. 3. ed. New York: W.W. Norton & Company, 1999. p. 505.

¹²⁷ MUSGRAVE, Richard A. e MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas. Teoria e Prática**. Rio de Janeiro: Campus: São Paulo: EDUSP. 1980, p. 248.

¹²⁸ CARF, Acórdão 1402-001.404. 2ª TO, 4ª C., 1ª Seju. Sessão de 09/07/2013.

¹²⁹ OECD. **Behind the Corporate Veil: using corporate entities for illicit purposes**. Paris: OECD, 2001. p. 14.

Convenção, que apenas excluiria as pessoas jurídicas que agissem como mero agente fiduciário ou administrador de bens de terceiros.¹³⁰

Percebe-se que o único traço em comum entre os critérios que se qualificam como substanciais, além de serem diferentes dos critérios formais (imediatamente baseados nas fontes do Direito), consiste na circunstância de que o intérprete-aplicador do Direito Tributário julga que eles são relevantes para a qualificação dos atos, fatos e negócios jurídicos. Por esse motivo, a doutrina define razões substanciais como aquelas derivadas da moral, da economia, da política, das instituições ou de *qualquer outra* consideração social.¹³¹ É dizer, as razões substanciais podem ser identificadas com qualquer tipo de argumentação, desde que o intérprete as julgue relevantes. Em um extremo, pode ser uma razão substancial a perspectiva de autores que, analisando moralmente o Direito Tributário, afirmam que a tributação recai (ou deve recair) sobre aquilo que se inveja.¹³² No extremo, seria uma razão substancial para tributar a assertiva de que o ato, fato ou negócio jurídico praticado seria digno de provocar a inveja do intérprete-aplicador do Direito Tributário.

Nesse sentido, seria possível pensar em uma definição de razões substanciais como aquelas derivadas do subjetivismo do intérprete, que pode encerrar interesses próprios (razões prudenciais) ou mesmo interesses coletivos (razões morais). Tal definição, contudo, não seria precisa, por dois motivos. De um lado, as razões substanciais incluem o subjetivismo do intérprete mas nele não se encerram. Com efeito, pode haver razões substanciais de conteúdo moral, por exemplo, que são partilhadas por um grande número de pessoas. Nesse sentido, a convergência da opinião pública no sentido de que a conduta de multinacionais de criar sociedades na Irlanda seria imoral, por resultar em pagamento de menos tributos, poderia ser considerada uma razão substancial para efetivamente qualificar-se como abusiva essa prática, para fins do Direito Fiscal da União Europeia.¹³³

Rigorosamente, verifica-se uma relação de gênero e espécie entre as razões substanciais (em sentido amplo) e as razões formais. Conforme exposto, as razões substanciais podem ser identificadas como quaisquer razões para a tomada de decisão. Contudo, precisamente por conta da falta de certeza sobre qual razão deveria prevalecer em

¹³⁰ OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**: Condensed Version - 2017. Paris: OECD, 2017. p. 260.

¹³¹ ATIYAH, Patrick Selim; SUMMERS, Robert S. **Form and substance in Anglo-American law**: a comparative study of legal reasoning, legal theory, and legal institutions. Oxford: Clarendon, 1987. p. 6.

¹³² KATZ, Leo. Form and Substance in Law and Morality. **The University of Chicago Law Review**. 66, n. 3, 1999. p. 587.

¹³³ Cf. TJEU, T- 778/16 e T-892/16, Comissão v. Irlanda, Apple Sales International, e Apple Operations Europe.

determinado caso, o Direito confere autoridade a determinadas razões, separando-as das demais e proporcionando maior segurança aos indivíduos.¹³⁴ Daí se afirmar que as razões baseadas no Direito excluem outras considerações substanciais, independentemente da análise do peso dessas últimas.¹³⁵ Quando incorporadas a uma norma de Direito, as razões substanciais tornam-se formais, substituindo outras razões que poderiam ser tomadas em consideração.¹³⁶

Um exemplo ajuda a elucidar esse aspecto. Pode-se pensar em uma série de razões substanciais favoráveis e contrárias à progressividade do Imposto sobre a Renda. Dentre as razões contrárias estariam: (i) o aumento de complexidade;¹³⁷ (ii) o desincentivo ao trabalho e ao investimento no País;¹³⁸ (iii) o fato de que, quando associada à apuração anual, a progressividade pode criar injustiças se um contribuinte concentrar seus rendimentos em determinada fase da vida;¹³⁹ (iv) um suposto carácter antidemocrático, visto que a maioria (menos abastada) decide sobre a tributação da minoria (mais abastada);¹⁴⁰ (v) a inexistência de evidências de que os mais ricos recebam progressivamente maiores benefícios do Estado;¹⁴¹ (vi) o questionamento se haveria motivos para tentar promover uma sociedade igual acima do nível de subsistência (abaixo do qual não deveria haver tributação); e (vii) o argumento de que a igualdade apenas justificaria a tributação proporcional.¹⁴²

Contudo, por outro lado, também haveria razões substanciais favoráveis à progressividade, como: (i) a argumentação de que o cidadão mais rico teria mais a perder (e por isso o Estado o protegeria mais) e que sua riqueza derivaria também das atividades do Estado; (ii) o argumento de que, por meio da progressividade, os indivíduos realizam

¹³⁴ HART, Herbert L. A. **The Concept of Law**. 3. ed. Oxford: Oxford University, 2012. p. 94.

¹³⁵ RAZ, Joseph. **The Authority of Law**. 2. ed. Oxford: Oxford University, 2009. p. 22.

¹³⁶ ATIYAH, Patrick Selim; SUMMERS, Robert S. **Form and substance in Anglo-American law: a comparative study of legal reasoning, legal theory, and legal institutions**. Oxford: Clarendon, 1987. p. 7.

¹³⁷ BANKMAN, Joseph e GRIFFITH, Thomas. Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation. In. CARON, Paul L., BURKE, Karen C., McCOUCH, Grayson M.P. (cords). **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997. p. 124.

¹³⁸ *Ibidem*. p. 124.

¹³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 386.

¹⁴⁰ BLUM, Walter J.; KALVEN, Jr., Harry. The Uneasy Case for Progressive Taxation. In. CARON, Paul L., BURKE, Karen C.; McCOUCH, Grayson M.P. (cords.). Progressive Taxation. In. CARON, Paul L., BURKE, Karen C., McCOUCH, Grayson M.P. (cords). **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997. p. 113.

¹⁴¹ KORNHAUSER, Marjorie E. The Rhetoric of the Anti-Progressive Income Tax Movement: A Typical Male Reaction. In. CARON, Paul L., BURKE, Karen C., McCOUCH, Grayson M.P. (cords). **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997. p. 134-135.

¹⁴² POLIZELLI, Vitor B. Progressividade: Distribuição de Renda e Induções. In. **Revista Direito Tributário Atual**. v. 21. São Paulo: Dialética, 2007. p. 367.

seu dever de responsabilidade para com o próximo;¹⁴³ (iii) a postura segundo a qual a visão contrária à progressividade seria excessivamente individualista; (iv) a compensação do caráter regressivo da tributação sobre o consumo; e (v) a perspectiva segundo a qual a capacidade contributiva aumentaria de forma progressiva, e não simplesmente proporcional à renda.¹⁴⁴

No entanto, todas essas razões substanciais, no Direito Tributário Brasileiro, são substituídas por uma única razão formal, derivada do art. 153, § 2º, I, da Constituição Federal, conforme o qual o Imposto sobre a Renda deve ser informado pelo critério da “progressividade, na forma da lei”. É dizer, todas as razões substanciais favoráveis e contrárias à progressividade do Imposto sobre a Renda deixam de ser relevantes para a aplicação do Direito Tributário Brasileiro, por força dessa única razão formal. Por esse motivo se afirma que a razão formal exclui outras razões de conteúdo substancial que poderiam ser tomadas em consideração, caso inexistisse a razão formal.¹⁴⁵

Justamente por força desse caráter excludente das razões formais é que o conceito de substância é eminentemente negativo, podendo ser definido como os critérios que poderiam ser tomadas em consideração pelo intérprete-aplicador caso não existissem critérios formais. Em termos mais simples, a substância (em sentido estrito) corresponde aos critérios externos ao Direito. Trata-se dos critérios que não derivam imediatamente de fontes do Direito.

Em face dessa característica negativa e aberta, os critérios substanciais possuem diversas naturezas e podem ser avaliados com medidas diferentes. Essa circunstância conduz à chamada incomensurabilidade dos critérios substanciais. Assim como ocorre com as possíveis consequências de uma decisão jurídica, que podem ser avaliadas e ordenadas consoante diferentes critérios,¹⁴⁶ também as razões substanciais possuem essa característica, que marca a sua relação com o subjetivismo.¹⁴⁷

Cabe destacar, desde já, que a eventual permissibilidade do emprego de critérios não imediatamente baseados em fontes do Direito (critérios substanciais) para a qualificação de fatos e atos jurídicos não implicaria, *ipso facto*, que esses critérios

¹⁴³ KORNHAUSER, Marjorie E. The Rhetoric of the Anti-Progressive Income Tax Movement: A Typical Male Reaction. In. CARON, Paul L., BURKE, Karen C., MCCOUCH, Grayson M.P. (cords). **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997. p. 138.

¹⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 98.

¹⁴⁵ RAZ, Joseph. **The Authority of Law**. 2. ed. Oxford: Oxford University, 2009. p. 22.

¹⁴⁶ DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro**. Dissertação de mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2017. p. 46.

¹⁴⁷ Esse tema será retomado no Capítulo 3.

passassem a ser considerados jurídicos ou baseados em fontes do direito. De um lado, o conceito de vinculação a fontes do direito ora empregado pressupõe relação direta e imediata entre o texto normativo e o critério de qualificação. De outro lado, é preciso notar a diferença entre a permissão ou mesmo obrigatoriedade do emprego de determinado critério de qualificação com a sua origem, que pode ser um texto jurídico, ou não.

Com esses esclarecimentos, pode-se afirmar que a substância sobre a forma consiste no argumento pela prevalência de critérios externos, em prejuízo de critérios imediatamente baseados em fontes do Direito. Cabe melhor analisar o conceito de critérios formais.

1.1.1.2.3 Baseadas em fontes do Direito (forma)

A terceira característica diferencial do argumento da substância sobre a forma consiste no objeto da preferência que ele encerra, referente à prevalência de critérios substanciais em detrimento de critérios formais.

No contexto desse argumento, o conceito de “critérios formais” pode ser definido como razões para agir baseadas na autoridade do Direito, que podem ou devem ser consideradas para a tomada de decisão, excluindo-se outras razões.¹⁴⁸ Trata-se de sinônimo de razões formais, jurídicas ou institucionais,¹⁴⁹ que são os fundamentos para a tomada de decisões baseados nas fontes do Direito, assim entendidos os textos que um jurista deve (*must*), deveria (*should*), ou pode (*may*) utilizar como razões para decidir dotadas de autoridade.¹⁵⁰ A função dessas fontes é justamente a de conferir segurança relativamente às bases sobre as quais se deve decidir. Trata-se da definição de uma resposta jurídica a um problema que, da perspectiva moral, política, econômica, ou sociológica, pode-se considerar como não resolvido.¹⁵¹ Essa é a característica de autoridade, que qualifica as fontes do Direito.¹⁵² Autoridade jurídica, neste sentido, significa que os sujeitos que produziram a lei, por exemplo, possuíam a competência e a liberdade para fazê-lo, de um

¹⁴⁸ ATIYAH, P. S.; SUMMERS, Robert. **Form and substance in Anglo-american Law**. A comparative Study of Legal Reasoning, Legal Theory, and Legal Institutions. Oxford: Clarendon, 1987. p. 2.

¹⁴⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. Teoria giuridica dell'argomentazione. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Org.). **Analisi e Diritto**. Madri: Marcial Pons, 2012.

¹⁵⁰ PECZENIK, Aleksander. **On Law and Reason**. Heidelberg: Springer, 2009. p. 260.

¹⁵¹ MACCORMICK, Neil. The Concept of Law and The Concept of Law. In: GEORGE, Robert P. **The Autonomy of Law**. Oxford: OUP, 1999. p. 177.

¹⁵² PECZENIK, Aleksander. **On Law and Reason**. Heidelberg: Springer, 2009. p. 269.

lado, e os destinatários têm um dever de obediência, de outro.¹⁵³ Trata-se de posições normativas conferidas pelo próprio ordenamento jurídico.

Ao mesmo tempo em que funcionam como razões de primeiro nível para a ação, tais razões jurídicas, no segundo nível, excluem a consideração de algumas razões substanciais que seriam relevantes para a tomada de decisão, funcionando como razões excludentes (*exclusionary reasons*).¹⁵⁴ Ao simplesmente seguir a regra “não pise na grama” (razão jurídica), o cidadão deixa de deliberar e sopesar sobre todos os possíveis pontos positivos (encurtar o caminho) e negativos (danificar o gramado) daquela conduta (razões externas).

É dizer, as razões formais, por serem baseadas em fontes do Direito, são dotadas de especial autoridade,¹⁵⁵ tornando desnecessária uma análise profunda de todas as considerações que poderiam ser relevantes, caso elas não existissem. Daí se afirmar que o Direito se apresenta como uma estrutura formal a partir da qual são realizadas qualificações de ações ou eventos, que, em termos de conteúdo, poderiam ser diretamente classificados como econômicos, políticos, sociais, éticos e religiosos, dentre outros.¹⁵⁶

Retomando o exemplo sobre a qualificação da incorporação da sociedade B pela sociedade C, verifica-se uma série de razões jurídicas para qualificar essa operação como efetiva incorporação entre pessoas jurídicas independentes. Dentre elas estão razões derivadas do art. 981 do Código Civil, conforme o qual a atividade da sociedade empresária “pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados” e do art. 985 do mesmo código, conforme o qual “a sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos”, somente podendo ser desconsiderada na hipótese de desvio de finalidade ou confusão patrimonial com os sócios (art. 50 do CC/02). Ao alterar o último dispositivo, a Lei 13.874/2019 definiu o desvio de finalidade como “a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza” e conferiu dois exemplos de confusão patrimonial, consistentes no “cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa” e na “transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante”.

¹⁵³ KRAMER, Matthew H. **In defense of legal positivism**: law without trimmings. Oxford: Oxford University, 2003. p. 219.

¹⁵⁴ RAZ, Joseph. Reasons for action, decisions and norms. **Mind**, 84, no. 336, 1975. p. 487

¹⁵⁵ HART, Herbert L. A. **The Concept of Law**. 3. ed. Oxford: Oxford University, 2012. p. 95.

¹⁵⁶ TARELLO, Giovanni. Formalismo. In: **Novissimo Digesto Italiano**, UTET, Torino, 1974. p. 575.

Nesse contexto, poderá se operar a incorporação entre duas sociedades empresariais existentes, desde que satisfeitos os requisitos legais de aprovação pelos órgãos societários competentes, mediante o cumprimento de determinadas formalidades, e competente registro (art. 1.116 e seguintes do CC/02 e art. 223 e seguintes da LSA).

Desse modo, os critérios jurídicos para a qualificação de determinada operação como incorporação, reconstruídos a partir dos textos pertinentes que compõem o ordenamento jurídico, são: (i) a existência de duas pessoas jurídicas devidamente constituídas com finalidades lícitas e sem desvio de finalidade ou confusão patrimonial; e (ii) o cumprimento dos requisitos formais para a incorporação, incluindo a aprovação por órgão societário competente e os registros exigidos por lei. Trata-se de razões dotadas de autoridade, que devem, necessariamente, ser utilizadas para a decisão no âmbito jurídico.

Forma, nesse contexto, é identificada com esses critérios jurídicos dotados de autoridade, imediatamente baseados em fontes do Direito, que determinam a caracterização de determinado fato, ato ou negócio jurídico de certa maneira. Não se trata de investigar quais seriam os aspectos mais relevantes de um determinado fato para certa finalidade (representação fidedigna da economia, como na contabilidade, por exemplo), mas unicamente de aplicar critérios reconstruídos a partir de textos do Direito positivo dotados de autoridade.

Ressalte-se que os critérios formais relevantes ao argumento da substância sobre a forma são aqueles direta e imediatamente derivados das fontes do Direito. Trata-se de critérios que têm relação direta com os textos de Direito positivo. Como exposto, a natureza formal ou substancial de um critério de qualificação é diferente da permissibilidade do seu emprego em determinado ramo do Direito. É possível que exista uma norma determinando a permissibilidade do emprego de critérios substanciais para a qualificação de fatos, o que não transforma esses critérios em formais. Imagine-se que a Constituição contivesse norma que autorizasse o intérprete a qualificar os fatos conforme a sua apreciação pautada na equidade. Nessa hipótese, estaria correto afirmar que o argumento da substância sobre a forma seria permitido sempre que se estivesse no âmbito de aplicabilidade da norma constitucional em questão. Contudo, isso não significaria dizer que o critério substancial “a” (duração da pessoa jurídica, por exemplo), empregado pelo aplicador da norma “x”, transforma-se em critério formal para fins da conceituação em questão. Nessa hipótese, o critério substancial “a” seguiria sendo um critério substancial, pois não derivado de fontes do Direito, não obstante seu emprego para a qualificação de fatos no Direito Tributário fosse permitido. Daí se afirmar que a natureza do critério de qualificação, se formal ou

substancial, é questão distinta da permissibilidade da sua utilização para qualificação de fatos no Direito.

Essa advertência é importante pois demonstra que a definição do argumento da substância sobre a forma ora traçada é completamente independente da sua permissibilidade ou proibição no ordenamento jurídico. É dizer, a definição ora traçada não assume a permissão ou a proibição do emprego do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro, questão essa que será tratada adiante.¹⁵⁷

Desse modo, pode-se afirmar que, no argumento da substância sobre a forma, a forma corresponde a critérios imediatamente baseados em fontes do Direito. Conforme se demonstrará abaixo, tanto a forma como a substância, no âmbito do argumento em estudo, agem no momento lógico da qualificação dos fatos, atos e negócios jurídicos.

1.1.1.2.4 Na qualificação de fatos (contexto)

O último aspecto relevante para a definição do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário brasileiro é o contexto no qual ele se insere. Trata-se do contexto lógico da qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação das normas tributárias. Reconhecer esse contexto é fundamental para aferir a coerência do argumento com o Direito Tributário brasileiro.¹⁵⁸

Retomando o exemplo-base da caracterização de incorporação para fins da dedutibilidade fiscal das contrapartidas de redução do ágio, percebe-se que inexistem problemas quanto à interpretação abstrata, consistente na atribuição de sentido aos textos jurídicos.¹⁵⁹ A partir do art. 22 da Lei 12.973/14, concorda-se que o enunciado normativo permite a reconstrução da seguinte norma: “se houver incorporação, fusão ou cisão da qual decorra absorção de patrimônio de pessoa jurídica relativamente à qual havia registro de ágio por rentabilidade futura, não derivado de operações entre partes relacionadas, então deve ser a sua amortização fiscal, à razão máxima de um sessenta avos por mês”. Logo, não há problema de interpretação, pois não há divergência quanto ao sentido a ser atribuído ao enunciado. Tampouco há um problema de prova, pois não se controverte se um fato do mundo natural ocorreu ou não.

¹⁵⁷ Cf. Capítulos 2 e 3.

¹⁵⁸ AMAYA, Amalia. **The Tapestry of Reason**. An Inquiry into the Nature of Coherence and its Role in Legal Argument. Oxford: Hart, 2017. p. 35.

¹⁵⁹ GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011. p. 13.

Da mesma forma, na questão envolvendo o emprego de empresa-veículo para a aquisição de participação, não se está diante de um caso de dúvida na aplicação da lei, decorrente da sobreinclusão (a regra abrange situações que não seriam abrangidas pela aplicação direta da sua justificativa) ou da subinclusão de uma regra (a regra não abrange casos que seriam abrangidos pela aplicação direta da sua justificativa).¹⁶⁰ Com efeito, nesse caso, não se confronta a situação de fato com as justificativas da regra de amortização fiscal do ágio.

Na realidade, o problema consiste em determinar se a situação concreta pode ser qualificada como uma incorporação. A doutrina denomina essa operação como qualificação ou classificação de fatos, definida como a atividade destinada a apurar se determinada situação pertence à categoria relevante para o fim de aplicação de uma norma jurídica.¹⁶¹ Trata-se da qualificação de um fato concreto segundo as normas utilizadas como premissas da argumentação jurídica.¹⁶² Os enunciados de qualificação normativa contêm a estrutura “X é M”, onde X é o objeto da qualificação e M é uma modalidade aceita como relevante para a qualificação normativa em determinado discurso legal.¹⁶³

Em outras palavras, a qualificação isola um dos aspectos da aplicação das normas jurídicas, consistente na circunstância de se poder afirmar que um determinado relato de fatos F se enquadra em um determinado conceito normativo C, que configura elemento necessário (mas não necessariamente suficiente) para a aplicação de uma regra jurídica.

Um exemplo ajuda a esclarecer. Se uma lei estadual determina que o Imposto sobre Transmissões *causa mortis* e Doações (ITCMD) deve incidir sobre as doações de bens e de direitos, e um pai celebra um contrato de compra e venda com o seu filho pelo valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), cujo objeto é um imóvel de valor de mercado de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), a qualificação consiste em determinar se, no caso, houve compra e venda (como as partes declararam) ou se, efetivamente, ocorreu uma doação dissimulada. É dizer, trata-se de determinar se a situação concreta (F) se enquadra, ou não, no conceito normativo de doação (C). A classificação do fato como pertencente ou não ao conceito de doação envolve critérios formais de diferentes naturezas, como os

¹⁶⁰ SCHAUER, Frederick. **Playing by the Rules** – A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life. Oxford: Clarendon, 1991. p. 31-33.

¹⁶¹ MACCORMICK, Neil. **Rethoric and the Rule of Law**. A theory of Legal Reasoning. Oxford: Oxford University, 2010. p. 141.

¹⁶² CHIASSONI, Pierluigi. **Tecnica dell'interpretazione giuridica**. Il Mulino, 2007. p. 64.

¹⁶³ WRÓBLEWSKI, Jerzy. Semantics and pragmatics of normative qualification statements. **Revue internationale de semiotique juridique**. Feb 1;3(1), 1990. p. 37.

componentes do conceito de doação previsto no art. 538 do Código Civil e os critérios componentes dos conceitos de simulação e dissimulação, previstos no CTN.

No âmbito internacional, um exemplo de qualificação encontra-se nos chamados acordos de venda e recompra de ações (“*repos*”), em que ações de uma companhia são formalmente transferidas a uma instituição financeira por um preço, mas se ressalva o direito de recompra. Enquanto o Direito de alguns países classifica essa operação como uma compra e venda e lhe confere o tratamento de dividendos aos valores recebidos pelo banco em razão da participação societária, o Direito de outros países qualifica essa operação como empréstimo, conferindo o tratamento de juros aos valores recebidos pela instituição financeira.¹⁶⁴

Ademais, deve-se ter em mente que provar um fato é diferente de classificar um fato. Fatos precisam ser provados quando não são imediatamente dados e tampouco são os fatos dos quais esses decorreriam (*e.g.* provar que foi assinado um contrato de compra e venda das ações com a instituição financeira).¹⁶⁵ A classificação, por outro lado, diz respeito à discussão sobre se determinados fatos se enquadram, ou não, em certo conceito normativo (*e.g.* se os valores recebidos em razão da operação qualificam-se como juros ou dividendos).¹⁶⁶

Interpretar um dispositivo também é diferente de qualificar um fato. Nos problemas de qualificação, trata-se de argumentar a partir de definições, enquanto que nos problemas de interpretação, os argumentos são dirigidos à própria definição. No primeiro caso, as definições operam como premissas e, no segundo, como conclusões.¹⁶⁷ Para qualificar-se um fato, ato ou negócio jurídico, são necessárias razões classificatórias, que justificam a aplicabilidade de um conceito a uma determinada situação.¹⁶⁸ Nesse contexto, normas podem ser usadas para produzir razões classificatórias formais para a qualificação de atos, fatos e negócios jurídicos.¹⁶⁹ Por outro lado, é possível recorrer a razões substanciais para a qualificação dessas realidades. A qualificação jurídica consiste em associar-se uma situação factual a uma categoria jurídica, a fim de aplicar-lhe o regime jurídico

¹⁶⁴ Cf. HARRIS, Peter. **International Commercial Tax**. 2. ed. Cambridge: Cambridge University, 2020. p. 468.

¹⁶⁵ HAGE, Jaap C. Reasoning with rules. In. **Reasoning with Rules**. Dordrecht: Springer, 1997. p. 105.

¹⁶⁶ *Ibidem*. p. 106.

¹⁶⁷ ATIENZA, Manuel. **Curso de Argumentación Jurídica**. Madrid: Trotta, 2013. p.435.

¹⁶⁸ HAGE, Jaap C. Reasoning with rules. In. **Reasoning with Rules**. Dordrecht: Springer, 1997. p. 61.

¹⁶⁹ WRÓBLEWSKI, Jerzy. Cognizione delle norme e cognizione attraverso le norme. In. SCARPELLI, Uberto. **La teoria generale del diritto. Problemi e tendenze attuali**. Studi dedicati a Norberto Bobbio. Milano: Comunità, 1983.p. 442-443.

correspondente.¹⁷⁰ Mais do que a interpretação de textos jurídicos, a qualificação demanda o emprego de definições e esquemas conceituais para determinar-se que um certo fato se enquadra em certa categoria jurídica.¹⁷¹

Registre-se haver quem negue a possibilidade de diferenciação entre a interpretação das normas e a qualificação dos fatos, rejeitando a dicotomia entre a chamada interpretação *in abstracto* e a interpretação *in concreto*.¹⁷² Especificamente no Direito Tributário, afirma-se que seria impossível essa diferenciação, em termos precisos, sob o argumento de que “a qualificação dos fatos jurídicos dá-se sempre mediante referência ao sentido da lei interpretada”.¹⁷³ Para os presentes fins, basta esclarecer que, muito embora a qualificação dos fatos dependa da interpretação de textos jurídicos e da reconstrução *de normas*, isso não significa que ela dependa unicamente da interpretação *da norma* que será aplicada. No caso simples da doação, por exemplo, a qualificação do fato depende do conceito de doação, mas depende também do conceito de simulação.

Retomando o exemplo-base da amortização fiscal do ágio na hipótese de emprego de empresa-veículo para a aquisição da participação, a questão relevante é saber se a situação pode ser classificada, ou não, como absorção de patrimônio por incorporação. Trata-se de qualificar a situação em conformidade com critérios que podem ser baseados no Direito (razões formais) ou não (razões substanciais). Assim, ao se afirmar que o negócio jurídico efetivamente caracteriza incorporação por força das prescrições dos arts. 44, 50, 981, 985 e 1.116 e seguintes do CC/02 e do art. 223 e seguintes da LSA, está-se classificando o negócio jurídico a partir de critérios formais. Diversamente, quando se afirma que não haveria verdadeira incorporação no caso, por conta da motivação para a criação da empresa incorporada ou em razão do fluxo financeiro de recursos para a aquisição da participação societária, está-se classificando o negócio jurídico a partir de critérios substanciais. Veja-se que essa classificação independe, totalmente, da reconstrução de sentido dos textos jurídicos que tratam da amortização fiscal do ágio.

¹⁷⁰ CUMYN, Michelle; GOSELIN, Frederic. Les Categories Juridiques et la Qualification: Une Approche Cognitive. *McGill Law Journal*, vol. 62, no. 2, 2016. p. 345.

¹⁷¹ CUMYN, Michelle; GOSELIN, Frederic. Les Categories Juridiques et la Qualification: Une Approche Cognitive. *McGill Law Journal*, vol. 62, no. 2, 2016. p. 346.

¹⁷² MÜLLER, Friedrich. **Discours de la méthode juridique**. Trad. Olivier Jouanjan. Paris: Presses universitaires de France, 1996. p. 33. No Brasil: GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes** (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). São Paulo: Malheiros, 2014. p. 53. ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da Norma Tributária**. São Paulo: MP, 2006. p. 155-156.

¹⁷³ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. Dissertação de Mestrado: USP, 2019. p. 39-40;337.

Obviamente, o jurista convencido da impossibilidade de discernir entre a qualificação e a interpretação poderia argumentar que todos os critérios jurídicos para a qualificação de determinado fato são incluídos no conceito legal da norma a ser aplicada. Trata-se de uma perspectiva inflacionista das normas. Retomando os exemplos, os conceitos de “doação” ou de “absorção de patrimônio por incorporação” absorveriam todas os critérios normativos referidos, como a inexistência de simulação, a inexistência de desvio de finalidade, a possibilidade de pessoa jurídica realizar um só negócio, etc.

Em primeiro lugar, essa argumentação que sustenta a confluência ou a fusão dos conceitos de interpretação e de qualificação parece ser implausível, por inflar os conceitos legais em demasia. Com efeito, a prática da argumentação jurídica não parece ocorrer mediante os super-conceitos que seriam pressupostos por essa interpretação de absorção. Ao examinar a prática jurídica com pretensões teórico-explicativas, o jurista deve evitar, tanto quanto possível, explicações que resultem em processos vagos, ambíguos, genéricos e misteriosos, como a fusão de todos os enunciados do Direito, considerados com relação aos fatos dados, em cada ato de aplicação. A esse respeito, Raz está correto em afirmar que se deve rejeitar as doutrinas que buscam inflar o significado das normas com todas as suas exceções e subcritérios, sendo mais adequada a individuação do Direito em unidades menores, normas de tamanho operacional, que permitem compreender as interrelações entre diversas partes do sistema jurídico.¹⁷⁴

Em segundo lugar, a perspectiva inflacionista, ao ignorar o procedimento específico de qualificação, reduz a precisão da justificação jurídica. Ao tratar largas porções do Direito como uma só super-norma, essa perspectiva reduz a necessidade de justificações para diversas normas, qualificações e aplicações. Ao fazê-lo, aumenta o risco de manipulação da qualificação jurídica para, sub-repticiamente, modificar a aplicação das regras jurídicas.¹⁷⁵

Em terceiro, essa perspectiva nega a dicotomia entre a interpretação dos dispositivos e a aplicação das normas interpretadas, central à filosofia analítica,¹⁷⁶ que é um pressuposto do controle abstrato de constitucionalidade existente no Brasil. É dizer, a própria existência de diversos julgados do Supremo Tribunal Federal em sede de Ações Diretas de Inconstitucionalidade, Ações Declaratórias de Constitucionalidade e Arguições de

¹⁷⁴ RAZ, Joseph. Legal Principles and the Limits of Law. *Yale Law Journal*, vol. 81, n. 5, April, 1972. p. 832.

¹⁷⁵ CUMYN, Michelle; GOSSELIN, Frederic. Les Categories Juridiques et la Qualification: Une Approche Cognitive. *McGill Law Journal*, vol. 62, no. 2, 2016. p. 387.

¹⁷⁶ GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011. p. 254.

Descumprimento de Preceito Fundamental demonstra que a interpretação abstrata de textos de lei, sem referência a fatos, não só é possível como é recorrente no Direito brasileiro.

Nesse passo, a distinção entre qualificação e interpretação não quer sugerir que seja absolutamente hermética a divisão entre norma e fato, na aplicação do Direito a fatos concretos. O que se sustenta é exclusivamente a possibilidade de identificar-se e discernir-se entre a interpretação *in abstracto* (orientada ao texto), consistente em identificar o seu sentido, e a interpretação *in concreto* (orientada ao fato), consistente em subsumi-lo ao conceito legal.¹⁷⁷ Sendo isso verdadeiro, existe a coerente possibilidade analítica de distinguir entre interpretação e qualificação.¹⁷⁸

Com isso não se nega a existência e a permissibilidade do argumento sistemático na interpretação do Direito, mas apenas se sustenta a possibilidade de discernir entre o processo de reconstrução do significado de normas jurídicas, a partir do texto normativo, segundo argumentos e regras de preferência e o processo de qualificação de fatos, a partir de relatos de fatos brutos, segundo critérios de classificação e regras de preferência.¹⁷⁹

O argumento da substância sobre a forma atua na qualificação dos atos e negócios jurídicos e não no âmbito da interpretação dos textos para a reconstrução de normas jurídicas.¹⁸⁰ Por esse motivo, Montanari caracteriza a substância sobre a forma, na acepção ora tratada, como um cânone qualificatório (*canone qualificatorio*).¹⁸¹ Esse atributo diferencia-a das cláusulas antielisivas em geral, que normalmente atuam no nível da interpretação dos dispositivos tributários,¹⁸² embora existam outras figuras relevantes para o tema do planejamento tributário que também atuam no momento lógico da qualificação.¹⁸³

Nesse contexto, a questão envolvida no argumento da substância sobre a forma consiste em determinar quais características devem ser tomadas como relevantes para a qualificação de um fato, ato ou negócio jurídico. Para esses fins, define-se fato jurídico em sentido estrito como acontecimentos da natureza, que são independentes do ser humano. Conforme a terminologia de Pontes de Miranda, os fatos jurídicos são os chamados

¹⁷⁷ GUASTINI, Riccardo. **Filosofia del diritto positivo**: lezione a cura di vito velluzzi. Torino: Giappichelli, 2017. p. 309.

¹⁷⁸ O tema será retomado nos Capítulos 2 e 3.

¹⁷⁹ Ver, especialmente, item 3.1.

¹⁸⁰ LA ROSA, Salvatore. **Principi di Diritto Tributario**. 5. ed. Torino: G. Giappichelli, 2016. p. 18.

¹⁸¹ MONTANARI, Francesco. **La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario**. Milano: Wolters Kluwer/CEDAM, 2019. p. 104.

¹⁸² LA ROSA, Salvatore. **Principi di Diritto Tributario**. 5. ed. Torino: G. Giappichelli, 2016. p. 19.

¹⁸³ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 270.

suportes fáticos que são objeto da incidência de uma regra.¹⁸⁴ Quando dizem respeito a exteriorizações de vontades humanas, os fatos jurídicos (em sentido amplo) são classificados como atos jurídicos.¹⁸⁵ Já o negócio jurídico é a manifestação de vontade com o intuito de produzir determinado efeito jurídico, que geralmente dá ensejo a um contrato.¹⁸⁶

Logo, o contexto de aplicação do argumento da substância sobre a forma consiste na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário. Com essa característica específica final, é possível traçar a definição do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário brasileiro.

1.1.1.3 Definição

Em face de todo o exposto, pode-se afirmar que o argumento da substância sobre a forma corresponde à proposição que visa a justificar a prevalência de critérios externos ao Direito em detrimento de critérios imediatamente baseados em fontes do Direito, para fins da qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário.

Essa definição é independente da permissibilidade, da obrigatoriedade, ou da proibição do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. Com efeito, a eventual permissibilidade do emprego de determinado critério fundado não imediatamente em fonte do Direito para fins da qualificação de fatos não implica a transformação desse critério em um critério jurídico. Jurídicos são apenas os critérios imediatamente fundados em fontes do Direito.

1.1.1.4 Conclusão parcial 1: recorrer à contabilidade no Direito Tributário não é argumentar pela substância sobre a forma

Em face da definição do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário acima traçada, tem-se as ferramentas necessárias para dissolver um dos equívocos mais comuns quando se trata desse tema, consistente na suposição de que a

¹⁸⁴ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. Tomo I. Introdução. Pessoas físicas e jurídicas. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsóí, 1970. p. 77.

¹⁸⁵ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. Tomo I. Introdução. Pessoas físicas e jurídicas. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsóí, 1970. p. 78.

¹⁸⁶ *Ibidem*. p. 97.

aplicação de regras contábeis em vigor corresponderia à aplicação da substância sobre a forma.

Ao tratar desse tema, é necessário diferenciar entre a aplicação das normas contábeis em vigor, que podem ser inspiradas no argumento da substância sobre a forma, ou não, e a aplicação direta desse argumento.

No primeiro caso, quando se aplica diretamente uma norma contábil, seja ela um *standard* (regras mais abertas, que deixam as escolhas mais importantes ao aplicador¹⁸⁷), uma regra determinada, ou mesmo um princípio, está-se diante de razões formais, incorporadas pelas fontes do Direito. Contudo, isso não equivale a dizer que razões baseadas unicamente na Ciência Contábil ou nas demonstrações contábeis preparadas sem obediência a normas jurídicas correspondam a razões formais. Neste ponto, é relevante diferenciar entre: (i) a Ciência Contábil; (ii) a contabilidade gerencial; e (iii) o Direito Contábil (ou contabilidade societária).

Em primeiro lugar, deve-se ressaltar que há textos normativos contábeis e uma linguagem de segundo nível¹⁸⁸ que trata sobre eles, que se denomina de Ciência Contábil. Em segundo lugar, merece destaque a circunstância de que nem todo o objeto das Ciências Contábeis é regrado pelo Direito. A chamada contabilidade gerencial, que serve para a tomada de decisões internas no âmbito de uma empresa,¹⁸⁹ corresponde a todo um capítulo das Ciências Contábeis que se encontra integralmente fora do Direito. Não obstante, a chamada contabilidade societária faz parte do Direito positivo. Trata-se de práticas de apuração do resultado consubstanciadas nas demonstrações financeiras da entidade que: (i) são obtidas em conformidade com normas jurídicas, reconstruídas a partir de textos de Direito positivo; (ii) operam efeitos jurídicos relevantes, especialmente em matéria de Direito Societário, como a autorização para a distribuição de lucros aos sócios e mesmo a necessidade de distribuições obrigatórias.¹⁹⁰

Os Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que adaptam as normas internacionais de contabilidade ao Brasil, ao serem aprovados por entidades reguladoras como a Comissão de Valores Mobiliários – CVM (conforme a regra

¹⁸⁷ SCHAUER, Frederick. The Tyranny of Choice and the Rulification of Standards. **J. Contemp. Legal Issues**. 14, 2004. p. 804.

¹⁸⁸ Cf. AARNIO, Aulis. **Essays on the Doctrinal Study of Law**. Heidelberg: Springer, 2011. p. 36.

¹⁸⁹ LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade**. Uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2014. p. 90 e ss.

¹⁹⁰ MACHADO, Paulo J.; OSTWALD, Marcio, RELVAS, Tânia R.S. Consolidação. IAS 27 – Demonstrações financeiras consolidadas e separadas, IAS 28 – Investimentos em coligadas, IAS 31 – Interesses em empreendimentos em conjunto. *In*. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade**. IFRS versus Normas Brasileiras. São Paulo, Brasil: Atlas, 2010. p. 256.

de atribuição de competência regulamentar do art. 177, § 3º da LSA) e o Conselho Federal de Contabilidade - CFC (consoante o art. 5º, “f”, do Decreto-Lei 9.295/46), passam a fazer parte do Direito positivo brasileiro, na condição de textos regulamentares¹⁹¹ das diretrizes gerais sobre contabilidade previstas na própria Lei de Sociedades por Ações (art. 177 e seguintes). Essa circunstância tem levado determinados autores a afirmar a existência de um “Direito Contábil”,¹⁹² capítulo do Direito Societário que abarca não somente as normas gerais referidas acima, como também normas especiais para setores diferenciados, como o bancário e o securitário.¹⁹³

Nesse contexto, percebe-se que razões baseadas em textos regulamentares contábeis aprovados pela CVM ou pelo CFC, no Direito Societário brasileiro, configuram razões formais dotadas de autoridade. É dizer, trata-se de razões que devem ser tomadas em consideração pelo intérprete-aplicador excluindo-se razões substanciais que, de outro modo, poderiam ser relevantes. As normas contábeis, enquanto espécies de normas jurídicas, substituem as razões substanciais que, em princípio, poderiam ser tomadas em consideração.

Um exemplo, novamente, ajuda a esclarecer. Antes de o Brasil e outros países adotarem a contabilidade internacional, argumentava-se, com base em razões substanciais, pela necessidade de que os bens objeto de arrendamento mercantil financeiro fossem reconhecidos como ativos da pessoa jurídica arrendatária, haja vista que esta teria a maior parte dos riscos e benefícios associados ao bem. Nessa altura, um antigo presidente da instituição responsável pela formulação da contabilidade internacional (então IASB – *International Accounting Standards Board*) afirmava repetidamente que uma de suas grandes ambições antes de morrer seria a de voar em um avião que estivesse registrado como ativo no balanço societário da companhia aérea.¹⁹⁴ Por detrás dessa afirmação, estava justamente a ideia de que, como esses bens são comumente arrendados, juridicamente, o

¹⁹¹ Sobre esse conceito, cf.: KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **Competência Regulamentar em Matéria Tributária**. Funções e limites dos decretos, instruções normativas e outros atos regulamentares. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 126-140.

¹⁹² LOPES, Alexandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O Direito Contábil – Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações. In. LOPES, Alexandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. Aproximações e Distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010. V. 1.

¹⁹³ BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e Direito: a Nova Relação. In. LOPES, Alexandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. Aproximações e Distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010. V. 1. p. 120.

¹⁹⁴ TWEEDY, David. **Speech at the Empire Club of Canada**, Toronto, April 25, 2008. Disponível em: <https://www.ifrs.org/News/Announcements+and+Speeches/Sir+David+Tweedie+addresses+the+Empire+Club+of+Canada.html>. Acesso 10/03/2019.

arrendador mantém a propriedade dos aviões e não a companhia aérea, que detém a maior parte dos riscos e benefícios atrelados a esse ativo.

Atualmente, as regras contábeis em vigor no Brasil determinam especificamente que a classificação do arrendamento “depende da essência da transação e não da forma do contrato”.¹⁹⁵ Desse modo, em vez de se perquirir quem possui o título jurídico de propriedade sobre o bem, pergunta-se que parte detém “substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo subjacente”.¹⁹⁶ Veja-se que o mesmo resultado poderia ser obtido pela aplicação direta do argumento da substância sobre a forma, em linha com o objetivo contábil de “refletir a realidade econômica subjacente”.¹⁹⁷ No entanto, a aplicação da norma contábil (razão formal) substitui a aplicação das razões substanciais que, em outro cenário, poderiam ser tomadas em consideração.

É dizer, quando as normas contábeis, ainda que afirmando que se deve privilegiar a “substância econômica” sobre a “forma jurídica”, conferem critérios para a aplicação do que chamam de “substância econômica”, na verdade estão estabelecendo razões formais (contábeis) que devem prevalecer sobre outras razões igualmente formais (de Direito Civil). Em ambos os casos, tem-se a aplicação de razões dotadas de autoridade, que excluem considerações que poderiam ser tomadas em conta, caso elas não existissem. A contabilidade não revela uma realidade econômica pura, mas apenas confere critérios próprios de qualificação, conforme suas finalidades.¹⁹⁸

Nesse contexto, percebe-se que, para fins de Direito Tributário, discutir se deve prevalecer a qualificação baseada no Direito Civil, que atribui a propriedade do bem arrendado ao arrendador, ou da contabilidade societária, que atribui a titularidade do ativo arrendado à parte que possui os ativos e os benefícios relacionados ao bem, não significa contrapor razões formais e substanciais, mas sim razões igualmente formais, baseadas em textos normativos dotados de autoridade. Logo, o confronto entre o Direito Civil e o Direito Societário-contábil corresponde a uma contraposição entre forma e forma. Trata-se, em outras palavras, do argumento da forma *versus* forma, que deve ser resolvido mediante critérios específicos, assunto que será retomado à frente.¹⁹⁹

¹⁹⁵ Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), aprovado pela Deliberação CVM 787/17. Item 63.

¹⁹⁶ *Ibidem*. Item 62.

¹⁹⁷ LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade**. Uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2014. p. 61.

¹⁹⁸ Cf. FONSECA, Fernando Daniel Moura. **Imposto sobre a Renda**: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 247.

¹⁹⁹ Ver Item 3.2.1.

Não obstante, neste momento, basta esclarecer que os textos contábeis aprovados pelos órgãos regulamentadores da Lei de Sociedades por Ações dão ensejo a razões formais, motivo pelo qual a sua aplicação relativamente ao Direito Tributário, frequentemente confrontada com critérios de Direito Civil, não corresponde a uma contraposição entre substância e forma, mas sim a uma possível oposição entre duas diferentes formas de Direito Privado, com finalidades diversas e distintos âmbitos de aplicação.

Ao analisar as modificações havidas no sistema jurídico italiano, com a incorporação da contabilidade mediante o IFRS para fins tributários, Giuseppe Zizzo identificou, precisamente, que a substância sobre a forma na tributação consiste na aplicação, para fins da composição da categoria legal relevante na formação da hipótese de incidência, da chave de leitura econômico-formal baseada nos princípios contábeis internacionais, em prejuízo da chave de leitura jurídico-formal baseada nos princípios nacionais.²⁰⁰ É dizer, trata-se de confrontos entre diferentes formas.

O mesmo raciocínio se aplica nas hipóteses em que o próprio ordenamento jurídico incorpora testes e critérios anteriormente relacionados com a substância econômica. A título de exemplo, ao regulamentar o art. 24-A da Lei 9.430/96, a Instrução Normativa RFB 1.037/2010, com as alterações da IN RFB 1.045/2010 e IN RFB 1.773/2017, estabelece que se consideram regimes fiscais privilegiados os aplicáveis “às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding company* que não exerçam atividade econômica substantiva”, nos sistemas jurídicos da Dinamarca e dos Países Baixos. O dispositivo assim define a existência de atividade econômica substantiva para os seus fins:

Art. 2º São regimes fiscais privilegiados:

(...)

III - com referência à legislação da Dinamarca, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding company* que não exerçam atividade econômica substantiva; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1045, de 23 de junho de 2010)

IV - com referência à legislação do Reino dos Países Baixos, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding company* que não exerçam atividade econômica substantiva; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1045, de 23 de junho de 2010)

(...)

Parágrafo único. Para fins de identificação de regimes fiscais privilegiados previstos nos incisos III e IV do caput, entende-se que a pessoa jurídica que exerce a atividade de *holding* desempenha atividade econômica substantiva

²⁰⁰ ZIZZO, Giuseppe. I critério di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio IAS/IFRS nella determinazione dell'imponibile IRES. In. SACHETTO, Claudio. **Profili fiscali dell'applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS**. Torino: Rubbettino, 2012. p. 56.

quando possui, no seu país de domicílio, capacidade operacional apropriada para os seus fins, evidenciada, entre outros fatores, pela existência de empregados próprios qualificados em número suficiente e de instalações físicas adequadas para o exercício da gestão e efetiva tomada de decisões relativas: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017)

I - ao desenvolvimento das atividades com o fim de obter rendas derivadas dos ativos de que dispõe; ou (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016)

II - à administração de participações societárias com o fim de obter rendas decorrentes da distribuição de lucro e do ganho de capital. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016)

Para fins de determinar se uma sociedade estrangeira está submetida a regime fiscal privilegiado ou não, com a produção de todas as consequências fiscais pertinentes, inclusive as alíquotas agravadas de retenção de Imposto sobre a Renda, perquirir se esta sociedade possui “capacidade operacional apropriada”, mediante análise de seus empregados, instalações e processos de tomada de decisão, não é argumentar pela substância sobre a forma. Trata-se, exclusivamente, de aplicar os critérios formais previstos pelo próprio Direito para a aplicação do conceito legal de regime de tributação favorecida.

Desse modo, pode-se concluir que recorrer à contabilidade societária, para fins da qualificação de atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário não é argumentar pela substância sobre a forma. As normas contábeis são reconstruídas a partir de fontes do Direito, de modo que os critérios de qualificação que delas derivam são critérios formais. Logo, havendo descompasso entre a qualificação pautada no Direito Civil, por exemplo, e no Direito Contábil, haverá vera contraposição entre forma e forma, não entre forma e substância.

1.1.1.5 Conclusão parcial 2: o argumento da substância sobre a forma não se identifica com a controvérsia sobre as relações entre o Direito Tributário e o Direito Privado

A segunda conclusão parcial, decorrente da definição do argumento da substância sobre a forma, consiste na circunstância de o argumento em questão não se identificar com a antiga polêmica a respeito da autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Privado.

Há muito se afirma que as leis tributárias em todos os países são obrigadas, na formulação de suas hipóteses de incidência, a basear-se nas instituições jurídicas civis, ainda que para delas se afastarem.²⁰¹

As possíveis relações entre o Direito Tributário e o Direito Privado foram classificadas por Blumenstein em: (i) transferência de um conceito de Direito Civil para o Direito Tributário, por referência expressa; (ii) aplicação de conceitos do Direito Civil ao Direito Tributário por analogia; (iii) transformação do conceito de Direito Civil pelo Direito Tributário; e (iv) referência implícita, pelo Direito Tributário, ao conceito de Direito Civil.²⁰² Essa classificação vem sendo empregada, no Brasil, para descrever e categorizar as relações entre o Direito Privado e o Direito Tributário.²⁰³

Nesse contexto, o art. 110 do Código Tributário Nacional determina a relevância dos conceitos de Direito Privado para a reconstrução das normas constitucionais de competência tributária que empreguem termos referentes a essa área. Por sua vez, o art. 109 trata da relevância dos conceitos de Direito Privado para a interpretação da legislação tributária infraconstitucional. Em face desses dispositivos, parte relevante da doutrina nacional defende que as relações entre o Direito Tributário e o Direito Privado seriam intensas e estreitas, pois tendo este categorizado as relações relevantes para a aferição de capacidade contributiva, “não haveria o Direito Tributário de criar categorias jurídicas em todos aqueles casos em que pudesse se servir do mesmo perfil traçado pelo Direito Privado”.²⁰⁴ Adeptos dessa posição costumam defender uma correspondência *prima facie* entre os conceitos tributários e os de Direito Privado.²⁰⁵

Essa visão discerne, porém, da perspectiva de Rubens Gomes de Sousa, para quem a autonomia estrutural do Direito Tributário significaria que os seus institutos e as suas figuras jurídicas são distintos de outros ramos do Direito.²⁰⁶ Para o autor, considerando-se

²⁰¹ BUHLER, Ottmar. **Principios de Derecho Internacional Tributario**. Trad. Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968. p. 205.

²⁰² BLUMENSTEIN, Ernst. **Sistema di diritto delle imposte**. Tradução Francesco Forte. Milano: Giuffrè, 1954. p. 23.

²⁰³ Cf. COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (Coords.). **Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017. p. 88 e ss.

²⁰⁴ NOGUEIRA, Rui Barbosa. O direito tributário e suas relações com outras disciplinas. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro v. 37, jul. 1954. p. 520.

²⁰⁵ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Elisão e Evasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. N. 13. São Paulo: Resenha Tributária/CEUU, 1998. p. 17. DERZL, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.067.

²⁰⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960. p. 56.

que o Direito Tributário não configura um fim em si mesmo, os conteúdos dos conceitos de que ele se vale não precisam ser idênticos aos empregados por outros ramos do Direito.²⁰⁷ Por isso, ele conclui que, para o Direito Tributário, não interessam os efeitos jurídicos dos atos ou fatos, mas somente os econômicos.²⁰⁸ Nesse caso, defende-se a autonomia necessária dos conceitos de Direito Tributário.

Veja-se que nenhuma das posturas em discussão nega a possibilidade de o Direito Tributário empregar o mesmo termo do Direito Privado, mas expressamente firmar um conceito distinto. Nessa hipótese, tem-se o que Blumenstein denominou de transformação. Por exemplo, a legislação tributária determina que se consideram pessoas jurídicas, para fins do Imposto sobre a Renda, as “filiais, as sucursais, as agências ou as representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior” (Lei 3.470/58, art. 76; Lei 4.131/62, art. 42; Lei 6.264/75, art. 1º) e “os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou seus comissários no País” (Lei 3.470/58, art. 76). Examinando essas prescrições, os defensores da autonomia necessária do Direito Tributário e os defensores da visão que reconhece correspondências *prima facie* com o Direito Privado concordariam em concluir que são válidas as prescrições das leis em questão. Com efeito, muito embora o conceito firmado para fins da tributação da renda departa do conceito de pessoa jurídica de Direito Civil, todos reconheceriam que a legislação tributária é livre para fazê-lo, pois não se trata de conceito empregado por norma de competência.

O ponto central de dissenso entre as duas correntes está na hipótese denominada por Blumenstein de “referência implícita, pelo Direito Tributário, ao conceito de Direito Civil”. Trata-se de determinar se a circunstância de o Direito Tributário empregar um termo de Direito Privado autoriza ao intérprete atribuir-lhe o mesmo significado do Direito Privado.

Um exemplo ajuda a esclarecer. A Constituição confere aos municípios a competência para instituir imposto sobre a “propriedade predial e territorial urbana” (CF/88, art. 156, III). De um lado, o Código Civil de 1916, em vigor quando da promulgação da Constituição, circunscreve o direito de propriedade àquele que tenha “direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua” (art. 524) adquirido por meio de transcrição do título público de transferência no registro de imóveis (art. 530, I). As mesmas prescrições constam do

²⁰⁷ *Ibidem.* p. 58.

²⁰⁸ *Ibidem.* p. 63.

Código Civil atual (arts. 1.228 e 1.245). De outro lado, o art. 32 do Código Tributário Nacional prescreve que a hipótese de incidência do IPTU abrange não apenas a propriedade propriamente dita, conferida pelo registro de imóveis, mas também “o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física”. Nesse contexto, discute-se se a competência tributária municipal deveria ser interpretada em conformidade com o Direito Privado, na linha do art. 110 do CTN²⁰⁹, ou se, reversamente, poderia ser identificado um conceito especificamente tributário de propriedade, que abrangeria também o domínio útil ou a posse do bem imóvel, sem registro de título de propriedade.²¹⁰ Essa é a discussão sobre a autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Privado, no caso em que se apresenta mais controversa, concernente à interpretação das normas constitucionais de atribuição de competência tributária.

Conforme exposto, o conflito entre autonomia necessária do Direito Tributário e a correspondência *prima facie* dos conceitos tributários aos conceitos privados dá-se no âmbito da interpretação dos textos de Direito positivo. O argumento da substância sobre a forma, contudo, opera na fase de qualificação de fatos. Imagine-se um ocupante de imóvel na região costeira de uma cidade litorânea brasileira, denominado sr. X. O sr. X “adquiriu” o imóvel em questão da construtora Y, que “adquiriu” o terreno do sr. Z, cuja família o ocupou desde o início do século XX. Consoante o art. 20, VI, da Constituição Federal, os “terrenos de marinha” são bens pertencentes à União Federal. Conforme a definição do art. 2º do Decreto-Lei 9.760/1946, o terreno do sr. X enquadra-se nesse conceito e é, portanto, propriedade da União Federal. Em face dessa situação, as autoridades tributárias municipais poderiam buscar aplicar o argumento da substância sobre a forma, qualquer que fosse a postura adotada em relação à autonomia do Direito Tributário.

De um lado, caso partissem do pressuposto da autonomia necessária do Direito Tributário em relação ao Direito Privado, a argumentação das autoridades fiscais seria bastante simples. Elas classificariam o sr. X como possuidor do imóvel, justificando, portanto, a aplicação da regra que instituiu o IPTU. A situação, contudo, poderia ser mais complexa. Imagine-se que o sr. X ceda o domínio do imóvel à sua sobrinha, sra. W, tendo acordado que ela pagaria apenas o valor do foro anual à União. Nessa hipótese, as autoridades municipais, interessadas em cobrar o IPTU do sr. X, poderiam argumentar que

²⁰⁹ Nesse sentido, ver: ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 47-53.

²¹⁰ Nesse sentido, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 803.

ele seria o verdadeiro detentor do domínio útil do imóvel, pois o registro do mesmo no Serviço de Patrimônio da União (SPU), na forma do Decreto-Lei 9.760/1946 e do Decreto-Lei 2.398/1987, estaria em seu nome. Nesse caso, o sr. X poderia defender-se afirmando, conforme a substância sobre a forma, que a sra. W seria a verdadeira detentora do domínio útil. Em sentido contrário, também conforme a substância sobre a forma, as autoridades poderiam argumentar que o sr. X retém o direito de retirar a sra. W do imóvel quando lhe aprouver, e, portanto, é o verdadeiro detentor do domínio útil, e assim por diante. A característica da “substância”, no argumento da substância sobre a forma, consiste justamente no caráter ilimitado de razões que podem ser trazidas à consideração. Nesse caso, as partes concordam que o conceito legal deve ser interpretado para abarcar o domínio útil (interpretação), mas discordam com relação ao enquadramento da situação do sr. X no conceito de domínio útil (qualificação).

De outro lado, ainda que partissem do pressuposto da correspondência *prima facie* entre o Direito Tributário e o Direito Privado, as autoridades também poderiam valer-se do argumento da substância sobre a forma, pois este atua na fase de qualificação dos fatos. Nessa hipótese, as autoridades poderiam argumentar que o sr. X exerce substancialmente os direitos de usar, gozar e dispor do imóvel na zona costeira, vez que ele pode ali residir, alugá-lo a terceiro ou mesmo transferir o título. Além disso, as autoridades poderiam argumentar que o registro do imóvel no Serviço de Patrimônio da União (SPU) corresponde, substancialmente, ao “título de transferência no registro do imóvel” ou “título translativo no Registro de Imóveis”, de que trata a lei civil. Nessa linha, as autoridades qualificariam os fatos de forma que o sr. X seria classificado como proprietário do imóvel. Naturalmente, sem discordar das premissas das autoridades fiscais, o sr. X poderia discordar dessa qualificação, afirmando, por exemplo, que a circunstância de ele pagar foro anual à União impede que seja qualificado como verdadeiro detentor do direito de gozo do imóvel. As autoridades fiscais poderiam responder que o valor do foro seria irrelevante em relação à imponência econômica do imóvel, e daí por diante. Também nessa hipótese se revela a característica de ausência de limitação do argumento da substância. As partes concordam que o conceito legal de propriedade deve ser interpretado como a detenção do título de registro (interpretação), mas discordam da qualificação da situação do sr. X nesse conceito (qualificação).

Vê-se, portanto, que embora haja relevante grau de coincidência entre o resultado possível da aplicação da postura pela autonomia necessária do Direito Tributário em relação ao Direito Privado e o argumento da substância sobre a forma, estes não se

confundem. Essa circunstância é demonstrada pelo exemplo acima, em que o argumento da substância sobre a forma é aplicado não obstante se adote a correspondência *prima facie* entre o Direito Tributário e o Direito Privado ou a autonomia necessária do Direito Tributário.

A possibilidade demonstrada pelo exemplo em questão decorre da viabilidade da distinção entre a interpretação dos textos jurídicos (fase da interpretação, em que opera a discussão sobre a autonomia do Direito Tributário) e a qualificação dos relatos de fatos (fase da qualificação, em que opera o argumento da substância sobre a forma). A diferença consiste em problematizar-se os critérios do conceito normativo (interpretação) e problematizar-se o enquadramento da situação fática nesses critérios, que se dá por outros critérios (qualificação). No primeiro caso, está em questão a autonomia conceitual do Direito Tributário. No segundo, opera o argumento da substância sobre a forma. A suposição de que a problematização encerraria uma vez identificado o conceito legal desconsidera essa possibilidade de problematização ulterior, que é justamente o que caracteriza a fase de qualificação.

1.1.2 DEFINIÇÃO NEGATIVA (OU ACEPÇÕES DE FORMA E SUBSTÂNCIA QUE NÃO SÃO IGUAIS AO SENTIDO ORA TRATADO)

A importância de esclarecer algumas das acepções em que a expressão “substância sobre a forma” é empregada de maneira distinta da definição traçada acima decorre, de um lado, da necessária clarificação daquilo que não está nela contido. Com efeito, havendo mais de um uso possível e linguisticamente adequado para a expressão, faz-se necessário diferenciar entre eles, para garantir a precisão do discurso.

De outro lado, a diferenciação em questão é relevante em razão do grande número de significações do termo “forma”, frequentemente referido como “formalismo”, no discurso jurídico e da grande carga emotiva negativa²¹¹ atrelada a muitas delas, o que faz com que sejam objeto de repúdio instantâneo e imotivado. Com efeito, forma, formalismo e visões formalistas podem significar coisas muito diferentes em discursos jurídicos e políticos.²¹² Formalista, por exemplo, pode significar estreito, conservador, hipócrita,

²¹¹ Cf. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 15-16.

²¹² WEINBERGER, Ota. Formalism and Anti-Formalism. Reconsidering an Important Dispute in Jurisprudence. In. KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; VON WRIGHT, Georg Henrik.

resistente à mudança, casuísta, descritivamente impreciso, desconectado da realidade (*ivory-towered*), falacioso, inexperiente ou autoritário, mas também pode significar rigoroso, modesto, ponderado, fiel, abnegado ou comedido.²¹³

Dentre as possíveis acepções de “substância sobre a forma” e de cada um dos seus termos componentes encontradas no discurso jurídico, há algumas que dificilmente seriam confundidas com o argumento da substância sobre a forma, motivo pelo qual não merecem análise mais detida neste trabalho.

A título de exemplo, há concepções presentes no âmbito da Teoria do Direito, que são totalmente diversas dos conceitos aplicáveis ao argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário. Com efeito, a contraposição entre critérios formais e substanciais para identificar o Direito e separá-lo de outras ordens coativas ou normativas visa a esclarecer o *que é* o Direito,²¹⁴ enquanto a substância sobre a forma se refere a como ele *deve ser* aplicado, especialmente no que respeita à qualificação de atos, fatos e negócios jurídicos para a aplicação de normas tributárias. Da mesma maneira, a identificação da forma como arranjo estrutural do Direito,²¹⁵ como individualismo,²¹⁶ ou como aplicação mecânica do Direito,²¹⁷ diz respeito ao que o Direito *é* e como compreendê-lo, e não a como ele *deve ser* aplicado. Em outras palavras, as referências à “forma” e à “substância” na Teoria do Direito possuem pretensões teórico-explicativas de conceituar e descrever o Direito e a sua interpretação, enquanto que o argumento da substância sobre a forma tem pretensão claramente normativa, visando a influir na decisão do aplicador do Direito Tributário.

Por outro lado, existem acepções da expressão “substância sobre a forma” e de suas unidades componentes (“substância” e “forma”) que, por vezes, são efetivamente confundidas com a acepção central do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário, tratada nesta tese. Dentre estas acepções, assumem especial importância dois

Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems. *Festschrift* for Robert S. Summers. Berlin: Duncker & Humblot, 1994. p. 691.

²¹³ POSNER, Richard A. Legal formalism, legal realism, and the interpretation of statutes and the constitution. *Case Western Reserve Law Review*. 37, 1986. p. 180-181.

²¹⁴ WEINBERGER, Ota. Formalism and Anti-Formalism. Reconsidering an Important Dispute in Jurisprudence. In. KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems.** *Festschrift* for Robert S. Summers. Berlin: Duncker & Humblot, 1994. p. 686.

²¹⁵ SUMMERS, Robert. **Form and Function in a Legal System** – A General Study. New York: Cambridge University, 2006. p. 47.

²¹⁶ KENNEDY, Duncan. Form and substance in private law adjudication. *Harvard Law Review*, v. 89, 1975. p. 1685. p. 1685.

²¹⁷ KENNEDY, Duncan. Legal formality. *The Journal of Legal Studies*, 2(2), 1973. p. 364.

sentidos de substância sobre a forma que não possuem identidade com a definição traçada acima, quais sejam: (i) substância sobre a forma como derrotabilidade; (ii) substância sobre a forma como rejeição do nominalismo; e (iii) substância sobre a forma como verdade material sobre a verdade formal. Além disso, há dois sentidos do termo “forma” que estão contidos no conceito de forma no argumento da substância sobre a forma, mas que não exaurem a extensão desse conceito. São eles: (i) forma como requisito de existência ou validade de negócios jurídicos; e (ii) forma como elementos essenciais do negócio jurídico. Passa-se à análise mais aprofundada de cada uma dessas acepções.

1.1.2.1 Acepções de substância sobre a forma que não se identificam com o argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário

Primeiramente, cabe analisar os sentidos de “substância sobre a forma” que, conquanto pudessem ser confundidos com o argumento empregado no Direito Tributário, com ele não apresentam identidade.

1.1.2.1.1 Substância sobre a forma como derrotabilidade

O conceito de substância sobre a forma, no Direito Tributário, não deve ser confundido com a discussão a respeito da derrotabilidade das regras jurídicas. Frequentemente, a análise da derrotabilidade envolve a referência ao formalismo como limitação de escolha na aplicação das regras diante de experiências recalcitrantes, assim definidos os casos em que a aplicação de uma regra levaria a um resultado distinto da aplicação imediata de sua razão subjacente.²¹⁸ As experiências recalcitrantes decorrem da incapacidade humana de prever todas as circunstâncias futuras às quais determinada regra será aplicável.²¹⁹ O formalismo como limitação de escolha não nega que *possa haver* escolhas na interpretação e na aplicação do Direito, mas apenas afirma que essas escolhas *devem ser* limitadas por exigências normativas.

²¹⁸ Cf. exemplos em: SANTOS, Ramon Tomazela. Formalismo e Tributação: Contributo para as Regras Jurídicas e as Razões Formais no Direito Tributário. In. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 40. São Paulo: IBDT, 2018. p. 378-379.

²¹⁹ EVANS, Jim. Aristotle's Theory of Ethic. In. KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems**. *Festschrift* for Robert S. Summers. Berlin: Duncker & Humblot, 1994. p. 225.

Um exemplo ajuda a esclarecer. O art. 6º, XIV, da Lei 7.713/1988, com redação atualmente determinada pela Lei 11.052/04, prevê isenção do Imposto sobre a Renda para as pessoas físicas aposentadas que sejam portadoras de alguma das moléstias ali listadas. Pode-se afirmar que a finalidade dessa norma é permitir que os portadores dessas doenças, que são presumidamente debilitantes, tenham maiores recursos para o tratamento médico, que se presume custoso. No entanto, nem todas as doenças debilitantes que demandam tratamento custoso estão listadas no dispositivo. Por exemplo, casos graves de fibromialgia, doença debilitante e de tratamento custoso, não estão incluídos. Essa circunstância conduz a situações de subincludência, quando a regra abarca menos hipóteses do que as que seriam abrangidas pela aplicação direta de sua finalidade.

Por outro lado, pode haver também casos de sobreincludência, quando a norma abarca mais hipóteses do que as que seriam albergadas pela aplicação direta da sua justificativa. Pense-se na síndrome da imunodeficiência adquirida (AIDS), cujo tratamento é inteiramente custeado pelo Sistema Único de Saúde e cujos pacientes gozam da mesma expectativa e qualidade de vida da população em geral. Muito embora essa doença esteja listada no dispositivo legal, a aplicação direta das justificativas de amparo ao tratamento custoso e debilitante não estariam presentes. Daí falar-se em sobreincludência.

Ante situações como essas, autores como Schauer defendem um formalismo presumido, que consiste na aplicação das regras a experiências recalcitrantes, admitindo-se o seu afastamento (derrotabilidade) apenas em casos excepcionais, cumprido o ônus de justificação específico.²²⁰ Nessa acepção, o formalismo (presumido) opõe-se ao particularismo sensível às regras,²²¹ no qual essas seriam consideradas totalmente transparentes às suas justificativas (*rules of thumb*), e ao particularismo puro, que prega a tomada de toda decisão se considerando, com igual peso, razões baseadas em normas ou não.

Além do emprego do termo “forma”, o formalismo enquanto postura de interpretação e aplicação do Direito aproxima-se do argumento da substância sobre a forma por possuir preocupação normativa. Ambos visam a determinar de que maneira o Direito deve ser interpretado e aplicado. Contudo, as duas acepções diferem no que respeita ao seu escopo e à sua abrangência.

²²⁰ SCHAUER, Frederick. **Playing by the Rules** – A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life. Oxford: Clarendon, 1991. p. 204-205.

²²¹ ALEXANDER, Larry; SHERWIN, Emily. **The rule of rules: Morality, rules, and the dilemmas of law.** Durham: Duke University, 2001.

No tocante ao escopo, o argumento da substância sobre a forma atua exclusivamente na qualificação dos fatos em face de determinados conceitos necessários para a aplicação de regras jurídicas. Trata-se de determinar se os fatos F se enquadram no conceito C. Diversamente, o formalismo como limitação de escolha diz respeito à derrotabilidade (não aplicação) de uma regra no caso concreto, em razão de considerações que demonstram sua sobreinclusão ou subinclusão, em face da finalidade da regra em questão. É dizer, após identificado que os fatos F se enquadram no conceito C, deixa-se de aplicar a regra em razão da consideração das suas finalidades. Por isso se afirma que o formalismo como limitação de escolha diz respeito à aplicação do Direito,²²² e não à qualificação dos fatos. A derrotabilidade atua em momento logicamente posterior à interpretação do texto e à qualificação dos fatos. Retomando o exemplo acima, o texto do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/1988, com redação atualmente determinada pela Lei 11.052/04, é interpretado de forma a não abranger a fibromialgia e a situação do contribuinte é qualificada como fibromialgia. O que a derrotabilidade faria seria estender a aplicação da regra a esse caso por ela não abarcado, haja vista a sua finalidade.

No que diz respeito à abrangência, a derrotabilidade trata unicamente da relação entre a finalidade da regra e a sua aplicação no caso concreto, enquanto o argumento da substância sobre a forma trata da primazia dos critérios formais (não necessariamente da regra a ser aplicada), em relação a quaisquer critérios substanciais externos ao Direito, para a qualificação dos fatos. Enquanto a derrotabilidade apenas se trata da finalidade da norma específica a ser aplicada, o argumento da substância sobre a forma preocupa-se com todos os critérios formais que podem ser encontrados em quaisquer normas do Direito, bem como com os critérios substanciais externos a essas normas.

Logo, em que pese haja semelhanças, a aceção de forma presente no argumento da substância sobre a forma é distinta do formalismo envolvido na derrotabilidade, seja em função de seu escopo (qualificação *versus* aplicação), seja em razão da sua abrangência (razões formais e substanciais *versus* finalidade da regra).

²²² SCHAUER, Frederick. **Playing by the Rules** – A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life. Oxford: Clarendon, 1991. p. 41.

1.1.2.1.2 Substância sobre a forma como rejeição do nominalismo

Em segundo lugar, o argumento da substância sobre a forma deve ser diferenciado da mera rejeição do nominalismo na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário. Para os presentes propósitos, o nominalismo pode ser definido como a postura de qualificar-se fatos, atos e negócios jurídicos pelo nome que lhes é conferido pelas partes em instrumentos formais, sem a análise dos seus elementos.

O nominalismo, nessa acepção, era característico de ordenamentos jurídicos primitivos, como o Direito romano arcaico, cujas regras eram desenhadas de tal maneira que a produção de efeitos jurídicos dependia exclusivamente da forma, no sentido de que, para mudar um fato, bastava modificar o seu nome.²²³ É dizer, um contrato que previsse a “doação” de determinado bem sob a condição de pagamento de montante em espécie seria considerado doação, e não compra e venda, unicamente em função da nomenclatura utilizada no instrumento contratual. Naturalmente, essa maneira de conceber a formulação das normas jurídicas é ultrapassada, não encontrando guarida no atual ordenamento jurídico brasileiro.

Há muito a própria doutrina do Direito Privado rejeita o nominalismo para fins de qualificação de negócios jurídicos. Conforme Carvalho Santos, “para o intérprete determinar a natureza dum contrato, não se deve ater à qualificação dada pelas partes, sendo necessário consultar a natureza e a substância da convocação”.²²⁴ Na mesma linha, Pontes de Miranda afirmava que “o *nomen* não é, por si, decisivo: pode o figurante usar de um, em vez daquele que deveria usar para exprimir o pensamento, e esse afastamento do nome errado não é decida à psique, é operação de consulta ao sentido que o todo do ato impõe”.²²⁵

A situação não é diversa em matéria tributária. Por exemplo, ao examinar a incidência de Imposto sobre Serviços em relação a atividades bancárias, o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso representativo da controvérsia, firmou o posicionamento de que a incidência do tributo independe do nome que se atribua à atividade, mas sim do efetivo enquadramento da atividade em um dos itens da lista de serviços. Conforme afirmou a Ministra Eliana Calmon, “os serviços prestados, mesmo com

²²³ TARELLO, Giovanni. Formalismo. In: **Novissimo Digesto Italiano**, UTET, Torino, 1974. p. 573.

²²⁴ CARVALHO SANTOS, J. M. de. **Código Civil Brasileiro Interpretado**. Parte Geral, V. II. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958. p. 286.

²²⁵ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. Tomo III. Negócios Jurídicos. Representação. Conteúdo. Forma. Prova. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsó, 1970. p. 328.

nomenclaturas diferentes, devem ser perquiridos quanto à substância de cada um deles”²²⁶. Trata-se de considerar os elementos da atividade e não simplesmente a nomenclatura empregada pelas partes como critério de qualificação de atos e de negócios jurídicos. Como exposto, nem mesmo para o Direito Privado o rótulo adotado pelas partes não fixa a natureza jurídica do negócio jurídico, que depende de seus elementos essenciais.

Com efeito, na hipótese de simples inadequação na nomenclatura conferida pelo contribuinte ao negócio jurídico, não se cogita do argumento da substância sobre a forma e sequer de simulação. Trata-se, simplesmente, da qualificação do negócio jurídico conforme as normas aplicáveis, a que alguns denominam de substância legal (*legal substance*).²²⁷ No Direito Tributário Brasileiro, os próprios critérios formais de qualificação superam a nomenclatura conferida pelas partes, caso essa seja inadequada.

1.1.2.1.3 Substância sobre a forma como verdade material sobre a verdade formal

Em terceiro lugar, o argumento da substância sobre a forma também deve ser diferenciado da prevalência da chamada verdade material sobre a verdade formal, frequentemente referida pela doutrina e pela jurisprudência ao tratar da prova de fatos no contexto de um processo judicial ou administrativo.

Em matéria tributária, é frequente a contraposição entre a verdade formal, reconstruída a partir dos elementos de prova constantes do processo e a verdade material, que abrangeria outros elementos externos ao processo. Nesse sentido, fala-se da verdade material como um princípio informador do processo administrativo tributário, que corresponderia à “aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência”.²²⁸

Na realidade, a alusão à verdade material, que é objeto de fundadas críticas por parte da doutrina,²²⁹ nada mais significa do que uma especial flexibilização das normas sobre as provas, que versam sobre os meios de prova (aquilo que serve para demonstrar a hipótese) e os critérios inferenciais (aquilo que relaciona os meios de prova à hipótese)²³⁰ admitidos

²²⁶ STJ, RESP 1.111.234/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, Primeira Seção, DJe 08/10/2009.

²²⁷ ZIMMER, Frederick. General Report. In. **Cahiers de droit fiscal international**: Form and substance in tax law, v. 87a. Hague: Kluwer Law International, 2002. p. 33.

²²⁸ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 159.

²²⁹ MARINONI, Luís Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Processo de Conhecimento**. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 252-255.

²³⁰ ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: standards de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. **Revista de Processo**, ano 43, vol. 282. São Paulo: Thomson Reuters - Revista dos Tribunais, agosto/2018. p. 114.

no processo. Com efeito, a determinação dos elementos relevantes para a reconstrução dos fatos nos quais se baseará a decisão depende de características estruturais e funcionais de cada sistema processual.²³¹ Nessa linha, haverá sistemas processuais com regras probatórias mais estritas (aproximando-se da chamada verdade formal) e sistemas processuais com menos regras probatórias ou com normas mais flexíveis (aproximando-se da verdade material). Não obstante, é quase impossível eliminar-se integralmente o caráter formal da verdade no processo, visto que ela será alcançada por prova do juízo de fato, que deverá respeitar pelo menos algumas regras procedimentais.²³²

Em todo caso, a aplicação do Direito pressuporá a subsunção (*match*) entre uma regra reconstruída a partir de um texto de Direito e uma classificação de fato obtida a partir da análise de um relato de fatos brutos,²³³ que devem ser provados com determinado nível de suporte.²³⁴ Nessa descrição do processo de interpretação e aplicação do Direito, ficam claros os distintos momentos lógicos em que atuam o argumento da substância sobre a forma e o formalismo probatório. Enquanto o último diz respeito ao relato de fatos brutos que será relevante ao caso, o primeiro relaciona-se com a maneira de qualifica-los perante o ordenamento jurídico.

Exemplificando, a prova recai sobre a circunstância de ter havido, ou não, pagamento de propina a agente público para que a empresa se sagrasse vencedora de um processo licitatório, enquanto que a qualificação importa determinar se esse dispêndio se qualifica, ou não, como despesa necessária para fins de dedutibilidade relativamente às bases de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição sobre o Lucro, na forma do art. 47 da Lei 4.506/64 (art. 311 do Decreto 9.580/2018).

Conforme já exposto supra, provar um fato é diferente de qualificá-lo. Porém, com alguma frequência, percebe-se a referência em conjunto à “verdade material” e ao argumento da substância sobre a forma, como no seguinte julgado administrativo, em que se afirmou que “a fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos simulados, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, em buscar a verdade material, com prevalência da substância sobre a forma”.²³⁵ Nessa afirmação,

²³¹ TARUFFO, Michele. Rethinking the Standards of Proof. *The American Journal of Comparative Law*, Vol. 51, n. 3, 2003. p. 674.

²³² CALLARI, Francesco. *La revisione*. La giustizia penale tra forma e sostanza. 2. ed. Torino: G. Giappichelli, 2012. p. 7.

²³³ HAGE, Jaap C. *Reasoning with Rules – an Essay on Legal Reasoning and its Underlying Logic*. Dordrecht, Kluwer, 1997. p. 95.

²³⁴ WALTON, Douglas. *Burden of Proof, Presumption and Argumentation*. New York: University of Cambridge, 2014. p. 59.

²³⁵ CARF, Acórdão 2402-003.813, 2ª TO, 4ª C, 2ª Sejl, sessão de 16/10/2013.

combina-se a flexibilidade dos meios de prova (verdade material) com a flexibilidade de critérios de qualificação (substância sobre a forma). Entretanto, as duas posturas permanecem diferentes e agindo em momentos lógicos distintos.

O formalismo probatório pode ou não coexistir com o argumento da substância sobre a forma, uma vez que operam em momentos lógicos independentes, atinentes, respectivamente, à prova e à qualificação dos fatos. Com efeito, poderia ser adotada uma postura formalista em relação à prova dos fatos combinada com uma posição baseada na substância sobre a forma para a sua qualificação. Do mesmo modo, também seria possível combinar uma postura que flexibilizasse os meios de prova e os critérios de inferência admitidos mas que não admitisse critérios substanciais para a qualificação dos fatos. Logo, o argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário não se confunde com a prevalência da verdade material sobre a verdade formal no processo administrativo ou judicial tributário. Trata-se de questões distintas, que não podem ser baralhadas.

1.1.2.2 Acepções de forma contidas no conceito de forma do argumento da substância sobre a forma, no Direito Tributário

Além das acepções de substância sobre a forma que não possuem identidade com o argumento homônimo empregado no Direito Tributário, cumpre examinar acepções do termo “forma”, que, embora não sejam idênticas ao conceito empregado no argumento da substância sobre a forma, são nele contidas. É dizer, trata-se de acepções que incorporam critérios baseados em fontes do Direito (sentido de “forma” no argumento da substância sobre a forma), mas que são mais restritivas do que o conceito de forma relevante para este trabalho.

Trata-se das seguintes acepções: (i) forma como requisito específico para a existência ou validade de determinados atos ou negócios jurídicos (forma escrita, oral, por atos); e (ii) forma como o conjunto dos elementos necessários e suficientes de um ato ou negócio jurídico, conceito esse relevante no contexto do chamado abuso de forma. Passa-se ao exame de cada uma dessas acepções.

1.1.2.2.1 Forma como requisito específico de existência ou validade de atos e negócios jurídicos

Primeiramente, deve-se diferenciar o conceito de forma presente no argumento da substância sobre a forma de acepção corrente, especialmente no Direito Privado e no Direito Processual, que diz respeito a um pressuposto de existência, validade ou eficácia de determinados atos e negócios jurídicos.²³⁶ Nessa acepção, a forma jurídica poderá ser oral, escrita, ou por atos (como a revogação do testamento privado que o testador destrói).²³⁷

No Direito Civil, por exemplo, trata-se de “forma” em pelo menos duas acepções, quais sejam, como elemento constitutivo do negócio jurídico, no plano da existência, e como pressuposto de validade do negócio jurídico, no plano da validade. No primeiro sentido, a forma simplesmente confere existência à vontade. Conforme Vicente Rao, “a forma, conferindo existência à vontade, existência também confere ao ato jurídico, pois o ato jurídico se constitui e compõe pela exteriorização da vontade dos agentes”.²³⁸ Nesse sentido, afirma-se, por exemplo, que a doação de bem imóvel por forma oral é inexistente.²³⁹

Na segunda acepção, a forma é um dos requisitos para a validade do negócio jurídico. Assim como fazia o Código Civil de 1916 (art. 129), o Código de 2002 determina que “a validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente o exigir” (art. 107). Trata-se do que a doutrina civilista denomina de “princípio da liberdade de forma”, que teria sido alcançada após a “decadência do formalismo, em correspondência com o revigoramento da energia jurídica imanente nos atos realizados pelos particulares”.²⁴⁰ Não obstante, certos atos e negócios jurídicos seguem tendo a sua forma determinada pelo Direito Privado. O Código Civil, por exemplo, estabelece que o testamento público deve ter forma escrita (art. 1.864, I). No Direito Processual, verifica-se acepções similares de forma. Por exemplo, a forma escrita é apontada como um pressuposto recursal extrínseco, é dizer, um dos requisitos necessários para a validade de um recurso.²⁴¹

²³⁶ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. Tomo III. Negócios Jurídicos. Representação. Conteúdo. Forma. Prova. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsóí, 1970. p. 347.

²³⁷ *Ibidem*. p. 348-349.

²³⁸ RAO, Vicente. **Ato Jurídico**. São Paulo: Max Limonad, 1961. p. 176.

²³⁹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. Tomo III. Negócios Jurídicos. Representação. Conteúdo. Forma. Prova. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsóí, 1970. p. 347.

²⁴⁰ BEVILACQUA, Clóvis. **Teoria Geral do Direito Civil**. Campinas: Red, 1999. p. 317.

²⁴¹ MARINONI, Luís Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Processo de Conhecimento**. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 511.

Veja-se que a forma escrita, para determinados atos, não é simplesmente uma maneira de exteriorização da vontade das partes, que visa a garantir a prova do livre exercício da autonomia individual. Trata-se de um verdadeiro requisito de certos atos e negócios jurídicos, tanto que não pode haver prova exclusivamente testemunhal da prática oral de determinado ato para o qual a lei exige forma escrita (CPC, art. 444).

Essas acepções de forma relacionadas com a existência e a validade de negócios e atos jurídicos são essencialmente diversas do conceito empregado no argumento da substância sobre a forma. Com efeito, enquanto razões formais para esse argumento são aquelas baseadas nas fontes do Direito, “forma”, na acepção de requisito de existência ou validade, diz respeito à maneira de exteriorização de atos e negócios jurídicos. A forma escrita, oral ou por atos pode configurar critério formal para a qualificação de determinado ato ou negócio jurídico, quando o Direito assim o determinar, mas essa dificilmente será a única razão formal para a classificação.

Retomando-se o exemplo-base, um dos critérios formais relevantes para que exista uma incorporação de sociedades, para fins da amortização fiscal do ágio, consiste na regular realização dos procedimentos previstos nas leis que tratam da incorporação. Desse modo, tratando-se de sociedade por ações, a ata da Assembleia Geral Ordinária que aprovar a operação de incorporação deverá ter a forma escrita, para que possa ser devidamente arquivada no registro do comércio e publicada, como exige o art. 134, § 5º, da Lei 6.404/76. Muito embora a forma escrita da ata em questão seja um dos critérios formais para qualificar-se determinado negócio jurídico como uma incorporação de sociedade, não se trata do único critério. Com efeito, também são critérios formais necessários a existência de duas pessoas jurídicas devidamente constituídas com finalidades lícitas e sem desvio de finalidade ou confusão patrimonial, bem como o preenchimento de outros requisitos procedimentais, como os pressupostos de validade de convocação da Assembleia Geral, a elaboração das demonstrações financeiras pertinentes, dentre outros.

Logo, pode-se concluir que os critérios formais, para fins do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro, podem abarcar a forma como modalidade de exteriorização do ato ou negócio (forma oral, escrita ou por atos), mas nela não se encerram. É dizer, a forma como maneira de exteriorização de ato ou negócio jurídico pode estar contida (embora não precise estar) na forma como critérios de qualificação baseados em fontes do Direito.

1.1.2.2.2 Forma como elementos essenciais do negócio jurídico (abuso de forma)

Ademais, o conceito de forma empregado em sede do argumento da substância sobre a forma deve ser diferenciado do mesmo termo quando utilizado no contexto do abuso de forma, frequentemente empregado em matéria de planejamento tributário.

O conceito de abuso de forma não encontra significação unívoca na doutrina. Há autores que, examinando o § 42 da *Abgabenordnung* (AO) alemã, conforme o qual a lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas, concluem que o abuso de formas equivale à adequação da estrutura adotada pelo contribuinte em relação a seus pressupostos econômicos.²⁴² Aplicando essa perspectiva ao ordenamento jurídico brasileiro, há autores que identificam a presença do abuso de forma com a inexistência de razões não tributárias para a operação.²⁴³

Essa acepção de forma é largamente distinta do sentido de forma como critérios de qualificação baseados em fontes do Direito, que é relevante para fins do argumento da substância sobre a forma. Com efeito, essa acepção vai além da qualificação dos fatos, atos e negócios jurídicos, abarcando, por vezes, a motivação do contribuinte. Conforme será demonstrado abaixo,²⁴⁴ a perspectiva que identifica o abuso de formas com a interpretação de pressupostos econômicos ou motivos do contribuinte não encontra respaldo no ordenamento jurídico brasileiro, razão pela qual não pode ser caracterizada como uma acepção de forma “dentro do Direito”.

Em sentido diverso, há autores que, ao tratar do abuso de forma, atribuem ao último termo o significado do conjunto de características que constituem o ato ou negócio jurídico como uma unidade. Nessa linha, afirma-se que a forma não é separada do conteúdo, mas configura o conjunto de marcas que fazem o conteúdo determinável, tornando-o conteúdo.²⁴⁵ Assim, abusar da forma jurídica significa desnaturar um dos elementos essenciais do negócio jurídico.²⁴⁶ Essa perspectiva, que é eminentemente jurídica, conduz alguns autores a equipararem o abuso de formas à mera ilegalidade, por não cumprimento

²⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação**: treaty shopping. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 41.

²⁴³ FOLLONI, André. Planejamento Tributário e Norma Antielisiva no Direito Tributário Brasileiro. In. MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros/ICET, 2016. p. 86.

²⁴⁴ Cf. Capítulo 2, especialmente item 2.1.3.

²⁴⁵ WEINRIB, Ernest J. Legal formalism: On the immanent rationality of law. **Yale Law Journal**, v. 97, p. 949, 1987. p. 958.

²⁴⁶ ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. In. **Revista de Direito Tributário**, v. 98, 2006. p. 83.

de todos os requisitos necessários para a prática de determinado ato ou negócio.²⁴⁷ Adicionalmente, há autores que igualam o abuso de forma à dissimulação, afirmando que haveria um contrato formalmente celebrado e outro mascarado.²⁴⁸

A análise dos requisitos formais dos negócios jurídicos permite identificar: (i) formas relacionadas à causa do negócio jurídico;²⁴⁹ (ii) formas relacionadas ao objeto do negócio jurídico;²⁵⁰ e (iii) formas relacionadas à qualificação dos sujeitos do negócio jurídico.²⁵¹ No primeiro caso, têm-se exigências formais relacionadas com atos de liberalidade, por exemplo, demandando-se formalidades como registro público e presença de testemunhas para doações.²⁵² No segundo caso, requer-se formalidades específicas em relação a negócios jurídicos envolvendo determinados tipos de objetos, como bens imóveis.²⁵³ No terceiro caso, há formalidades relacionadas à qualificação de um dos sujeitos do negócio jurídico como hipossuficiente, como maneira de protegê-lo.²⁵⁴

Para os presentes fins, basta esclarecer que o conceito de forma enquanto elementos essenciais do negócio jurídico se aproxima bastante do conceito de critérios formais presente no argumento da substância sobre a forma, mas com ele não se confunde integralmente. Quando se trata de conceitos constituídos pelo Direito, que derivam de regras jurídicas que criam a possibilidade de determinadas atividades que inexistiriam sem o Direito,²⁵⁵⁻²⁵⁶ as razões baseadas em fontes do Direito para a classificação dos fatos equivalerão aos elementos essenciais do negócio jurídico. Entretanto, quando se trata de conceitos meramente regulados pelo Direito, que dizem respeito a comportamentos que podem existir independentemente da norma jurídica,²⁵⁷ poderá haver razões formais para a qualificação do ato em questão, embora não se possa falar em elementos essenciais.

²⁴⁷ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Elisão e Evasão. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. N. 13. São Paulo: Resenha Tributária/CEUU, 1998. p. 16.

²⁴⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 116. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Planejamento Tributário. In. MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros/ICET, 2016. p. 617.

²⁴⁹ ROSA, Roberto de. **L'analisi funzionale della forma**. Milano: Giuffrè, 2011. p. 49.

²⁵⁰ *Ibidem*. p. 73.

²⁵¹ *Ibidem*. p. 101.

²⁵² ROSA, Roberto de. **L'analisi funzionale della forma**. Milano: Giuffrè, 2011. p. 51.

²⁵³ *Ibidem*. 73.

²⁵⁴ *Ibidem*. 100.

²⁵⁵ GUASTINI, Riccardo. Cognitivismo Ludico e Regole Constitutive. In. SCARPELLI, Umberto. **La teoria generale del diritto. Problemi e tendenze attuali**. Studi dedicati a Norberto Bobbio. Milano: Comunità, 1983. p. 171.

²⁵⁶ Cf. Capítulo 3, especialmente item 3.2.1.1.

²⁵⁷ SCHAUER, Frederick. **Playing by the Rules – A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life**. Oxford: Clarendon, 1991 (reprinted 2002). p. 6-7. RAZ, Joseph. **Between authority and interpretation: On the theory of law and practical reason**. OUP Oxford, 2009. p. 206.

Dois exemplos ajudam a esclarecer. O conceito de propriedade de bem imóvel é constituído pelo Direito. Seus elementos essenciais são: (i) o registro do título translativo de propriedade no Registro de Imóveis (art. 1.245 do CC/02); e (ii) as faculdades de usar, gozar e dispor do bem (art. 1.228 do CC/02). Nesse caso, os elementos essenciais do conceito de propriedade de bem imóvel identificam-se com as razões formais para a classificação de determinado fato como propriedade de bem imóvel. O mesmo não ocorre no caso de conceitos meramente regulados pelo Direito. Pense-se no conceito de pré-escola, definido pela Lei de Diretrizes Básicas de Educação como a educação infantil para “crianças de 4 (quatro) a 5 (cinco) anos de idade” (Lei 9.394/96, art. 30, II, com redação determinada pela Lei 12.796, de 2013). Nesse caso, pode-se falar em razões formais para a classificação de certos fatos como pré-escola, mas não se pode falar em elementos essenciais do ato ou negócio jurídico “pré-escola”, uma vez que essa não é uma realidade constituída pelo Direito. É dizer, não é o Direito que fixa os elementos essenciais desse conceito social. Ele apenas o define para os seus propósitos regulatórios.

Logo, pode-se afirmar que existe uma relação de continência entre o conceito de forma como elementos essenciais do negócio jurídico, no âmbito do abuso de forma, e o conceito de forma enquanto razões formais, no âmbito do argumento da substância sobre a forma. O segundo conceito é ligeiramente mais abrangente que o primeiro, ao abarcar também os critérios formais relativos a situações que não são constituídas, mas meramente reguladas pelo Direito. Ademais, o conceito de forma como elementos essenciais do negócio ou ato jurídico pode abarcar a forma escrita, oral ou por atos, examinada no tópico anterior, mas nela não se encerra. Logo, o conceito de forma como razões baseadas em fontes do Direito é mais amplo do que o conceito de forma como elementos essenciais do negócio jurídico, que é mais amplo do que o conceito de forma como pressuposto de validade ou de existência de um negócio jurídico.

1.1.2.3 Conclusão parcial

Considerando-se a plurivocidade da expressão “substância sobre a forma”, buscou-se destacar três acepções dessa expressão que poderiam ser confundidas com o argumento da substância sobre a forma, que é objeto deste trabalho, mas que são distintas.

Em primeiro lugar, o argumento da substância sobre a forma é distinto da derrotabilidade das regras em face de sua justificativa, seja em função de seu escopo (qualificação *versus* aplicação), seja em razão de sua abrangência (razões formais e

substanciais *versus* finalidade da regra). Em segundo lugar, o argumento da substância sobre a forma é distinto da mera rejeição do nominalismo, visto que os próprios critérios formais de qualificação de atos e negócios jurídicos superam a nomenclatura conferida pelas partes, caso essa seja inadequada. Em terceiro lugar, o argumento da substância sobre a forma também é diferente da prevalência da verdade material sobre a verdade formal, vez que o primeiro lida com a qualificação dos fatos conforme critérios jurídicos ou externos, enquanto que o último diz respeito à prova dos relatos fáticos.

De igual modo, buscou-se destacar algumas acepções do termo “forma” que, embora não se identifiquem integralmente com a acepção empregada no argumento da substância sobre a forma, estão contidas nesta definição. Trata-se de relações de continência, ou gênero e espécie. Com efeito, são espécies de critérios formais que compõem o argumento da substância sobre a forma: (i) a forma escrita, oral ou por atos, que funciona como requisito de existência ou validade de determinados atos e negócios jurídicos; e (ii) a forma entendida como os elementos essenciais do negócio jurídico, no âmbito do abuso de forma.

Desse modo, pode-se traçar o seguinte quadro das acepções jurídicas de forma:

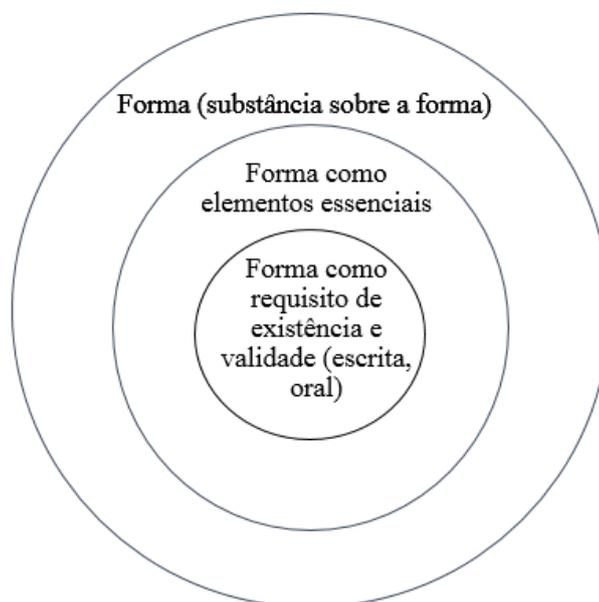


Figura 1: Acepções jurídicas de forma (elaborada pelo autor)

Neste gráfico, evidencia-se que os elementos essenciais dos atos e negócios jurídicos podem conter a forma oral, escrita ou por atos, como um dos requisitos de existência ou validade dos atos e negócios jurídicos, mas também contêm outros critérios

jurídicos, relacionados ao conteúdo e à vontade, por exemplo.²⁵⁸ Ademais, a forma, no argumento da substância sobre a forma, contém critérios de qualificação identificados com os elementos essenciais de atos e negócios jurídicos constituídos pelo Direito, mas não somente, uma vez que pode haver critérios formais para a classificação de fatos meramente regulados pelo Direito.²⁵⁹

Registre-se, por fim, haver outras acepções possíveis de “forma”, no âmbito do Direito Privado, que não forma como requisito de existência ou validade ou forma como elementos essenciais dos atos ou negócios jurídicos. Com efeito, é plausível conceituar a forma como a maneira de exteriorização da vontade negocial, de modo que ela não seria, propriamente, um elemento do negócio jurídico, mas sim o meio de exteriorização da vontade. É dizer, ter-se-ia como relevante a forma de exteriorização da vontade, que poderia ser oral, escrita ou por atos. Essa acepção de “forma”, que parece ser adotada por alguns autores no Direito Tributário,²⁶⁰ seria, rigorosamente, distinta do conceito de critérios formais como razões imediatamente baseadas em fontes do Direito, que é empregado neste trabalho.

1.2 EXEMPLOS DO EMPREGO DO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA

No tópico anterior, traçou-se a definição conotativa ou intensional do argumento da substância sobre a forma, conforme a qual ele corresponde à proposição que visa a justificar a prevalência de critérios externos ao Direito em detrimento de critérios imediatamente baseados em fontes do Direito, para fins da qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário.

Com base nesta definição, é possível identificar alguns casos em que o argumento da substância sobre a forma vem sendo empregado no Direito Tributário Brasileiro. Os exemplos examinados abaixo representam hipóteses de aplicação do argumento da substância sobre a forma, pois consistem em ocorrências que se enquadram na definição geral. Não se trata, naturalmente, de uma lista que se pretenda exaustiva, mas unicamente de exemplos que visam a deixar mais clara a definição intensional traçada supra, bem como demonstrar o emprego do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário

²⁵⁸ Cf. item 1.1.2.2.1.

²⁵⁹ Cf. item 1.1.2.2.2.

²⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos. *In. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 105, jan/dez 2010. p. 419.

Brasileiro. Conforme justificado supra,²⁶¹ os exemplos são simplificados ao máximo para promover suas finalidades explicativas e de clarificação, sem que se perca a sua relevância prática e referibilidade ao ordenamento jurídico.

1.2.1 SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA E AS “EMPRESAS-VEÍCULO”

Um primeiro caso em que o emprego do argumento da substância sobre a forma ocorre com frequência consiste no já referido exemplo da identificação da ocorrência de uma efetiva incorporação, para fins de amortização fiscal do ágio. Nessas hipóteses, frequentemente se argumenta que uma das pessoas jurídicas não existiria (por uma série de critérios substanciais), motivo pelo qual não seria possível falar em verdadeira confusão patrimonial (seja ela por incorporação, cisão ou fusão), para fins de aplicação do art. 7º da Lei 9.532/97 ou, atualmente, do art. 22 da Lei 12.973/14.

No caso paradigmático,²⁶² empregado como exemplo-base acima,²⁶³ a sociedade A constituiu a subsidiária integral B, tendo integralizado o seu capital social em dinheiro. Em seguida, a sociedade B adquiriu o controle da sociedade C, registrando ágio (*goodwill*). Após 108 dias, a empresa C incorporou a empresa B e passou a deduzir o ágio. O intuito da fiscalização, nesse caso, era desconsiderar a existência da empresa B, afirmando que a empresa A teria adquirido diretamente a empresa C, de modo que inexistiria ágio a deduzir. Muito embora se afirme expressamente não haver simulação (razão jurídica), afasta-se a personalidade jurídica da empresa B (conceito constituído pelo Direito) sob as seguintes alegações: (i) a empresa B teve vida efêmera, mais precisamente, 108 dias; (ii) a única operação realizada pela empresa B foi a aquisição da empresa C, que posteriormente a incorporou; (iii) a empresa B não possuía empregados; (iv) a empresa B não possuía sede própria, estabelecendo-se no mesmo endereço da empresa A; (v) os diretores das empresas A e B eram os mesmos.

Os critérios referidos são aplicados independentemente da consideração dos requisitos jurídicos para a constituição de uma pessoa jurídica, que incluem: (i) sua regular constituição; (ii) para a realização de finalidades compatíveis com o Direito; (iii) sem que haja desvio de finalidade nem confusão patrimonial (arts. 44 a 50 do CC/02).

²⁶¹ Cf. Introdução, item 3.

²⁶² Exemplo reconstruído a partir do Acórdão 1402-001.404. 2ª TO, 4ª C., 1ª Sejul. CARF, Sessão de 09/07/2013; e do Acórdão 9101-002.213, sessão de 3 de fevereiro de 2016; e do Acórdão 1402002.152, sessão de 06 de abril de 2016.

²⁶³ Cf. item 1.1.1.1.

Percebe-se, neste exemplo, o emprego de critérios externos (duração da empresa B, endereço, etc.) para afastar critérios formais (regular constituição de pessoa jurídica, finalidade) na qualificação de atos jurídicos para fins de aplicação de normas de tributação. Trata-se de aplicação do argumento da substância sobre a forma, para negar-se a qualificação dos fatos havidos como incorporação, para fins do art. 22 da Lei 12.973/14, mediante a justificativa de que a sociedade B não satisfaria critérios substanciais para que fosse classificada como pessoa jurídica.

1.2.2 SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA E O “BENEFICIÁRIO FINAL”

Em segundo lugar, cabe analisar um outro caso de aplicação do argumento da substância sobre a forma na identificação de titulares de direitos e de deveres. Trata-se de determinar qual o proprietário de investimentos na bolsa de valores brasileira, para fins da aplicação da isenção de que trata o art. 81, § 1º, da Lei 8.981/95 c/c o art. 16 da MP 2.189-49/01.²⁶⁴

Examinando-se esses dispositivos legais, verifica-se que são requisitos para a fruição da isenção de Imposto sobre a Renda relativamente a investimentos em bolsa de valores: (i) ser enquadrado na Resolução do Banco Central do Brasil 4.373/14, que trata do conceito de “investidor não residente”; (ii) não residir em país de tributação favorecida, conforme a definição do art. 24 da Lei 9.430/96; e (iii) realizar ganhos de capital em bolsas de valores.²⁶⁵

Entretanto, vêm sendo noticiadas fiscalizações e autuações em que a Receita Federal do Brasil estaria desconsiderando, para fins da aplicação da isenção em questão, pessoas jurídicas estrangeiras cujo beneficiário final seja um brasileiro. A título de exemplo, seria o caso da pessoa jurídica A, residente no Brasil, que constituiu pessoa jurídica B no exterior, conforme as leis daquele país, integralizando o seu capital social por

²⁶⁴ Exemplo reconstruído a partir das seguintes notícias. <https://www.valor.com.br/legislacao/6143359/justica-mantem-cobranca-de-ir-sobre-aplicacao-financieira-de-nao-residente>; <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-levy-salomao/investimentos-de-fundos-estrangeiros-no-brasil-com-participacao-de-residentes-10012018>. Acesso: 28/04/2019.

²⁶⁵ Cf. nosso: BARRETO, Paulo Ayres; KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. O Regime Brasileiro de Tributação de Investidores Estrangeiros: Incoerências e Inseguranças. *In*. SAUNDERS, Ana Paula; MURAYAMA, Janssen, TERCIOTTI, Maurício; BATISTA, Michel Siqueira. **Estudos de Tributação Internacional**. V. 2. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 103-113.

meio de valores remetidos ao exterior com a obediência de todos os procedimentos cambiais. Nesse passo, a pessoa jurídica B investiria em ações na bolsa de valores brasileira, auferindo ganhos.

O que propõem as autoridades fiscais, nesse caso, é deixar de qualificar a pessoa jurídica B como proprietária das ações, em conformidade com as leis do país onde foi constituída e com as leis privadas do Brasil, para afirmar que a pessoa jurídica A seria a “real proprietária”, com isso negando a isenção, vez que ela não se aplica a residentes no Brasil. Nesse caso, as razões baseadas em fontes do Direito apontariam para a qualificação dos negócios jurídicos em questão como investimentos da pessoa jurídica B na bolsa de valores brasileira. Todavia, a fiscalização pretende utilizar o conceito de “beneficiário final”, presente no art. 8º da Instrução Normativa RFB 1.863/2018 para mera exigência de prestação de informações à Receita Federal, para qualificar a mesma situação de maneira distinta, conforme a qual A seria o proprietário dos investimentos.

Entretanto, inexistente qualquer texto normativo que vincule a isenção ao beneficiário final de uma cadeia de participação societária. Com efeito, o referido art. 81 da Lei 8.981/95 remete ao art. 1º do DL 2.285/86, que trata de “pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior”. Pelo contrário, há normas jurídicas específicas que reconhecem a personalidade jurídica das sociedades estrangeiras (art. 1.134 e seguintes do CC/02), bem como prescrição normativa de que “a pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores” (art. 49-A do CC/02, inserido pela Lei 13.874/19).

Logo, as autoridades fiscais pretendem fazer com que prevaleçam critérios substanciais (não vinculados às fontes do Direito), sobre critérios formais (vinculados às fontes do Direito), na qualificação dos atos e negócios jurídicos para a aplicação da isenção tributária em questão.

Trata-se de mais um exemplo do emprego do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro, no contexto da identificação dos titulares de direitos e de obrigações. Nesse caso, busca-se desconsiderar razões baseadas no Direito para a qualificação de pessoas jurídicas estrangeiras como “investidor não residente”, em favor do emprego de razões substanciais, relacionadas aos titulares da pessoa jurídica estrangeira, que conduzem à perquirição da residência dos seus sócios.

1.2.3 SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA E AS “DEBÊNTURES PARTICIPATIVAS”

O terceiro exemplo do emprego do argumento da substância sobre a forma consiste na desconsideração da dedutibilidade de juros pagos em razão de debêntures adquiridas por pessoa jurídica do mesmo grupo econômico.²⁶⁶ Via de regra, conforme o art. 17, § 1º, do DL 1.598/77, incluído pela Lei 12.973/14, “os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional”. É dizer, os juros pagos pelo contribuinte consubstanciam fatores de decréscimo na apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

No exemplo, estão presentes os critérios jurídicos para a emissão de uma debênture, que consistem: (i) no cumprimento de procedimento legal (art. 52 da LSA); e (ii) no direito de crédito contra o emissor, que pode referir-se a “juros, fixos ou variáveis, participação no lucro da companhia e prêmio de reembolso” (art. 56 da LSA). Logo, os juros pagos em função dessa debênture seriam, em princípio, dedutíveis relativamente à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Contudo, a existência do título de crédito e a dedutibilidade dos juros que a partir dele foram pagos é negada pelas autoridades fiscais, mediante as seguintes razões: (i) a debênture previa remuneração com base em participação nos lucros da empresa no percentual de 50%, além do pagamento de juros de 12% ao ano; (ii) a subscrição e a integralização dos títulos foi realizada entre agentes do mesmo grupo econômico; (iii) o pagamento de prêmio ocorreu por meio da compensação de créditos; e (iv) a subscritora das debêntures foi posteriormente incorporada por outra empresa do grupo com saldo relevante de prejuízos fiscais. Com isso, o título foi desqualificado como efetiva debênture e, conseqüentemente, os valores pagos não foram considerados juros dedutíveis.

Percebe-se que, nesse caso, foram afastadas razões formais para a qualificação do negócio jurídico como debênture, em prol de razões substanciais, como os motivos da emissão, a natureza da vinculação entre os agentes e a modalidade de pagamento do prêmio. Trata-se de razões que não derivam de textos de Direito positivo, qualificando-se como meramente substanciais. Logo, nessa hipótese houve aplicação do argumento da substância sobre a forma na qualificação de um negócio jurídico para fins da aplicação da lei tributária.

²⁶⁶ Exemplo reconstruído a partir do Acórdão 1402-002.513, 2ª TO, 4ª C., 1ª Sejul, CARF, sessão de 17/05/2017.

1.2.4 SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA E O GANHO DE CAPITAL DE ESTRANGEIROS

O quarto exemplo do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro diz respeito à aferição de ganho de capital por estrangeiro, relativamente a ativo brasileiro. O art. 26 da Lei 10.833/03 estabelece a tributação de estrangeiros, mediante retenção de Imposto sobre a Renda na fonte, quando o alienante, embora residente no exterior, “alienar bens localizados no Brasil”.

No exemplo referente a essa situação,²⁶⁷ a pessoa jurídica A adquiriu a sociedade B, residente nos Países Baixos, cujo único ativo eram participações na sociedade C, residente no Brasil. O contribuinte sustenta a qualificação dos fatos mediante referência a critérios formais, relacionados com a existência da pessoa jurídica holandesa, que foi o objeto do contrato de aquisição da pessoa jurídica B.

Contudo, as autoridades fiscais buscam qualificar a situação como verdadeira alienação de bem localizado no Brasil (participação na sociedade C), uma vez que: (i) o único ativo relevante da sociedade B eram as participações na sociedade C; (ii) a sociedade estrangeira foi extinta três meses após a operação; e (iii) a sociedade A informou aos seus investidores, por meio de comunicados ao mercado, a aquisição da estrutura da pessoa jurídica C, sem qualquer referência à pessoa jurídica B.

Nesse caso, há aplicação do argumento da substância sobre a forma pois se afastam critérios formais para determinar a localização do bem, como a personalidade jurídica da sociedade B, reconhecida tanto pelo Direito brasileiro como pelo Direito estrangeiro, para qualificar-se a situação fática segundo critérios substanciais, relacionados aos ativos da pessoa jurídica adquirida, à sua duração e às comunicações ao mercado emitidas pelo adquirente.

Veja-se que nada impediria ao legislador brasileiro inserir uma cláusula no referido art. 26 da Lei 10.833/03, determinando que se considerariam ativos brasileiros as participações societárias cujo valor fosse majoritariamente derivado de ativos brasileiros. Previsão similar consta do art. 13(4) da Convenção Modelo da OCDE sobre Tributação da Renda e Capital, que trata de alienação de ações cujo valor derive, em mais de cinquenta por cento, de imóveis localizados no outro estado contratante. Nessa hipótese, a Convenção

²⁶⁷ Exemplo reconstruído a partir do Acórdão 2201-002.666, 1ª TO, 2ª C., 2ª Sejul, CARF, sessão 10.02.2015.

Modelo confere à alienação das ações o mesmo tratamento que seria aplicável à alienação direta do imóvel.

Caso o Direito brasileiro passasse a contar com previsão dessa natureza, haveria razão formal para o enquadramento da situação do exemplo em questão como alienação de bem brasileiro. Contudo, em face do ordenamento jurídico em vigor, a qualificação da alienação das ações da sociedade B como alienação de ativo localizado no Brasil, na maneira como indicada supra, deriva da aplicação do argumento da substância sobre a forma.

1.2.5. CONCLUSÃO PARCIAL

Os casos de aplicação do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro examinados envolvem a prevalência de critérios substanciais sobre critérios formais para: (i) a qualificação de situação como de incorporação de sociedade, para fins da dedutibilidade das contrapartidas de amortização do ágio (art. 22 da Lei 12.973/14); (ii) a qualificação de sujeito como proprietário de investimentos na bolsa de valores brasileira, para fins da aplicação da isenção de que trata o art. 81, § 1º, da Lei 8.981/95 c/c o art. 16 da MP 2.189-49/01; (iii) a qualificação de valores pagos em razão de debêntures participativas como juros pagos, na forma do art. 17, § 1º, do DL 1.598/77; e (iv) a qualificação de sociedade estrangeira como ativo brasileiro, para fins de apuração de ganho de capital, conforme o art. 26 da Lei 10.833/03.

Esses exemplos não possuem qualquer pretensão de exaurir as possíveis aplicações do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. Não obstante, eles demonstram como o argumento é empregado e fornecem relevantes bases para as teses normativas que serão traçadas nos capítulos subsequentes.

CAPÍTULO 2 – FUNDAMENTOS DA PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA OU DA FORMA (OU COM BASE NO QUE SE DEFENDE E SE REFUTA O ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA)

The mistake lay in my belief that matter and form can and must develop separately from each other, and so I obtained not a real form, but something like a desk with drawers into which I then poured sand. (Karl Marx)²⁶⁸

Uma vez definido o argumento da substância sobre a forma, de uma maneira que não pressupõe a sua permissibilidade ou proibição, deve-se perquirir sobre os possíveis fundamentos para a sua aplicação no Direito Tributário Brasileiro. Para tanto, este capítulo será dividido em duas partes. Primeiramente, serão avaliados três argumentos que vêm sendo aduzidos pela doutrina ou por julgadores administrativos para justificar a aplicação do princípio da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. Esses argumentos empregam as mais diferenciadas nomenclaturas, raramente denominam as suas conclusões de substância sobre a forma e, por vezes, expressamente negam que se trate desse expediente. Contudo, o referencial analítico construído no Capítulo 1 permitirá identificar os elementos da substância sobre a forma nos argumentos em questão, independentemente de referência ostensiva. Com isso, será possível classificar cada um dos argumentos como efetivas defesas da substância sobre a forma, e criticá-los de maneira coerente.

Em segundo lugar, este Capítulo procederá ao exame de oito fundamentos constitucionais que apontam para a prevalência *a priori* da forma jurídica sobre a substância na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário. Fala-se, neste momento, em prevalência *a priori*, pois determinadas situações podem justificar e até mesmo demandar a aplicação desse argumento no Direito Tributário Brasileiro, conforme será analisado no Capítulo 3.

Por ora, passa-se, inicialmente, ao exame dos três principais argumentos que vêm sendo empregados para justificar a prevalência da substância sobre a forma na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos no Direito Tributário Brasileiro.

²⁶⁸ MARX, Karl. **Selected writings**. Ed. David McLellan. Oxford: Oxford University, 1977. p. 7. Em tradução livre: “O erro estava em minha crença de que substância e forma poderiam e deveriam ser desenvolvidas separadamente uma da outra, com o que eu obtinha não a real forma, mas algo como uma mesa com gavetas nas quais eu derramava areia”.

2.1 CRÍTICA A TRÊS ARGUMENTOS PELA PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Serão analisados três argumentos que se enquadram na definição de substância sobre a forma traçada neste trabalho. Embora apresentem fundamentação distinta, esses argumentos buscam justificar a prevalência da substância sobre a forma na aplicação no Direito Tributário Brasileiro. São eles: (i) o argumento da aceção ampla de simulação; (ii) o argumento da capacidade contributiva; e (iii) o argumento da consideração econômica como interpretação teleológica. A sequência em que os argumentos são analisados não importa qualquer ordem de relevância ou implicação entre eles.

Os argumentos em questão serão descritos com caridade hermenêutica, que implica os entender da maneira mais coerente e bem arrazoada possível.²⁶⁹ Ademais, para garantir-se, tanto quanto possível, a transparência hermenêutica, largos trechos das obras de autores cujos argumentos se analisa serão transcritos, evitando-se que paráfrases possam ter qualquer efeito distorcivo na argumentação efetivamente empregada e ora analisada. Essas providências de cunho metodológico têm por finalidade manter a integridade da exposição e a sua utilidade para a aplicação do Direito Tributário. Com efeito, um texto acadêmico que critica posições por ninguém defendidas, incidindo na falácia do espantalho (*strawman fallacy*), além de potencialmente desonesto, será inútil, pois em nada modificará o discurso, seja ela doutrinário ou de aplicação do Direito.²⁷⁰

2.1.1 O ARGUMENTO DA ACEPÇÃO AMPLA DE SIMULAÇÃO

2.1.1.1 Identificação (ou por que se trata da prevalência da substância sobre a forma)

O primeiro argumento a ser analisado consiste em uma determinada leitura do conceito de “simulação”, previsto no art. 149, VI, do Código Tributário Nacional, como uma das hipóteses de revisão do lançamento pela autoridade fiscal. Nesse contexto, também é relevante o conceito de “dissimulação”, constante no parágrafo único do art. 116 do CTN,

²⁶⁹ DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*. Cambridge: Belknap, 1986. p. 53.

²⁷⁰ KRAMER, Matthew H. *In defense of legal positivism: law without trimmings*. Oxford: Oxford University, 2003. p. 13.

inserido pela Lei Complementar 104/01, frequentemente referido como “simulação relativa” pela doutrina civilista²⁷¹ e tributária.²⁷²

O argumento que se pretende analisar encontra-se, fundamentalmente, na obra de Marciano Seabra de Godoi. O autor trata do tema ao analisar o caso da incorporação às avessas, em que uma empresa deficitária incorpora empresa superavitária para evitar a aplicação do art. 33 do DL 2.341/87. Esse dispositivo determina que a “pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida”. Em face dessa prescrição, por vezes prefere-se a incorporação da sociedade lucrativa pela sociedade com prejuízos fiscais, resguardando-se o aproveitamento fiscal desses últimos, para a compensação em relação às bases de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro. Ao questionar se esse expediente configura simulação, ou não, Godoi apela a uma premissa realista, conforme a qual a resposta dependerá da convicção íntima do juiz. Veja-se:

Ninguém discute que essa incorporação será um ato simulado, à luz do Código Civil brasileiro, se considerarmos que a operação não é verdadeira, que a operação somente aparenta transmitir direitos e deveres da incorporada para a incorporadora. A questão é que o Código Civil não contém normas – nem o de 1916 nem o de 2002 – que nos respondam claramente quando um negócio é aparente e quando é real. Então como o julgador decidirá o caso? A prática demonstra que ele decidirá o caso (reputando o planejamento tributário simulado ou não) a partir de sua convicção a respeito do papel ou da importância jurídica da finalidade prática ou da substância econômica que normalmente subjaz a um determinado negócio jurídico.²⁷³

Agora imaginemos que não entre na cabeça de um juiz que os negócios jurídicos existentes no ordenamento jurídico suponham alguma finalidade prática ou alguma substância econômica a eles subjacente. Para esse julgador, as circunstâncias, os motivos e os propósitos concretos buscados pelas partes que praticaram um determinado negócio jurídico são irrelevantes para determinar se o ato foi ou não simulado: o relevante é saber se a estrutura formal do negócio foi respeitada e se as partes declararam algo falso ou esconderam algo verdadeiro nas cláusulas de um contrato. Não havendo esse tipo de mentiras ou falsidades, não haverá simulação.”²⁷⁴

Nesse trecho, o autor defende que, ante a suposta indeterminação dos critérios do Código Civil para afirmar a existência de simulação, a questão dependeria de convicções pessoais do juiz encarregado do julgamento do caso. Trata-se de posição em linha com o

²⁷¹ RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil** – parte geral. 34. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2007. p. 297.

²⁷² BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 143-144.

²⁷³ GODOI, Marciano Seabra de. Caso Unilever. Desmembramento do objeto social e sua atribuição a outras pessoas jurídicas, Tendo como único motivo a redução de tributos. Uso e abuso desta antiga forma de planejamento tributário, à luz dos possíveis conceitos de simulação. In. GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio Andre. **Planejamento Tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D’Plácido, 2018. p. 294.

²⁷⁴ *Ibidem*. p. 295.

realismo jurídico norte-americano. Uma das vertentes contemporâneas dessa corrente defende que as posições políticas e ideológicas do julgador exercem função determinante no processo decisório, podendo ser divididas entre posturas altruístas e posturas individualistas.²⁷⁵ Nesse passo, o juiz descrito por Godoi, em cuja cabeça “não entre (...) que os negócios jurídicos existentes no ordenamento jurídico suponham alguma finalidade prática ou alguma substância econômica a eles subjacente”, poderia ser descrito como individualista, enquanto que o juiz convicto “do papel ou da importância jurídica da finalidade prática ou da substância econômica que normalmente subjaz a um determinado negócio jurídico” poderia ser qualificado de altruísta. Premissas semelhantes são encontradas na obra de Marco Aurélio Greco. Veja-se:

Direito e ideologia são faces da mesma moeda e felizmente é possível discutir concepções ideológicas. Prefiro que a ideologia entre explicitamente pela porta da frente do debate do que disfarçada debaixo de uma capa de legalidade ou segurança ‘neutras’; ou então disfarçada de uma ‘verdade cientificamente incontestável’. Nunca o texto escrito deu segurança a ninguém, a segurança jurídica nunca esteve em qualquer texto escrito, mas nos valores defendidos por aquele que vai tomar a decisão.²⁷⁶

Retomando-se a argumentação de Godoi, o autor deriva da sua premissa sobre a existência de escolhas não constritas na qualificação de fatos para a aplicação do Direito Tributário a conclusão de que esta circunstância justificaria uma perspectiva ampla de simulação. Veja-se:

Vem ganhando terreno, tanto nos tribunais quanto no Conselho de Contribuintes/CARF, uma concepção de simulação que está longe de corresponder àquela visão restritiva da simulação. É cada vez mais comum o contribuinte escudar-se na teoria do negócio jurídico indireto para demonstrar a inexistência de ato simulado, mas os julgadores aplicarem um conceito amplo de simulação, que leva em conta as circunstâncias do caso concreto e indaga a *substância real* do negócio

Duas notas desse conceito amplo de simulação (que propomos chamar de simulação-elusão) merecem destaque. Por um lado, a simulação passa a ser um conceito mais fluido e dinâmico, que indaga o grau de “artificialidade” do planejamento tributário (p.9 do voto do relator no Ac. CSRF/01-02.107) e, levando em conta os “verdadeiros efeitos econômicos subjacentes”, não consente que o aplicador fique “aprisionado aos princípios do direito privado no que diz respeito à definição dos efeitos tributários dos atos e fatos jurídicos” (p.11 do voto do relator no Ac. CSRF/01-02.107).²⁷⁷

²⁷⁵ Cf. KENNEDY, Duncan. Form and substance in private law adjudication. **Harvard Law Review**, v. 89, 1975. p. 1685. p. 1.724.

²⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 314.

²⁷⁷ GODOI, Marciano Seabra de. Caso Unilever. Desmembramento do objeto social e sua atribuição a outras pessoas jurídicas, Tendo como único motivo a redução de tributos. Uso e abuso desta antiga forma de planejamento tributário, à luz dos possíveis conceitos de simulação. In. GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio Andre. **Planejamento Tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D’Plácido, 2018. p. 300.

Ressalte-se que, em perspectiva crítica, outros autores também identificam nas decisões do CARF um conceito de simulação próprio do Direito Tributário, distinto do conceito de Direito Civil.²⁷⁸ Conforme Godoi, esse conceito amplo de simulação compreenderia um standard fluido e dinâmico, que permitiria perquirir o “grau de artificialidade” da transação, tomando-se em consideração os “verdadeiros efeitos econômicos subjacentes”, sem que o aplicador fique “aprisionado aos princípios do direito privado no que diz respeito à definição dos efeitos tributários dos atos e fatos jurídicos”. Em outra obra, Godoi confronta esse conceito amplo de simulação com o que denomina de conceito restritivo, que consistiria em conceber a simulação “como mentira sobre fatos concretos”, com uma segunda característica de “considerar de forma isolada e atomizada negócios praticados pelas partes”.²⁷⁹

A argumentação do autor pode ser assim sintetizada, conforme os cânones da análise argumentativa expostos supra:²⁸⁰

- (i) o Código Civil não confere critérios específicos e seguros para a identificação da ocorrência de simulação em um caso concreto;
- (ii) em face da ausência de critérios para identificar a ocorrência de simulação, o juiz deverá recorrer às suas convicções íntimas sobre a relevância, ou não, da “substância econômica” para os negócios jurídicos; e portanto
- (iii) nesse contexto, é lícito ao julgador empregar um conceito amplo de simulação, como um standard fluido e dinâmico, que lhe permita perquirir o “grau de artificialidade” da transação, tomando-se em consideração os “verdadeiros efeitos econômicos subjacentes”.

Os passos (i) e (ii) podem ser considerados premissas da argumentação de Godoi, enquanto que o passo (iii) corresponde à sua conclusão. O autor justifica a aceção ampla de simulação (iii) com base na (suposta) inexistência de critérios jurídicos claros para o instituto (i) copulada com a relevância das convicções pessoais do julgador (ii).

Veja-se que a argumentação em questão conduz à permissibilidade do argumento da substância sobre a forma, definido como a proposição que visa a justificar a prevalência de critérios externos ao Direito em detrimento de critérios imediatamente baseados em fontes do Direito, para fins da qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a

²⁷⁸ ZILVETI, Fernando; ELALI, André. Planejamento Tributário – Resistência ao Poder de Tributar. In. MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros/ICET, 2016.p. 65.

²⁷⁹ GODOI, Marciano Seabra. Planejamento Tributário. In. MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros/ICET, 2016. p. 460.

²⁸⁰ Cf. Introdução, item 3.

aplicação do Direito Tributário. Com efeito, o conceito de simulação opera justamente no momento da qualificação dos fatos para a aplicação do Direito Tributário. Trata-se de determinar se certo relato de fatos se enquadra no conceito normativo pertinente. Ao propugnar por critérios fluidos e dinâmicos, atinentes ao grau de artificialidade da transação e aos seus “verdadeiros” efeitos econômicos subjacentes, para a verificação da existência de simulação, o que se busca é justificar a permissibilidade de emprego de critérios de qualificação externos ao Direito, em prejuízo dos critérios imediatamente baseados em fontes do Direito. Logo, o argumento baseado no conceito amplo de simulação, caso procedente, autorizaria o emprego do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. Demonstrada a relação entre o argumento em questão e a substância sobre a forma, passa-se à análise crítica da argumentação exposta.

2.1.1.2 Crítica (ou porque o argumento não justifica a prevalência da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro)

Da perspectiva desta tese, os três passos da argumentação descrita supra apresentam diversas incoerências com o ordenamento jurídico brasileiro e uma grave incoerência interna, que redundam em sua total improcedência. Primeiramente, serão expostas as incoerências entre as premissas do argumento em questão e o Direito posto. Em seguida, será analisada a incoerência interna do argumento.

Conforme exposto, o primeiro passo da argumentação de Godoi consiste na afirmação de que o Código Civil não possui critérios específicos e seguros para a identificação da ocorrência de simulação em um caso concreto. O autor não nega que a definição de simulação, para fins do Código Tributário, deva ser buscada no Direito Privado, conforme o art. 109 do CTN.²⁸¹ Contudo, ele nega que o Direito Civil possua qualquer grau de determinação a adicionar ao conceito referido pelo CTN.

Duas críticas devem ser feitas a esse posicionamento. Primeiramente, tanto o Código Civil de 1916, em seu art. 102, como o Código Civil em vigor, em seu art. 167, § 1º, estabelecem critérios para determinar-se quando há simulação. Esses dispositivos prescrevem haver simulação sempre que os negócios jurídicos: (i) “aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou

²⁸¹ Assim: SOUSA, Rubens Gomes de. Normas de Interpretação no Código Tributário Nacional. *In: Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 378.

transmitem”; (ii) “contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira”; ou (iii) “os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados”.

É bem verdade que esses critérios não conferem segurança absoluta à determinação da ocorrência de simulação em um caso concreto, o que seria impossível. Todavia, eles diminuem de maneira relevante o grau de indeterminação que haveria caso a simulação fosse simplesmente caracterizada como uma “mentira”, como deflui do primeiro trecho transcrito no item anterior. Com efeito, a simulação demanda uma declaração, condição ou cláusula não verdadeira, o que é mais concreto que afirmar-se a necessidade de uma falsidade qualquer.

Em segundo lugar, não se pode desconsiderar que os critérios em questão vêm sendo objeto de depuração doutrinária há mais de um século, havendo um corpo dogmático relevante e de boa qualidade, que logra adicionar maior precisão ao conceito, conforme a função de orientação da doutrina.²⁸² Nesse sentido, Moreira Alves identifica três requisitos à simulação, quais sejam: (i) divergência entre a vontade interna e a vontade declarada; (ii) acordo simulatório entre as partes; e (iii) o negócio simulado deve ter o objetivo de enganar terceiros.²⁸³ A mesma linha de definição é encontrada em diversos autores de Direito Tributário.²⁸⁴ Outrossim, os direitos de liberdade econômica (CF/88, art. 170) indicam a existência de ônus argumentativo relevante a ser satisfeito pela parte que pretenda negar efeitos ao negócio jurídico firmado pelas partes. É dizer, há uma presunção relativa de validade do negócio jurídico.

Esses e outros critérios doutrinários reduzem de maneira significativa o âmbito de incerteza em relação à aplicação do conceito de simulação. O exemplo da incorporação reversa, referido por Godoi, possui um traço especial que torna a situação mais complexa. É que o negócio jurídico da incorporação é constituído pelo Direito e não por ele meramente regulado.²⁸⁵ Igualmente, o próprio conceito de pessoa jurídica é constituído pelo Direito como uma realidade autônoma. Em face de conceitos como esses, que encerram realidades constituídas pelo Direito, a doutrina civilista defende que “a simulação torna-se

²⁸² ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**: a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p.

²⁸³ MOREIRA ALVES, José Carlos. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**. Brasília: ESAF, 2002. p. 64.

²⁸⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto: no direito tributário e à luz do novo Código Civil. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 8, n. 48, nov./dez. 2010.. MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 34.

²⁸⁵ Cf. item 3.2.1.1.

impensável”.²⁸⁶ A questão dos conceitos constituídos pelo Direito e o conceito de simulação será analisada com mais vagar adiante.²⁸⁷ Não obstante, para fins da análise do presente argumento da concepção ampla de simulação, basta destacar que a dificuldade em aplicar-se o conceito de simulação ao caso da incorporação reversa decorre das específicas características dos tipos de conceitos envolvidos (incorporação e pessoa jurídica), que são constituídos pelo Direito e não por ele meramente regulados. Trata-se de questão largamente analisada pela doutrina do Direito Privado.²⁸⁸

Desse modo, percebe-se que o primeiro passo da argumentação empregada por Godoi para justificar a permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro falha tanto ao desconsiderar os limites expressos previstos no Código Civil, como as profícuas discussões doutrinárias sobre o tema da simulação, no âmbito do Direito Privado.

Também a segunda premissa do autor padece de incoerências externas relevantes. Conforme exposto, essa premissa afirma que, em face da ausência de critérios para identificar a ocorrência de simulação, o juiz deverá recorrer às suas convicções íntimas sobre a relevância, ou não, da “substância econômica” para os negócios jurídicos. Primeiramente, essa afirmação incorre em extremo reducionismo, ao afirmar que o único elemento relevante para a qualificação de um ato ou negócio jurídico para fins tributários seria a convicção íntima do julgador a respeito da relevância, ou não, da “substância econômica”. Trata-se da chamada falácia das falsas alternativas, consistente em apresentar apenas duas soluções para um problema como as únicas escolhas possíveis, quando, na realidade, há outras opções viáveis.²⁸⁹ Com efeito, o próprio Direito Civil e a doutrina que sobre ele se verte apresentam critérios pertinentes para a verificação da ocorrência de simulação, referidos acima, que não se reduzem a convicções acerca da relevância da substância econômica.

Por detrás da falácia das falsas alternativas incorrida pela premissa em questão parece estar a desconsideração da autoridade de diversas fontes do Direito que não são diretamente baseadas em textos legais. Deve-se reconhecer que o Direito é formado não somente de normas explícitas, que são imediatamente reconduzíveis a textos dotados de

²⁸⁶ ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. **A Simulação no Código Civil**. Tese de Doutorado: Universidade de São Paulo, 2014. p. 177.

²⁸⁷ Cf. item 3.2.1.3.

²⁸⁸ Para uma ampla exposição dessas discussões, no tocante ao conceito de sociedade, ver: ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. **A Simulação no Código Civil**. Tese de Doutorado: Universidade de São Paulo, 2014. p. 195-213.

²⁸⁹ KELLEY, David. **The Art of Reasoning**. 3. ed. New York: W.W. Norton & Company, 1998. p. 141.

autoridade (Constituição, leis, regulamentos), mas também de normas implícitas, reconstruídas a partir dos textos de diferentes maneiras. Guastini identifica quatro maneiras para a reconstrução de normas implícitas, quais sejam: (i) dedução logicamente válida a partir de normas expressas;²⁹⁰ (ii) dedução logicamente válida a partir de enunciados interpretativos (por exemplo, definições utilizadas em outras leis);²⁹¹ (iii) raciocínio em que figuram como premissas teses dogmáticas construídas anteriormente;²⁹² e (iv) processos não lógicos de derivação de normas não expressas.²⁹³

Esse tipo de raciocínio para a reconstrução de normas implícitas é recorrente em todas as áreas do Direito, incluindo o Direito Tributário. A título de exemplo, pode-se fazer referência ao “mínimo existencial”, limite inferior da capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º) reconstruído pela doutrina²⁹⁴ a partir dos direitos individuais e sociais previstos nos arts. 5º e 6º da Constituição e aplicado em diversas decisões do Poder Judiciário.²⁹⁵

Ademais, deve-se tomar em consideração que também são fontes do Direito, embora com menor grau de autoridade, os textos que o intérprete deve ou pode tomar em consideração na tomada de decisão, desde que não conflitem com os textos legais.²⁹⁶ Nesse contexto, assume especial relevância a doutrina, que visa a sistematizar e a interpretar o Direito posto de maneira coerente e racional.²⁹⁷ Com efeito, além da proposição de normas implícitas, como o mínimo existencial, a doutrina também se encarrega da confecção de vários outros critérios de determinação do direito, visando a incrementar a controlabilidade das assertivas normativas.²⁹⁸ A título de exemplo, pode-se fazer referência à rica literatura sobre a aplicação dos princípios jurídicos e as suas relações com as regras jurídicas.²⁹⁹

A referência às normas implícitas e aos demais processos de determinação mediante critérios jurídicos não exaure as possibilidades de soluções eminentemente jurídicas para problemas relativamente aos quais pode não haver solução em norma expressa. Sem

²⁹⁰ GUASTINI, Riccardo. **Filosofia del diritto positivo**: lezione a cura di vito velluzzi. Torino: Giappichelli, 2017. p. 27.

²⁹¹ *Ibidem*. p. 27.

²⁹² *Ibidem*. p. 28.

²⁹³ *Ibidem*. p. 29.

²⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 8. ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 141.

²⁹⁵ Por exemplo: STJ, EREsp 1057912/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 23/02/2011, DJe 26/04/2011.

²⁹⁶ PECZENIK, Aleksander. **On Law and Reason**. Heidelberg: Springer, 2009. p. 263.

²⁹⁷ *Ibidem*. p. 295.

²⁹⁸ AARNIO, Aulis. **Essays on the Doctrinal Study of Law**. Heidelberg: Springer, 2011. p. 79.

²⁹⁹ Cf.. ALEXYS, Robert. On the structure of legal principles. **Ratio Juris**. Vol. 13. n. 3.p.294-304 Setembro, 2000. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

embargo, as referências aqui realizadas visam a demonstrar que existem critérios jurídicos para além do texto expresso da lei.

Adicionalmente, a premissa realista de que o juiz deve decidir de acordo com suas convicções pessoais vai de encontro ao constitucionalismo ocidental contemporâneo. Como destaca Dworkin, não se pode afirmar que os cidadãos teriam, por meio da Constituição, concordado em delegar poderes legislativos aos juízes.³⁰⁰ No caso em exame, essa constatação é ainda mais grave, uma vez que o agente aplicador do argumento da substância sobre a forma, na esmagadora maioria dos casos, não será um juiz de Direito, dotado de imparcialidade por força de uma série de garantias constitucionais (CF/88, art. 95), mas sim um agente da administração tributária, encarregado do lançamento de ofício (CTN, art. 142). É dizer, reconhecer-se que o argumento da substância sobre a forma possa ser aplicado no Direito Tributário Brasileiro, com base na premissa realista de que o intérprete escolhe o que fazer, significa dizer que a autoridade fiscal escolhe como tributar, o que importaria ainda mais problemas jurídicos do que a mesma asserção voltada ao juiz.³⁰¹

Com as considerações supra, pretendeu-se demonstrar a falsidade das duas premissas do argumento de Godoi. Não é verdade que não haja critérios jurídicos para determinar a ocorrência de simulação em um caso concreto, nem que os juízes devam decidir em conformidade com as suas convicções subjetivas. A falsidade dessas premissas permite concluir pela falsidade da conclusão de que seria permitido o argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. Com efeito, essa é a consequência da falsidade das premissas de qualquer raciocínio dedutivo válido.³⁰² Além disso, no caso em tela, seria possível questionar também a validade do argumento, uma vez que ele parece derivar conclusões normativas de premissas descritivas³⁰³ ou pelo menos conter uma série de premissas implícitas (entimema).³⁰⁴

Não obstante, além da falsidade da conclusão pela permissibilidade do argumento da substância sobre a forma derivar logicamente da falsidade das suas premissas, deve-se ressaltar, por fim, a contradição interna presente no argumento. Com efeito, o silogismo de Godoi inicia com a afirmação da suposta inexistência de critérios jurídicos para determinar-

³⁰⁰ DWORKIN, Ronald. **Law's Empire**. Cambridge: Belknap, 1986. p. 161.

³⁰¹ Cf. item 2.2.

³⁰² KELLEY, David. **The Art of Reasoning**. 3. ed. New York: W.W. Norton & Company, 1998. p. 239.

³⁰³ Sobre o tema, ver a discussão em: FINNIS, John. **Natural Law and Natural Rights**. 2. ed. Oxford: Oxford University, 2011. p. 36-42.

³⁰⁴ Cf. ADEODATO, João Maurício. **Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 265.

se a ocorrência de simulação. A partir dessa constatação (que não procede) e com base na premissa implícita de que seria necessário haver critérios para a decisão, o argumento chega à conclusão de que os critérios devem ser compostos por um standard fluido e dinâmico, que permita ao aplicador perquirir o “grau de artificialidade” da transação, tomando-se em consideração os “verdadeiros efeitos econômicos subjacentes”. Contudo, não há qualquer clareza quanto ao que seja “artificialidade” ou os “verdadeiros efeitos econômicos subjacentes”. O argumento parte da identificação de um problema com a ausência de critérios jurídicos para a simulação e conclui com parâmetros ainda mais ambíguos e genéricos do que aqueles que condena por falta de determinação. Aí está a sua incoerência interna. Em alguma medida, a conclusão nega a necessidade ou a possibilidade de critérios seguros para a qualificação, que está implícita em suas premissas.

Em síntese, o argumento da acepção ampla de simulação não é procedente para justificar a permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. De um lado, são falsas as suas premissas de que não haveria critérios jurídicos para determinar a ocorrência de simulação ou de que os juízes deveriam decidir conforme suas convicções pessoais. De outro, a sua conclusão é incoerente com a crítica constante do próprio argumento no sentido de que não haveria critérios seguros para determinar-se a ocorrência de simulação. Com efeito, o argumento parece concluir por critérios ainda mais subjetivos, ambíguos, genéricos e inseguros que aqueles que critica por conta dessas mesmas características.

2.1.2 O ARGUMENTO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.1.2.1 Identificação (ou por que se trata da prevalência da substância sobre a forma)

O segundo argumento que busca justificar a permissibilidade do emprego da substância sobre a forma na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos no Direito Tributário Brasileiro baseia-se na capacidade contributiva, prevista no art. 145, § 1º, da Constituição Federal. Conforme esse dispositivo, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Considerando essa prescrição constitucional, Marco Aurélio Greco apresenta duas alternativas interpretativas que supõe serem disjuntivas, representando a integralidade das opções dos intérpretes em face da prescrição constitucional. Para ele, ou a cláusula seria

uma “clássica norma programática e, como tal, sem força vinculante positiva”³⁰⁵ ou seria um princípio que se espraia:

por todo o ordenamento tributário e atua como enriquecedor dos seus preceitos além de servir de critério de compreensão das suas normas, atuando com a função de iluminar o ordenamento seja na criação das leis tributárias, seja na sua interpretação e aplicação pelos interessados e pelo juiz.³⁰⁶

Em face dessas alternativas, o autor defende a prevalência da segunda opção interpretativa, que estaria em maior conformidade com a sistemática da Constituição. Ele propugna que a capacidade contributiva, considerada como princípio que se espraia por todo o ordenamento jurídico, aplica-se não somente ao legislador, mas também ao intérprete e aplicador do Direito, servindo de “critério iluminador do alcance concreto que a lei posta apresenta”.³⁰⁷ Para Greco, “a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas não apenas isto; alcança, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva”.³⁰⁸ Dentre os principais argumentos de Greco pela prevalência dessa perspectiva ampla da capacidade contributiva, está a solidariedade social, prevista no art. 3º, I, da CF/88. Em suas palavras:

(...) cabe falar em resgate da capacidade contributiva pelo constituinte de 1988 que reintroduziu no sistema constitucional brasileiro esse princípio, hoje retratado no § 1º do art. 145.

Isso significa – a partir de uma perspectiva do Estado Social – que não podemos ver a tributação apenas como técnica arrecadatória ou de proteção ao patrimônio; devemos vê-la também da perspectiva da viabilização da dimensão social do ser humano³⁰⁹

(...)

Em suma, a previsão do artigo 145, § 1º da CF/88, não é mero enunciado de um propósito, é preceito com eficácia jurídica que repercute amplamente no perfil e funcionalidade do ordenamento positivo tributário e do qual se extraem diversas consequências no campo de sua aplicação e interpretação.³¹⁰

Greco sustenta que, além de aplicar-se à interpretação da lei, que consiste em atribuir sentido aos textos aprovados pelo Congresso, a capacidade contributiva também atua na fase de qualificação dos relatos de fato para fins da aplicação do Direito Tributário. Veja-se:

(...) bem qualificar os fatos ocorridos o que se dá pela consideração de todos os elementos relevantes sejam os de caráter jurídico, sejam os de caráter econômico e até mesmo os de caráter social e axiológico (legitimidade). Nenhum deles isoladamente é suficiente; o conjunto por eles formado é que poderá indicar sua

³⁰⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 347.

³⁰⁶ *Ibidem*. p. 349.

³⁰⁷ *Ibidem*. p. 345.

³⁰⁸ *Ibidem*. p. 345.

³⁰⁹ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In. GRECO, Marco Aurélio. GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 179.

³¹⁰ *Ibidem*. p. 181.

adequada qualificação para fins de enquadramento na hipótese prevista na lei tributária.³¹¹

Desse modo, o autor sustenta que a qualificação de um ato ou negócio jurídico promovida pelo contribuinte, para que seja oponível ao fisco, deve conter “justificação por inserção de motivo, finalidade e congruência”³¹². Dentre diversos outros exemplos, Greco afirma que não se trata somente da “existência formal de uma pessoa jurídica à luz dos cadastros e registros legalmente exigidos”, mas também do “empreendimento no qual a pessoa jurídica é a vestimenta formal, em última análise a empresa em si vista da perspectiva funcional e real”.³¹³ De sua perspectiva, “quando a lei estiver se referindo à compra e venda pode ser que ela não esteja se referindo ao nome ‘compra e venda’, mas ao tipo de manifestação de capacidade contributiva”.³¹⁴

Em termos sintéticos, a estrutura argumentativa de Greco pode ser esquematizada da seguinte maneira:

- (i) a capacidade contributiva, prevista no art. 145, § 1º, da CF/88, pode ser interpretada ou como uma norma programática sem qualquer eficácia vinculante ou como um princípio que se espraia por todo o ordenamento jurídico;
- (ii) a segunda acepção deve ser preferida em razão da solidariedade social, de modo que a capacidade contributiva guie a atividade do intérprete-aplicador do Direito Tributário; e portanto
- (iii) a capacidade contributiva justifica que, na atividade de qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação de normas de Direito Tributário, considerem-se “todos os elementos”, não somente de caráter jurídico, como também econômico, social e axiológico.

A exemplo do que se identificou em relação ao argumento da acepção ampla de simulação, os dois primeiros passos argumentativos funcionam como premissas para a conclusão alcançada. Basicamente, a interpretação da capacidade contributiva como princípio de grande amplitude (ii), em prejuízo de uma leitura meramente programática (i), justificaria a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos com base em critérios econômicos, sociais e axiológicos, para a aplicação do Direito Tributário (iii).

³¹¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 386.

³¹² *Ibidem*. p. 382-384.

³¹³ *Ibidem*. p. 382.

³¹⁴ *Ibidem*. p. 346.

Não é difícil perceber que a fundamentação em questão visa a justificar a permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. Com efeito, muito embora a amplitude que se pretende conferir à capacidade contributiva abranja a interpretação dos textos normativos, a exposição de Greco, especialmente na segunda transcrição recuada supra, deixa absolutamente claro que o princípio da capacidade contributiva, em sua visão, justificaria a aplicação de critérios econômicos, sociais e axiológicos (portanto, externos ao direito) para a qualificação de fatos para a aplicação do Direito Tributário.

A posição defendida por Greco amolda-se perfeitamente ao conceito do argumento da substância sobre a forma definido, nesta tese, como a proposição que visa a justificar a prevalência de critérios externos ao Direito em detrimento de critérios imediatamente baseados em fontes do Direito, para fins da qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário. Conforme amplamente exposto,³¹⁵ essa definição não exclui a possibilidade de que existam fundamentos jurídicos válidos para justificar a prevalência de critérios externos ao Direito na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos. Com efeito, para os fins da definição, consideram-se critérios baseados em fontes do Direito apenas aqueles diretamente derivados dos textos normativos. No argumento de Greco, os critérios econômicos, sociais e axiológicos não passariam a ser derivados de fontes do Direito, mas apenas a sua permissibilidade enquanto critérios de qualificação seria garantida pela capacidade contributiva.

Nesse aspecto, mostra-se presente na obra do autor a influência da doutrina e da jurisprudência italianas, que veem a prevalência da substância sobre a forma como uma consequência direta da capacidade contributiva.³¹⁶ Conforme a Corte de Cassação Italiana, a perquirição da capacidade contributiva deve ser dar “segundo o parâmetro fundamental de prevalência da substância sobre a forma”.³¹⁷

Logo, o argumento esposado por Greco, caso procedente, justificaria a permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro, com fundamento na previsão constitucional da capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º). É dizer, trata-se de argumento empregado para justificar a substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. Passa-se à sua análise crítica.

³¹⁵ Cf. item 1.1.1.2.2.

³¹⁶ MONTANARI, Francesco. **La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario**. Milano: Wolters Kluwer/CEDAM, 2019. p. 156.

³¹⁷ Italia. Corte di Cassazione, sez. trib., 10 ottobre 2018, n. 29148.

2.1.2.2 Crítica (ou porque o argumento não justifica a prevalência da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro)

O argumento da capacidade contributiva, exposto no tópico anterior, padece de incoerências em relação ao ordenamento jurídico brasileiro em suas duas premissas, que autorizam concluir pela falsidade de sua conclusão.

Em primeiro lugar, a premissa segundo a qual o § 1º do art. 145 da Constituição Federal somente poderia ser interpretado como fundamento de norma sem qualquer teor vinculante ou de princípio com a abrangência que lhe confere Greco incide na falácia das falsas alternativas. A falácia em questão consiste em apresentar duas alternativas como as únicas possíveis, para, rejeitando-se uma delas, sustentar a segunda.³¹⁸ O caráter falacioso, contudo, decorre da desconsideração de outras alternativas igualmente existentes.³¹⁹

O conceito de norma meramente programática, desprovida de qualquer efeito vinculante e que sequer proibiria a superveniência de legislação em contrário já foi há muito superado pela doutrina nacional, por excluir o caráter jurídico dessas normas.³²⁰ Em substituição a esse conceito, José Afonso da Silva propõe a classificação de determinadas normas constitucionais como de eficácia limitada, com “aplicabilidade indireta, mediata e reduzida”, que dependeria de novos atos normativos para a sua efetividade,³²¹ concepção essa que também é alvo de críticas pela doutrina.³²² Não obstante, para fins da análise da premissa em exame, salta aos olhos que a capacidade contributiva sequer poderia ser enquadrada na classificação tradicional de normas programáticas, na qual costumam figurar normas atinentes a direitos sociais, uma vez que a capacidade contributiva não demanda a realização de um estado de coisas valorado positivamente pelo constituinte, como, por exemplo, o direito à moradia (CF/88, art. 6º).

Em face de um dispositivo constitucional como aquele que estabelece o direito social à moradia, pode-se afirmar que os cidadãos possuem um direito genérico a gozarem de uma moradia, que pode ou não ser concretizado por meio de direitos específicos.³²³

³¹⁸ KELLEY, David. **The Art of Reasoning**. 3. ed. New York: W.W. Norton & Company, 1998. p. 141.

³¹⁹ *Ibidem*.

³²⁰ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 80.

³²¹ *Ibidem*. p. 82.

³²² Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. **Revista de Direito do Estado**, 4,2006. p. 49-50.

³²³ KRAMER, Matthew H. Rights without trimmings. In. KRAMER, Mathew, *et al.* **A debate over rights**. Oxford: Oxford University, 1998. p. 43.

Outrossim, pode-se afirmar que a Constituição estabelece um princípio, um estado de coisas a ser realizado,³²⁴ em que todos os cidadãos gozem de uma morada. A capacidade contributiva é diferente. Essa prescrição normativa não gera direitos genéricos aos cidadãos para serem tributados conforme a capacidade contributiva. Tampouco encerra uma preferência constitucional por um estado de coisas em que todos os cidadãos sejam tributados conforme a capacidade contributiva.

Com efeito, caso fossem descobertas grandes reservas de algum recurso natural cujas *royalties* permitissem o fim da tributação no Brasil, tornando-se o País um estado patrimonial, que gera a riqueza que consome como agente econômico,³²⁵ não haveria sentido em falar-se em menor concretização da capacidade contributiva. Nessa hipótese, todas as receitas do Estado adviriam diretamente da exploração de recursos naturais, não havendo necessidade da cobrança de tributos. Entretanto, não se poderia falar em menor concretização da capacidade contributiva (pois os cidadãos não estariam sendo tributados conforme a capacidade contributiva), o que seria possível caso esse fosse efetivamente um estado de coisas desejado pela Constituição. Trata-se de situação radicalmente distinta do que se observa em relação ao direito à moradia, que seria, efetivamente, menos concretizado na hipótese de maior parcela da população tornar-se sem-teto. Nesse caso, diferentemente do que ocorre em relação à capacidade contributiva, poder-se-ia falar em menor concretização do direito à moradia, que efetivamente consubstancia ideal preferido pelo constituinte.

Essas considerações visam a evidenciar que a capacidade contributiva não possui a mesma estrutura dos direitos sociais que comumente são classificados como normas programáticas. Não obstante, assim como esses direitos sociais, o reconhecimento da capacidade contributiva como uma diretriz voltada ao legislador, quando este decidir pela criação de normas impositivas de impostos, implica a chamada função de bloqueio, que consiste em invalidar normas infraconstitucionais que violem o conteúdo da norma constitucional.³²⁶ Indiretamente, essa função de bloqueio sanciona o comportamento do legislador que aprove leis tributárias em desconformidade com a capacidade contributiva. Trata-se, portanto, de eficácia positiva, motivo pelo qual é inadequada a terminologia de

³²⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 96.

³²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 22.

³²⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Direito Constitucional**. Liberdade de fumar, Privacidade, Estado, Direitos Humanos e outros temas. São Paulo: Manole, 2007. p. 252.

Greco, que parece reduzir a possibilidade de uma eficácia positiva à acepção de capacidade contributiva voltada direta e imediatamente ao aplicador.

É dizer, mesmo a acepção da capacidade contributiva voltada ao legislador não implica “clássica norma programática” “sem força vinculante positiva”, como afirma Greco. Logo, a dualidade de acepções em que poderia ser considerada a capacidade contributiva, exposta na primeira premissa do raciocínio do autor, não procede. É dizer, não é verdade que a única alternativa interpretativa, caso se negue a versão ampla de capacidade contributiva propugnada por Greco, seria conferir-lhe papel meramente programático e sem qualquer eficácia vinculante positiva.

Em segundo lugar, também padece de incoerência com o ordenamento jurídico a premissa de que deve prevalecer a acepção de capacidade contributiva como um princípio que se espraia por todo o ordenamento jurídico, guiando a atividade do intérprete-aplicador do Direito Tributário, inclusive na qualificação.

De maneira geral, pode-se afirmar que as interpretações do Direito devem ser preferidas quando suportadas por mais cadeias de fundamentação coerentes baseadas em fontes do Direito dotadas de autoridade.³²⁷ Trata-se de exigência hermenêutica derivada do próprio ideal de Estado de Direito, que exige que as decisões sejam baseadas, tanto quanto possível, na autoridade dos textos normativos e não em quaisquer outros fundamentos. No caso em exame, portanto, deve-se analisar diferentes argumentos que convergem para a interpretação da capacidade contributiva como preceito voltado ao legislador, que confere direitos genéricos aos cidadãos a não serem tributados senão conforme a capacidade contributiva, em detrimento da interpretação voltada ao aplicador, defendida por Greco. Para tanto, revelam-se importantes argumentos sistemáticos para ambos os lados e argumentos linguísticos que conduzem à primeira interpretação.

De um lado, o argumento linguístico aponta para a prevalência da interpretação conforme a qual a capacidade contributiva volta-se ao legislador, por dois motivos. Primeiramente, o § 1º do art. 145 da Constituição Federal inicia pela locução “sempre que possível”. Certamente, essa dicção não visa exclusivamente a dispensar a promoção da capacidade contributiva nos casos em que seria faticamente impossível.³²⁸ Não se pode ignorar que a linguagem do dispositivo não possui o mesmo grau de imperatividade de outros artigos constitucionais sobre a tributação, como, por exemplo, a disposição de que

³²⁷ AARNIO, Aulis. *Essays on the Doctrinal Study of Law*. Heidelberg: Springer, 2011. p. 146.

³²⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 162.

“é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (CF/88, art. 150, I). Diferentemente do que fez em relação ao princípio-regra da legalidade,³²⁹ a Constituição atribuiu eficácia *pro tanto* à capacidade contributiva, ao estabelecer que ela deve ser realizada a depender das possibilidades normativas e fáticas. Razões *pro tanto*, diferentemente das razões peremptórias, implicam uma preferência por determinado vetor (no caso a capacidade contributiva), anteriormente à consideração de outras questões.³³⁰ Isso significa que a força *pro tanto* pode ser afastada em face de outras razões. A força *pro tanto* da capacidade contributiva, ao ser contrastada com a força peremptória da legalidade, por exemplo, aponta para a preferência desta última em prejuízo da primeira. Isso significa, exatamente, que a capacidade contributiva não pode ser interpretada para permitir que a lei alcance além do que “obviamente prevê”, como sustenta Greco.

Ainda que a capacidade contributiva fosse considerada como um princípio do ordenamento jurídico brasileiro (e não meramente como um critério a ser observado na gradação legal dos impostos), a sua eficácia jamais poderia se sobrepor àquela das regras de competência e da legalidade. Enquanto os princípios possuem eficácia meramente contributiva, as regras têm eficácia decisiva em relação ao intérprete.³³¹ Além disso, as regras têm eficácia definitiva do próprio conteúdo dos princípios, de modo que os últimos são moldados pelas primeiras, quando de mesmo nível hierárquico, não o contrário.³³² Por esses fundamentos, “no confronto horizontal entre regras e princípios, as regras devem prevalecer”, como sustenta Ávila.³³³

Ademais, o argumento linguístico também indica na mesma direção, considerando-se o restante da redação do dispositivo em análise, conforme a qual “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Veja-se que o dispositivo não estabelece que os impostos serão cobrados de acordo com a capacidade contributiva, ou que os fatos tributáveis serão qualificados de acordo com a capacidade contributiva, ou mesmo que a lei tributária será interpretada de acordo com a capacidade contributiva. O dispositivo estabelece a capacidade contributiva como um

³²⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Legalidade Tributária Multidimensional*. In: FERRAZ, Roberto. (coord.) **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 290

³³⁰ KRAMER, Matthew H. **The Quality of Freedom**. Oxford: Oxford University, 2008. p. 237.

³³¹ ÁVILA, Humberto. *Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social*. In: GRECO, Marco Aurélio. GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 70.

³³² *Ibidem*. p. 71.

³³³ *Ibidem*. p. 70.

critério de graduação dos impostos.³³⁴ Isso significa que a capacidade contributiva deve ser empregada para a distribuição da carga tributária. Considerando-se que a Constituição também veda que se exija ou aumente “tributo sem lei que o estabeleça”, resta clara a conclusão de que a capacidade contributiva volta-se para aqueles encarregados de fazerem as leis, gerando ao jurisdicionado direitos genéricos contra os agentes legiferantes.

Portanto, duas linhas independentes de argumentos linguísticos apontam inequivocamente para a interpretação conforme a qual a capacidade contributiva se volta para a atividade legiferante e não para a aplicação do Direito Tributário.

De outro lado, a análise dos argumentos sistemáticos apresenta maior ambivalência. O principal argumento de Greco para a aplicabilidade da capacidade contributiva na atividade de interpretação e aplicação do Direito Tributário baseia-se em sua interpretação sistemática, em conjunto com o princípio da solidariedade social, insculpido no art. 3º, I, da CF/88. Considerando-se ser a tributação a maneira por excelência de contribuição dos particulares para o custeio do Estado, que tem a função de realizar direitos para toda a população, a tributação conforme a efetiva capacidade contributiva seria justificada. Essa circunstância, na argumentação descrita acima, inclui a atividade de qualificação dos fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação das normas tributárias, que deveria ser iluminada pelo princípio da capacidade contributiva.

Ávila formula argumento sistemático favorável à concepção de capacidade contributiva voltada ao legislador, criando direitos ao jurisdicionado em face daquele. Dentre outros aspectos, o autor destaca que a Constituição Federal de 1988, ao tratar especificamente da tributação, optou pela atribuição de competências por meio de regras e não de princípios, que indicam hipóteses de incidência determinadas ou determináveis. Por isso, segundo Ávila, “a atribuição de competência por meio de regras afasta qualquer tipo de ilação (...) no sentido de que existiria poder de tributar com fundamento direto e independente nos princípios constitucionais”.³³⁵ Ademais, o autor destaca que, além de distribuir competências tributárias por meio de regras, a Constituição “instituiu uma série de princípios que reforçam o papel de garantir a previsibilidade das regras, como é o caso do princípio da segurança jurídica”.³³⁶ Além disso, deve-se destacar que, enquanto a construção de uma sociedade solidária é referida uma única vez na parte geral da

³³⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 165.

³³⁵ ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In. GRECO, Marco Aurélio. GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 71.

³³⁶ *Ibidem*. p. 86.

Constituição (art. 3º, I), as regras de competência tributária foram objeto de extenso e detalhado tratamento (arts. 145 a 156, art. 177, § 4º e art. 195).

Ao analisar-se o confronto entre esses dois argumentos sistemáticos no caso em tela, dois aspectos devem ser destacados. Primeiramente, enquanto o argumento de Greco se pauta em uma prescrição constitucional (CF/88, art. 3º, I), o argumento de Ávila baseia-se em toda a estrutura do Sistema Constitucional Tributário. Essa circunstância aponta para a maior abrangência da fundamentação do último autor, em suas conexões com as estruturas de fundamentação presentes no Direito Tributário Nacional, o que resulta em maior coerência argumentativa.³³⁷ Em segundo lugar, deve-se reconhecer que a linha de argumentação de Ávila pauta-se em normas constitucionais de maior grau de concretude do que a solidariedade social. Com efeito, é verdade que a Constituição estabelece a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”. Mas em que medida deve a liberdade ser sacrificada em favor da solidariedade e vice-versa? Trata-se de questões relevantes, para as quais a Constituição confere resposta, em relação à tributação, justamente ao traçar limites como a legalidade e as competências instituídas por meio de regras. Logo, pode-se afirmar que a solidariedade, em relação ao Sistema Tributário, deve sobrepujar-se à liberdade (que é restringida pela tributação)³³⁸ unicamente nos limites das normas mais precisas previstas pela própria Constituição.

Com isso, pode-se concluir que a segunda premissa da argumentação de Greco, conforme a qual a Constituição estabeleceria a prevalência da concepção de capacidade contributiva com efeitos no processo de interpretação e aplicação do Direito Tributário também se apresenta incoerente com o ordenamento jurídico. Em face da falsidade das duas premissas que fundamentam o raciocínio dedutivo em questão, segue-se a falsidade de sua conclusão, no sentido de que a capacidade contributiva justificaria a permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. Conforme se buscou demonstrar, a alternativa à leitura da capacidade contributiva proposta por Greco não é um princípio meramente programático e sem qualquer eficácia vinculante positiva, mas uma norma constitucional diretamente voltada à atividade legiferante, que gera direitos ao jurisdicionado, conforme a interpretação linguística e sistemática mais coerente do art. 145, § 1º, da CF/88.

³³⁷ AARNIO, Aulis. *Essays on the Doctrinal Study of Law*. Heidelberg: Springer, 2011. p. 145.

³³⁸ KRAMER, Matthew H. Freedom and the Rule of Law. *Alabama Law Review*, 61, 2009. p. 837.

2.1.3 O ARGUMENTO DA CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA COMO INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA

2.1.3.1 Identificação (ou porque se trata da prevalência da substância sobre a forma)

O terceiro argumento empregado para buscar fundamentar a permissibilidade da prevalência da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro consiste na referência à consideração econômica, enquanto modalidade de interpretação teleológica, a partir da doutrina alemã (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*).

No Brasil, a defesa mais sofisticada da consideração econômica, enquanto interpretação teleológica, está na obra de Luís Eduardo Schoueri. O autor inicia o seu discurso por uma profunda investigação das origens históricas do instituto na Alemanha, em que demonstra a inexistência de qualquer relação necessária com o nacional-socialismo.³³⁹ Nessa evolução histórica, o autor descreve a chamada teoria do julgamento, conforme a qual deveria haver uma consideração econômica do fato, para fins da aplicação da lei tributária.³⁴⁰ Schoueri critica a teoria do julgamento, pois “ao determinar a consideração econômica da situação fática, o legislador pressupõe que haja, antes, consideração econômica na própria hipótese de incidência”.³⁴¹ Veja-se a sua argumentação:

Essa questão merece maior atenção, por ser decisiva para a crítica à Teoria do Julgamento. Essa teoria, como visto, pressupõe que se tenha uma situação fática, a ser submetida a um ‘julgamento’, antes da subsunção. Seria uma fase intermediária entre a determinação da situação fática e a subsunção. Ocorre que não há, no processo de subsunção, uma fase intermediária entre a construção do fato jurídico e a norma. Afinal, os fatos sociais são complexos. O processo de aplicação da lei implica, exatamente, a colheita de algumas circunstâncias dentro da complexidade social, suficientes para a subsunção. Dá-se, pois, a construção do fato jurídico (qualificação) a partir da constatação da ocorrência no mundo fenomênico daqueles elementos descritos pela norma. Se esta se faz descrever a partir de critérios econômicos, ao aplicador da lei cabe, imediatamente, averiguar a ocorrência dos fatos econômicos assim previstos (qualificar), declarando, a partir daí, a ocorrência do fato jurídico tributário. Não há, daí, uma fase de ‘julgamento’, intermediária entre uma situação fática já apurada e a subsunção. A situação fática já é constatada e construída a partir dos critérios que o legislador preveja.³⁴²

Nesse trecho, Schoueri parece defender que não haveria possibilidade de distinção entre a interpretação das normas e a qualificação dos fatos, ao afirmar que “não há, no processo de subsunção, uma fase intermediária entre a construção do fato jurídico e a norma”. A mesma perspectiva se encontra na obra de Ricardo Lodi Ribeiro, que nega a

³³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 770.

³⁴⁰ *Ibidem*. p. 770.

³⁴¹ *Ibidem*. p. 775.

³⁴² *Ibidem*. p. 770.

distinção precisa entre interpretação dos dispositivos normativos e qualificação dos fatos, afirmando que “a norma não pode ser conhecida sem o exame da realidade fática a que se destina, que determina o significado dos conceitos jurídicos nela contidos”.³⁴³ Contudo, em outros trechos, Schoueri mantém a qualificação como fase distinta em relação à interpretação. Veja-se:

É importante constatar que a consideração econômica, conforme apresentada, ainda não pode ser apontada como uma ruptura com a Jurisprudência dos Conceitos. Ela ainda permite o fenômeno da subsunção. Tal como se via na figura anterior, há um processo de qualificação do fato e de interpretação da lei. O que a consideração econômica vem reconhecer é, exclusivamente, a possibilidade de o legislador não ter empregado conceitos de direito privado, mas outros conceitos (conceitos econômicos).³⁴⁴

Esse raciocínio é complementado pelo autor adiante, quando ele trata da influência da jurisprudência dos valores sobre o Direito Tributário. Após traçar um quadro em que situa o conceito econômico construído a partir da lei e a natureza econômica do fato construída a partir do fato na fronteira entre a jurisprudência dos conceitos e a jurisprudência dos valores, Schoueri afirma:

O raciocínio da consideração econômica encontra seu limite quando se afirma que não é a consideração econômica veículo para que se admita a adoção de raciocínio tipológico em matéria tributária. Como visto no item 3, o raciocínio tipológico abandona a ideia de subsunção, optando pela adequação; não há falar em qualificação do fato, já que não há natureza a ser investigada, mas mera essência. Da lei não se extrairia um conceito (econômico ou jurídico), mas mero tipo.³⁴⁵

Em face dessas colocações, parece que a posição do autor é a de que a qualificação pode ser mantida como uma etapa separada da interpretação, mas que a consideração econômica atuaria tanto no âmbito da interpretação da lei como no da qualificação dos fatos, com alguma simetria. Com efeito, essa é a leitura mais consistente com o trecho em que o autor sustenta que “a situação fática já é constatada e construída a partir dos critérios que o legislador preveja”. A mesma interpretação é conferida por Galendi Júnior, ao afirmar que, conforme o entendimento de Schoueri “não se interpreta a norma e depois se qualificam os fatos, mas se qualifica o fato de acordo com a norma e se interpreta a norma

³⁴³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A importância da realidade econômica na interpretação do Direito Tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, n. 98, mar./abr. 2019. p. 32.

³⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 780.

³⁴⁵ *Ibidem*. p. 789.

de acordo com o fato, simultaneamente”.³⁴⁶ Outros autores reservam a consideração econômica à fase de qualificação.³⁴⁷

Seguindo adiante, Schoueri afirma que a consideração econômica, em sua feição atual, possui fundamento na interpretação teleológica da norma tributária, que atrela à capacidade contributiva. Veja-se:

(...) a consideração econômica nada mais faz que reconhecer que a lei tributária, em sua missão de prover recursos financeiros ao Estado, distribuindo o encargo entre os contribuintes, vincula o dever de contribuir a situações da vida econômica nas quais se manifesta a capacidade contributiva dos obrigados.³⁴⁸

Posteriormente, o autor nega que a finalidade da norma tributária seja a mera arrecadação de recursos para o Estado, afirmando que “a finalidade da lei tributária não é apenas a arrecadação, mas sim que esta se dê de acordo com os parâmetros constitucionais”.³⁴⁹ E complementa:

(...) no caso dos impostos, tem-se a fundamentação baseada na capacidade contributiva, tornando-se possível, daí, falar em teleologia da norma tributária não apenas na arrecadação, mas sim na ‘arrecadação segundo os ditames da capacidade contributiva’. O que se busca, portanto, é a fundamentação da tributação (*Belastungsgrund*).³⁵⁰

Finalmente, ao tratar da aplicabilidade dessas lições traçadas inicialmente na Alemanha ao Direito Tributário Brasileiro, Schoueri ressalta a necessidade de distinguir-se os tributos cuja hipótese de incidência contempla um negócio jurídico e aqueles cuja hipótese de incidência consiste em uma situação fática. Apenas na última hipótese seria aplicável a consideração econômica.³⁵¹ No primeiro caso, o Direito Alemão aplicaria a teoria do abuso de formas, que, na leitura de Schoueri, abarca os seguintes critérios: (i) se a estrutura de Direito Civil é “inusual para o resultado econômico procurado”; (ii) “se não pode ser encontrado qualquer fundamento econômico razoável para o meio adotado”; (iii) “se parece que outra estrutura seria imediatamente exigida para tanto”; e (iv) se a estrutura é “casuística, difícil, não natural, superficial, contraditória ou transparente e suas finalidades econômicas aparecem como secundárias no caso”.³⁵² Nesse contexto,

³⁴⁶ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. Dissertação de Mestrado: USP, 2019. p. 39.

³⁴⁷ BRAZUNA, José Luís Ribeiro. A consideração econômica e o abuso de formas no Direito Tributário Brasileiro. *In. Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, ano 4, n. 20, mar. / abr. 2006.

³⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 777.

³⁴⁹ *Ibidem*. p. 788.

³⁵⁰ *Ibidem*. p. 788.

³⁵¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 785.

³⁵² *Ibidem*. p. 782-783.

aparentemente se referindo tanto à consideração econômica quanto ao abuso de formas, o autor conclui:

O problema de sua extensão a outros ordenamentos está na analogia. No Brasil, esta descabe quando implica exigência de tributo não previsto em lei (art. 108, I, do Código Tributário Nacional). Excetuados os casos em que se conclua haver analogia – casos em que se cogitaria do abuso de formas – no mais, a consideração econômica traz importantes subsídios para o intérprete/aplicador, ao desafiá-lo a buscar o conteúdo da norma jurídica e a subsunção dos fatos concretos.³⁵³

Ao que parece, Schoueri reconhece que, salvo nos casos de analogia, a consideração econômica seria aplicável no Brasil, presumivelmente apenas para as hipóteses de incidência que façam referência a fatos e não a negócios jurídicos, desde que não encerre analogia. No tocante às demais hipóteses, Schoueri parece admitir a aplicação da teoria do abuso de formas, que, da maneira como por ele descrita, aproxima-se bastante da consideração econômica, ao buscar a correlação entre o negócio jurídico praticado e os seus fundamentos econômicos. A conclusão de Lodi Ribeiro segue na mesma linha, embora faça referência geral à consideração econômica, sem distinguir as hipóteses de incidência que referem negócios jurídicos ou mera situação fática, nem tratar da questão da analogia. Veja-se:

No Direito Tributário, tal ideia irá permitir ao aplicador a busca do verdadeiro conteúdo econômico do negócio jurídico praticado, independentemente da forma exterior escolhida pelo contribuinte. Assim, há uma íntima ligação entre o método teleológico – a partir da interpretação dos fatos jurídicos praticados pelo contribuinte, com base na consideração econômica destes, revelada pela estrutura material do âmbito da norma e pelo princípio da luta contra a evasão fiscal e o combate à elisão fiscal abusiva.³⁵⁴

Ao contrário, a utilização, nos dias atuais, do critério econômico como decorrência do aspecto teleológico, não deriva de uma preocupação arrecadatária, mas de uma apreciação baseada nos valores da igualdade e da justiça.³⁵⁵

Em face do exposto, a argumentação dos autores referidos pode ser reconstruída em conformidade com a seguinte estrutura, que apresenta algum grau de simplificação, mas que tem o mérito de possibilitar a análise mais rigorosa dos argumentos referidos:

- (i) as operações jurídicas da interpretação dos textos de lei e da qualificação dos fatos apresentam identidade ou, pelo menos, necessária concomitância e coimplicação;

³⁵³ *Ibidem.* p. 787.

³⁵⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A importância da realidade econômica na interpretação do Direito Tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, n. 98, mar./abr. 2019. p. 35.

³⁵⁵ *Ibidem.* p. 37.

(ii) a consideração econômica defluiu da interpretação teleológica da norma tributária, conforme as situações da vida econômica que revelam capacidade contributiva; e portanto

(iii) uma vez justificada a interpretação da norma tributária em conformidade com a consideração econômica, essa se aplica também à qualificação dos fatos.

Basicamente, a argumentação dos autores revela que eles defendem a possibilidade de serem identificadas finalidades sistemáticas nas normas impositivas, atreladas à capacidade contributiva, que autorizariam a sua interpretação teleológica (ii). Por negarem que a interpretação dos textos seja distinta da qualificação dos fatos (Lodi Ribeiro) ou que possa ser dela separada (Schoueri) (i), os autores concluem que a permissibilidade de interpretação teleológica das normas impositivas implicaria a permissibilidade da qualificação dos fatos com base em critérios econômicos.

A dissecação analítica do argumento a favor da consideração econômica enquanto interpretação teleológica permite concluir que ele contém o argumento da substância sobre a forma, embora neste não se encerre. É dizer, o argumento ora descrito abarca não somente a qualificação dos fatos para fins da aplicação do Direito Tributário, mas também a interpretação dos textos jurídicos para a reconstrução de normas. Contudo, no tocante à qualificação dos fatos, ele visa a justificar justamente a possibilidade da prevalência de critérios externos (econômicos), em face de critérios jurídicos. Trata-se pois, de um argumento mais abrangente, que contém o argumento da substância sobre a forma.

Conforme Gassner, a discussão entre a consideração econômica ou jurídica é o conceito análogo à discussão anglo-saxã sobre a substância sobre a forma (a nos países de tradição tributária germânica).³⁵⁶ Essa constatação parece ser correta também em relação à consideração econômica, da forma como propugnada pelos autores ora examinados. Caso procedente o argumento ora analisado, estaria justificada a permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. Passa-se à sua análise crítica.

2.1.3.2 Crítica (ou porque o argumento não justifica a prevalência da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro)

Considerando-se o objeto desta tese, será analisado o argumento da consideração econômica unicamente no que diz respeito à qualificação dos fatos, atos e negócios

³⁵⁶ GASSNER, Wolfgang. Austria. In. **Cahiers de droit fiscal international: Form and substance in tax law**, v. 87a. Hague: Kluwer Law International, 2002. p. 120.

jurídicos, pois é nessa seara que a questão se confunde com o argumento da substância sobre a forma. Dessa perspectiva, o argumento da consideração econômica pautado na interpretação teleológica incorre em uma incoerência externa analítica, em uma incoerência externa com o Direito Tributário Brasileiro e em uma contradição interna.

Em primeiro lugar, a incoerência analítica ou teórico-conceitual consiste na confluência da interpretação dos textos jurídicos para a reconstrução de normas com a qualificação dos fatos a partir dos relatos de fatos brutos, já analisada supra.³⁵⁷ Em sentido estrito, a interpretação consiste em atribuir-se a determinado dispositivo “D” o sentido de uma norma “N”.³⁵⁸ No processo de interpretação dos dispositivos normativos, são empregados argumentos que funcionam como razões para determinada decisão e regras de prevalência entre eles. A qualificação, de sua parte, consiste em alocar determinada situação concreta no grupo de situações que a atividade interpretativa atribui à determinada hipótese normativa.³⁵⁹

Conforme exposto acima,³⁶⁰ a interpretação da norma a ser aplicada é relevante e pressuposta pelo processo de qualificação. Contudo, as chamadas razões de classificação não se encerram na norma a ser aplicada. Conforme Hage, razões classificatórias dizem respeito a por que um conceito é aplicável a uma determinada situação.³⁶¹ Naturalmente, dentre as razões classificatórias ou de qualificação, estão enunciados pautados na própria norma que se visa a aplicar. Contudo, o processo de classificação também envolve critérios baseados em outras normas ou mesmo critérios externos, motivo pelo qual não se pode afirmar que exista uma correlação simétrica e linear entre a interpretação de textos jurídicos para a reconstrução de uma norma e a qualificação dos fatos. Além disso, não raro a qualificação demanda critérios mais concretos em relação aos critérios abstratos previstos na lei, que não decorrem do processo de interpretação dos textos normativos para a reconstrução da norma, mas da consideração dos fatos em questão em face do Direito.

Um exemplo adicional ajuda a esclarecer. Tome-se a situação da tributação de estrangeiros, pelo Imposto sobre a Renda, na hipótese de se “alienar bens localizados no Brasil” (art. 26 da Lei 10.833/03).³⁶² A interpretação desse dispositivo permite a

³⁵⁷ Cf., especialmente, item 1.1.1.2.4.

³⁵⁸ CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Il Mulino, 2007. p. 50.

³⁵⁹ ZIZZO, Giuseppe. I critério di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio IAS/IFRS nella determinazione dell'imponibile IRES. In: SACHETTO, Claudio. *Profili fiscali dell'applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS*. Torino: Rubbettino, 2012. p. 56.

³⁶⁰ Cf. item 1.1.1.2.4.

³⁶¹ HAGE, Jaap C. Reasoning with rules. In: *Reasoning with Rules*. Dordrecht: Springer, 1997. p. 61.

³⁶² Cf. Item 1.2.4.

identificação de hipótese de incidência composta por três termos, a saber: (i) adquirente residente ou domiciliado no Brasil ou com procurador no Brasil; (ii) alienante residente ou domiciliado no exterior; e (iii) bens localizados no Brasil. O consequente da norma em questão consiste na aplicação das regras de ganho de capital doméstico, na forma do art. 18 da Lei 9.249/95 que, por sua vez, estão previstas no art. 21 da Lei 8.981/95, com redação determinada pela Lei 13.259/16. Veja-se que somente a interpretação de dispositivos constantes de três leis distintas permite a reconstrução da norma do ganho de capital de estrangeiros. Voltando-se mais especificamente para a sua hipótese de incidência, pode-se argumentar que “bens localizados no Brasil” devem significar bens imóveis, bens móveis e mesmo outros itens patrimoniais com suficiente relação com o Brasil. Após esse ponto, a interpretação abstrata da norma em questão chega em seu limite.

Contudo, os fatos brutos não possibilitam a imediata comparabilidade à hipótese de incidência, motivo pelo qual se faz necessária a classificação ou qualificação, que toma em conta não somente os critérios da própria norma de incidência, mas também outros, bem como a densificação dos critérios da norma de incidência. Imagine-se a situação simples de um residente na Inglaterra que aliena apartamento localizado em São Paulo. Nesse caso, a classificação do apartamento como “bem localizado no Brasil” pode proceder da seguinte maneira. Primeiramente, constata-se que um bem imóvel é inequivocamente um bem, conforme o art. 79 do Código Civil. Em segundo, constata-se que a localização de um bem imóvel é suficiente para justificar a relação com o Brasil de que trata o art. 26 da Lei 10.833/03, concluindo-se que a situação pode ser qualificada como “alienar bem localizado no Brasil”, para fins da incidência do Imposto sobre a Renda. Esse caso simples já demonstra que os critérios de qualificação costumam ir além dos critérios da própria regra que se aplica.

Casos mais complexos deixam essa circunstância ainda mais clara. Imagine-se a alienação, pelo mesmo residente na Inglaterra, de uma patente registrada no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI). Inicialmente, é mais complexa a qualificação desse direito como um bem. Razões classificatórias são necessárias para tanto. Contudo, a norma reconstruída a partir das leis tributárias não confere quaisquer critérios para tanto. O aplicador, então, pode recorrer à Lei 9.279/96, cujo art. 42 trata dos direitos do titular de patente, dentre os quais está o de impedir que terceiro faça uso da patente. Com base nessa proteção, o aplicador poderia argumentar que a patente consiste em um bem, pois o Direito lhe confere proteção similar. Outra possibilidade seria recorrer ao conceito contábil de “ativo”, definido como “recurso econômico presente controlado pela entidade como

resultado de eventos passados”,³⁶³ argumentando que o titular da patente possui o controle desse recurso, o que permitiria qualificá-lo como um bem. Razões classificatórias também são demandadas para concluir-se que o ativo é “localizado no Brasil”. Para tanto, pode ser relevante analisar, por exemplo, se o registro no INPI foi primário ou se resultou de um pedido internacional, o local de emprego primário da patente, bem como eventual possibilidade de separar o seu uso nacional do internacional.

Todas essas questões que dizem respeito à classificação do fato como “alienar bem localizado no Brasil” não estão contidas na interpretação do texto das Leis tributárias 10.833/03, 9.249/95, 8.981/95 ou 13.259/16, nem são redutíveis a ela. Inflar a hipótese de incidência da norma reconstruída a partir dessas leis para incluir todos os critérios ora tratados seria absolutamente artificial e representaria escamoteamento das interrelações da norma tributária com diversas outras componentes do ordenamento jurídico.³⁶⁴

Com efeito a qualificação configura processo distinto da interpretação, envolvendo critérios classificatórios que: (i) não são diretamente derivados da norma que se aplica; e (ii) representam concretizações dos critérios da norma que se aplica. No caso analisado, resta muito claro como seria implausível afirmar-se que todos os critérios relativos à aplicação do conceito de “bem” ou “localizado no Brasil” para uma patente estariam contidos na interpretação dos textos legais para a reconstrução da norma tributária.

Com efeito, muito embora seja verdade que poderia haver uma interpretação econômica da hipótese de incidência tributária nesse caso, mesmo essa reconstrução econômica da norma, que não é objeto deste trabalho, demandaria razões classificatórias adicionais no processo de qualificação dos fatos. Não procede, portanto, a afirmação de que “qualificação e interpretação encontram-se sempre de mãos dadas”.³⁶⁵ Logo, a primeira premissa do argumento ora analisado, que consiste na confluência entre a interpretação dos textos e a qualificação dos fatos, apresenta-se analiticamente inconsistente. Isso significa que a demonstração da permissibilidade de uma interpretação teleológica das normas tributárias não resultaria, necessariamente, na permissibilidade do

³⁶³ Item 4.3 do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, aprovado pela Deliberação CVM 835/2019.

³⁶⁴ Cf. RAZ, Joseph. Legal Principles and the Limits of Law. *Yale Law Journal*, vol. 81, n. 5, April, 1972. p. 832.

³⁶⁵ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *A consideração econômica no Direito Tributário*. Dissertação de Mestrado: USP, 2019. p. 310.

argumento da substância sobre a forma, que atua na fase de qualificação dos fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário.³⁶⁶

Em segundo lugar, a premissa de que a consideração econômica deflui da interpretação teleológica da norma tributária, conforme a capacidade contributiva, apresenta-se incoerente com o ordenamento jurídico brasileiro. Nesse caso, a natureza da incoerência não é analítica (pertinente ao âmbito teórico-explicativo), mas sim normativa, pois diz respeito aos limites da interpretação teleológica no ordenamento jurídico brasileiro.

A estrutura do argumento teleológico é a seguinte:

Premissa 1: o dispositivo X é um meio para alcançar-se a situação Z;

Premissa 2: caso o dispositivo X não seja interpretado como contendo a regra Y, então a situação Z não seria obtida;

Conclusão: o dispositivo X deve ser interpretado como contendo a regra Y.³⁶⁷

Percebe-se, pois, que o argumento teleológico se pauta em uma relação entre meio e fim, entre uma medida e um estado de coisas a ser promovido. Na chamada interpretação teleológica objetiva, a finalidade é encontrada mediante a análise da própria legislação, enquanto que na interpretação teleológica subjetiva recorre-se a argumentos genéticos, como a vontade do legislador ou os trabalhos preparatórios (*travaux préparatoires*).³⁶⁸

Pois bem. A segunda premissa do argumento da consideração econômica sustenta que a teleologia de uma norma de incidência tributária não seria simplesmente arrecadar recursos para o financiamento do Estado, mas a arrecadação segundo os ditames da capacidade contributiva.³⁶⁹ Schoueri argumenta nesse sentido para justificar a inoponibilidade da crítica de Vogel, conforme a qual a interpretação teleológica de uma norma cuja finalidade é a arrecadação resultaria na sua progressiva e ilimitada expansão.³⁷⁰ Nesse caso, há um fim interno à norma, consistente na arrecadação, de modo que a sua própria aplicação conduz à satisfação da finalidade.³⁷¹ A questão que se põe, então, consiste em determinar se a arrecadação conforme os ditames da capacidade contributiva poderia ser sistematicamente identificada como a finalidade da norma fiscal e, com isso, possibilitar a interpretação teleológica.

³⁶⁶ MICCINESI, Marco. L'art. 83 d.p.r. n. 817/1986 per i soggetti tenuti a redigere il bilancio in base ai principi contabili internazionali: evoluzione della normativa das d.lgs. n. 38/2005 all'attuale legislazione. In: SACHETTO, Claudio. **Profili fiscali dell'applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS**. Torino: Rubbettino, 2012. p. 41.

³⁶⁷ PECZENIK, Aleksander. **On Law and Reason**. Heidelberg: Springer, 2009. p. 330.

³⁶⁸ *Ibidem*. p. 331.

³⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 788.

³⁷⁰ *Ibidem*. p. 788.

³⁷¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 166.

Retome-se o exemplo da cobrança do IPTU sobre terrenos de marinha.³⁷² Nesse caso, o texto da lei municipal (texto “X”) determina, por hipótese, que os proprietários de imóveis no perímetro urbano deverão recolher o IPTU à alíquota de 1% sobre o valor venal do imóvel. Segundo o argumento da consideração econômica, a finalidade dessa lei consistiria na arrecadação conforme os ditames da capacidade contributiva. Ter-se-ia a seguinte estrutura:

Premissa 1: o texto X tem por finalidade a situação de fato em que a arrecadação ocorra conforme os ditames da capacidade contributiva (finalidade Z);

Premissa 2: se o texto X não for interpretado de modo a fazer referência à propriedade econômica, não haverá arrecadação conforme os ditames da capacidade contributiva;

Conclusão: logo, o texto X deve ser interpretado de modo a fazer referência à propriedade econômica.

Veja-se que a premissa 2 somente será sustentável na hipótese em que se considerar que a capacidade contributiva exigiria a tributação de todas as manifestações de capacidade contributiva. Com efeito, a interpretação do texto da lei municipal como fazendo referência à propriedade econômica somente será condição indispensável para a arrecadação conforme a capacidade contributiva caso se suponha que todas as manifestações de capacidade contributiva devem ser tributadas. Contudo, conforme exposto supra,³⁷³ trata-se de norma constitucional diretamente voltada à atividade legiferante, que gera direitos ao jurisdicionado, consoante a interpretação linguística e sistemática mais coerente do art. 145, § 1º, da CF/88. Desse modo, não procede que a arrecadação conforme a capacidade contributiva somente ocorrerá na hipótese de considerar-se que o texto legal faz referência à propriedade econômica. A premissa 2 é falsa. Com efeito, se o texto X for interpretado de modo a fazer referência à propriedade jurídica, também haverá tributação conforme os ditames da capacidade contributiva, mesmo que alguns sujeitos dotados de capacidade contributiva não sejam tributados.

Em verdade, o problema do silogismo está em considerar a arrecadação conforme a capacidade contributiva como uma finalidade, quando a verdadeira finalidade imediata da norma é arrecadar e a mediata é custear as funções do Estado. A capacidade contributiva funciona como limite à satisfação de ambas. Ao incorporar-se o limite (capacidade

³⁷² Cf. item 1.1.1.5.

³⁷³ Item 2.1.2.2.

contributiva) à finalidade (arrecadar) baralham-se essas categorias. Essa confluência, contudo, não modifica a essência do argumento, que contém a premissa implícita de que a capacidade contributiva exigiria tributação, voltando-se, inclusive, ao intérprete-aplicador do Direito Tributário. Nessa medida, o argumento em questão se aproxima do argumento da capacidade contributiva, analisado supra,³⁷⁴ e padece dos mesmos problemas.

Com isso não se pretende negar a possibilidade de identificação das chamadas finalidades-sistemáticas. Conforme MacCormick, nem mesmo o mais crítico dos críticos pode objetar à constatação de que a ideia de sistema exerce um papel crucial e estrutural na argumentação jurídica.³⁷⁵ A objeção ora apresentada é a de que, para que o argumento funcione, a finalidade sistemática precisaria conter a premissa de que toda manifestação de capacidade contributiva teria que ser tributada. Caso aceita essa proposição, negar-se-ia a facultatividade do exercício da competência tributária,³⁷⁶ pois a não instituição de um tributo representaria não tributação de capacidade contributiva existente. Nesse passo, seria obrigatória, por exemplo, a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, conforme a regra de competência do art. 153, VII, da CF/88,³⁷⁷ conclusões essas que não se coadunam com o ordenamento jurídico em vigor.

Portanto, a premissa de que a consideração econômica defluiria da interpretação teleológica da norma tributária conforme a capacidade contributiva se apresenta incoerente com o ordenamento jurídico nacional, pois este não contempla o mandamento de que toda manifestação de capacidade contributiva deva ser tributada.

Por fim, deve-se destacar a incoerência interna do argumento da consideração econômica. Conforme exposto, essa linha de argumentação busca fundamentar a consideração econômica na capacidade contributiva que, por sua vez, funda-se na igualdade.³⁷⁸ Ocorre, contudo, que só se estaria promovendo a igualdade pela consideração econômica se todas as normas fossem aplicadas da mesma maneira, atenta aos critérios econômicos. No presente momento, isso não ocorre, pois a consideração econômica é objeto de adesão minoritária no Brasil.³⁷⁹ Contudo, ainda que a consideração econômica fosse majoritária, a indeterminação dos critérios econômicos que deveriam presidir a

³⁷⁴ Cf. item 2.1.2.2.

³⁷⁵ MACCORMICK, Neil. Beyond the sovereign state. *Modern Law Review*, 56, 1993. p. 10.

³⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 276-281. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 728.

³⁷⁷ Cf. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade por Omissão nº 55, pendente de julgamento pelo STF.

³⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 788.

³⁷⁹ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *A consideração econômica no Direito Tributário*. Dissertação de Mestrado: USP, 2019. p. 294.

interpretação e a aplicação das normas tributárias justificaria fundada dúvida quanto à verdadeira promoção da igualdade. No caso envolvendo o IPTU sobre terrenos de marinha, por exemplo, a propriedade econômica pode ser identificada com aquele que tem a posse do imóvel, com aquele que tem o direito de remover alguém da posse do imóvel, com o terceiro que se beneficia da vista decorrente da inexistência de construção no imóvel, e daí por diante.³⁸⁰

No presente momento, basta destacar que o atrelamento da consideração econômica à igualdade parece desconsiderar o importante papel de coordenação exercido pelas regras jurídicas.³⁸¹ Essa função revela-se tanto em situações de coordenação pura, como em situações em que a consideração de todas as razões possíveis em cada caso concreto conduziria a descabida incerteza.

Problemas de coordenação pura ocorrem quando as pessoas compartilham a mesma finalidade, mas precisam concordar em como promovê-la de forma conjunta. O exemplo clássico consiste no lado em que devem transitar os veículos em uma estrada de mão simples. Um norte-americano que aluga um carro pela primeira vez na Inglaterra preferiria uma situação na qual todos os veículos, inclusive o dele, dirigissem à direita. Contudo, considerando-se que a única alternativa que ele efetivamente possui é uma situação em que todos dirigem à esquerda, menos ele mesmo, é melhor ao turista adotar a mão inglesa.³⁸² Veja-se que a escolha legal entre determinar a direção do lado esquerdo ou direito é totalmente estipulativa, mas o importante é que todos adotem a mesma opção.

Já em outros casos, o problema que se apresenta não consiste em possibilitar a consecução de fins comuns, mas em coordenar o comportamento em situações de competição. Alguém poderia julgar que estaria melhor caso lhe fosse permitido levar o seu cachorro ao restaurante, mas as regras do estabelecimento decidem que, normalmente, os cachorros causam problemas à clientela e, por isso, proíbem todos os cães de entrarem. Conforme Schauer, em determinados casos, crianças pequenas podem causar mais perturbação do que cachorros, bem como pode haver cachorros bem treinados que não causariam perturbação nenhuma.³⁸³ Contudo, a regra estabelece uma linha divisória que

³⁸⁰ Esse tema será retomado adiante: item 2.2.6.

³⁸¹ ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. Conferência. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 78.

³⁸² GREEN, Leslie. Law, Co-Ordination and the Common Good. **Oxford Journal of Legal Studies**, vol. 3, no. 3, 1983. p. 303.

³⁸³ SCHAUER, Frederick. **Playing by the Rules** – A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life. Oxford: Clarendon, 1991. p. 32.

deve ser seguida na aplicação, sob pena de ter-se uma situação de completa incerteza na determinação de quem ou o que pode ou não entrar no restaurante.

A função de coordenação das regras está presente também no Direito Tributário. A Constituição determina que seja conferido “tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados” (CF/88, art. 146, III, “d”, com redação determinada pela EC 42/03). Para tanto, é necessário determinar o que se considera microempresa e empresa de pequeno porte. Essa definição poderia ser objeto de discussões intermináveis caso fosse relegada à determinação em cada caso concreto. Por isso, a lei estabeleceu estipulativamente (mas não arbitrariamente), que se consideram microempresas aquelas com receita bruta anual de até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e empresas de pequeno porte aquelas com receita bruta anual de até R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) (art. 3º da LC 123/06, com redação determinada pela LC 155/16).

Veja-se que esse tipo de norma poderá dar azo a situações em que um contribuinte com receita bruta anual de R\$ 4,79 milhões faça jus ao regime simplificado, enquanto outro contribuinte com receita bruta anual de R\$ 4,81 milhões não o faça. Contudo, de maneira geral, a regra mais promove a igualdade do que a mitiga. A regra permite que se alcance a consistência decisória em casos dos mais variados, de maneira genérica e impessoal.³⁸⁴ A mesma consideração se aplica às normas impositivas. Ainda que a estipulação feita por uma regra deixe de tributar alguém que poderia ser tributado ou deixe de beneficiar alguém que poderia ser beneficiado (como a regra do Simples Nacional exclui o contribuinte com receita bruta anual de R\$ 4,81 milhões) na maior parte dos casos ela permite a distribuição igualitária da carga tributária. É dizer, a função de coordenação das regras demanda, em algumas hipóteses, sacrifício da igualdade do caso concreto em prol da igualdade geral.

A contradição interna presente no argumento que visa a justificar a permissibilidade da substância sobre a forma com base na capacidade contributiva e na interpretação teleológica consiste na incompatibilidade entre a intenção de promoção da igualdade e o resultado final de desconsideração da função de coordenação que as regras jurídicas exercem, que reduz a igualdade.

Desse modo, pode-se concluir que o argumento da consideração econômica enquanto interpretação teleológica não logra fundamentar a permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. Primeiramente, a

³⁸⁴ *Ibidem*. p. 135.

impossibilidade analítica da confluência entre a interpretação dos textos e a qualificação dos fatos resulta na impossibilidade de se afirmar que consideração econômica da norma implicaria a consideração econômica do fato, que configura espécie de argumento da substância sobre a forma. Em segundo, a premissa de que a interpretação teleológica das normas impositivas conduziria à sua consideração econômica somente seria verdadeira caso se pudesse derivar da Constituição Federal um dever de tributação de todas as manifestações de capacidade contributiva, o que não é o caso. Em terceiro, o argumento apresenta uma contradição interna, ao desconsiderar o papel de coordenação exercido pelas estipulações legais e sua conexão com a promoção da igualdade.

Essas três críticas são independentes e qualquer uma delas seria suficiente para demonstrar que o argumento da consideração econômica como interpretação teleológica não justifica a permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro.

2.1.4 CONCLUSÃO PARCIAL

A exposição e a análise crítica de três argumentos que buscam fundamentar a prevalência da substância sobre a forma na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário Brasileiro teve o objetivo de demonstrar algumas questões que devem ser tomadas em consideração na análise da permissibilidade desse argumento.

Primeiramente, deve-se destacar que qualquer um dos argumentos analisados, caso procedente, poderia justificar a prevalência de critérios externos ao Direito para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos na aplicação do Direito Tributário. Nessa hipótese, os critérios econômicos, sociais ou axiológicos a que se referem os defensores de cada uma das linhas de argumentação analisadas não seriam convertidos em jurídicos, baseados em fontes do Direito, mas seriam meramente critérios substanciais cujo emprego para a qualificação de fatos seria permitido no Direito Tributário Brasileiro. Isso demonstra que, na definição do argumento da substância sobre a forma adotada neste trabalho, não há pressuposição da própria tese que se busca comprovar (petição de princípio ou *begging of the question*). Pelo contrário. A definição é completamente independente da permissibilidade ou da proibição do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro.

Em segundo lugar, a análise dos argumentos referidos demonstra que a permissibilidade ou a proibição do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro deve ser buscada a partir da análise da Constituição. O segundo e o terceiro argumentos analisados, em alguma medida, buscam fundamentação constitucional, ao fazerem referência à capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º). Ainda que esses argumentos sejam inconsistentes, da perspectiva deste trabalho, eles demonstram que a resposta à questão sobre a permissibilidade ou a proibição do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro depende da análise coerente e aprofundada das normas constitucionais pertinentes. É o que se procura fazer no tópico subsequente, em que se analisam diversas normas constitucionais que apontam para uma prevalência *a priori* de critérios jurídico-formais na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário.

2.2 FUNDAMENTOS PARA A PREVALÊNCIA (A PRIORI) DA FORMA

O afastamento das três linhas de argumentação que defendem a permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro, realizado supra, não conduz, necessariamente, à proibição do emprego desse argumento. Com efeito, poderia haver outras linhas de defesa efetivamente consistentes para sustentar a permissibilidade desse argumento perante o ordenamento jurídico. Tomando-se em consideração essa questão, o presente tópico analisa uma série de normas reconstruídas a partir da Constituição Brasileira, que apontam de maneira uniforme para a prevalência, ao menos *prima facie*, de critérios formais na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos, para a aplicação do Direito Tributário.

Cada um dos princípios analisados foi objeto de positivação pela Constituição brasileira, o que não necessariamente ocorreu em outros ordenamentos jurídicos. Trata-se de princípios ancorados no ordenamento jurídico brasileiro, que, como todo sistema nacional, contém peculiaridades e dinâmicas particulares que lhe são próprias.³⁸⁵ Com isso quer-se esclarecer, de um lado, que os princípios analisados abaixo não se aplicam em todos os países e, de outro, que a sua conformação pode ser diferente em ordenamentos distintos.

³⁸⁵ BELL, John. Comparing Public Law. In. JACKSON, Vicki. TUSHNET, Mark. **Comparative Constitutional Law**. 3. ed. New York: Foundation, 2016. p. 172.

2.2.1 PRINCÍPIO DO ESTADO DE DIREITO

A primeira norma constitucional que merece análise é o princípio do Estado de Direito, insculpido no art. 1º da Constituição Federal, conforme o qual “a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”. De início, deve-se diferenciar o “estado de direito” (com iniciais minúsculas) do “princípio do Estado de Direito” (com iniciais maiúsculas). Conforme explica Kramer, enquanto o primeiro conceito apenas diz respeito às condições necessárias e suficientes para que se afirme existir um sistema de ordenação social a que se possa denominar de “direito”, o princípio do Estado de Direito incorpora valores procedimentais e substanciais da democracia liberal.³⁸⁶

A diferença em questão é relevante, pois existe vasta literatura no âmbito da teoria do Direito que busca identificar requisitos do estado de direito, que necessariamente devem ser satisfeitos para que se possa afirmar que existe um sistema jurídico. Trata-se primordialmente, da empreitada levada a efeito por Lon Fuller, que identifica os seguintes critérios do estado de direito, sem cuja observância não poderia haver uma ordem jurídica: (i) generalidade; (ii) promulgação; (iii) não retroatividade; (iv) clareza; (v) não contradição; (vi) não requerer-se comportamentos impossíveis; (vii) constância no tempo; e (viii) congruência entre as decisões e as normas.³⁸⁷

Contudo, cada um desses requisitos pode ser concretizado em um grau mínimo, sem o qual não seria reconhecível a característica de sistema jurídico, ou em grau mais elevado, exigido pelo princípio do Estado de Direito.

Um exemplo ajuda a esclarecer. Pense-se no ideal de não retroatividade. Conforme Fuller, um sistema jurídico não poderá depender majoritariamente de leis que se voltem à regulação de condutas passadas.³⁸⁸ Contudo, em sua visão, uma lei tributária editada em 1963 prevendo a tributação de ganhos realizados em 1960, em que pese injusta, não seria retrospectiva, pois a conduta demandada (pagamento do imposto) seria exigida apenas após a promulgação do texto legal.³⁸⁹ Veja-se que essa concepção difere radicalmente da irretroatividade tributária prevista na Constituição Brasileira, conforme a qual é vedado exigir tributo “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que

³⁸⁶ KRAMER, Mathew. **Objectivity and Rule of Law**. Cambridge: Cambridge University, 2007. p. 102.

³⁸⁷ FULLER, Lon. **The Morality of Law**. New Haven: Yale University, 1994. p. 44-94.

³⁸⁸ *Ibidem*. p. 53.

³⁸⁹ *Ibidem*. p. 59.

os houver instituído ou aumentado” (CF/88, art. 150, III, “a”). O ordenamento jurídico brasileiro exige não somente que o comportamento demandado pela lei (pagamento do imposto) seja posterior à sua publicação, como faz o requisito do estado de direito de Fuller, mas também que o fato relativamente ao qual se cobrará o tributo ocorra após a promulgação da lei adventícia. A irretroatividade tributária, no Estado de Direito brasileiro, visa, dentre outras coisas, a proteger a autonomia dos cidadãos, permitindo que estes conheçam as consequências jurídicas de sua conduta antes de adotá-la.³⁹⁰

Esse exemplo demonstra a diferença entre o estado de direito, enquanto requisito para que se possa falar em sistema jurídico, e o Estado de Direito, enquanto princípio incorporado por Constituições contemporâneas. Relativamente ao último, deve-se ter em mente que exigências do princípio do Estado de Direito em determinada jurisdição dependem das características especiais daquele sistema jurídico.³⁹¹

Pois bem. No ordenamento jurídico brasileiro, três aspectos do princípio do Estado de Direito têm relação direta com a permissibilidade do argumento da substância sobre a forma, em matéria tributária. São eles os requisitos de: (i) promulgação dos textos legais; (ii) não retroatividade das normas; e (iii) congruência entre as decisões e as normas reconstruídas a partir dos textos promulgados. Cada um desses requisitos, no ordenamento jurídico brasileiro, assume conteúdo substancial próprio, que vai além do mero estado de direito, considerado como exigência formal para que se possa afirmar existente um sistema jurídico.

Em primeiro lugar, o Estado de Direito exige promulgação da lei em sentido amplo, que significa a publicação das exigências jurídicas, para conhecimento de todos. Rigorosamente, a publicação diz respeito aos textos normativos, não às normas jurídicas, que dependem da interpretação dos primeiros. Trata-se do requisito de verificabilidade pública do Direito, necessário para que os cidadãos sejam tratados como agentes autônomos.³⁹² Ao resguardar o princípio da dignidade da pessoa humana (CF/88, art. 1º, III), a Constituição Federal exige que os cidadãos sejam tratados pelo Direito de forma a terem conhecimento de suas diretrizes, podendo, com isso, decidir autonomamente sobre os cursos de ação que desejam adotar. É dizer, o cidadão precisa ser informado sobre as exigências do Direito, sob pena de não poder conformar a sua conduta tomando em conta

³⁹⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 254.

³⁹¹ DWORKIN, Ronald. Hart's postscript and the character of political philosophy. **Oxford Journal of Legal Studies**, v. 24, n. 1, 2004. p. 35.

³⁹² KRAMER, Mathew. **Objectivity and Rule of Law**. Cambridge: Cambridge University, 2007. p. 151.

os efeitos jurídicos que a ela serão atrelados. Waldron denomina a exigência de promulgação dos textos jurídicos como a demanda de positividade do Direito.³⁹³ Conforme o autor, a positividade representa a ideia de mudança no Direito por via explícita, por meio de uma instituição, com processo público.³⁹⁴

O ideal de positividade ou promulgação, que decorre do princípio do Estado de Direito, aplica-se não somente à interpretação do Direito, que deve basear-se em textos dotados de autoridade e publicados previamente, como também ao processo de qualificação dos fatos, que deve pautar-se, tanto quanto possível, em critérios jurídicos, reconstruídos a partir de textos promulgados, de acesso público. Conforme exposto, a característica principal dos critérios substanciais para a qualificação de fatos consiste em sua abertura, podendo derivar de todo tipo de fonte, e não somente de textos jurídicos.³⁹⁵ Nesse passo, a prevalência de critérios substanciais na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário importaria mudanças constantes no processo de aplicação do Direito Tributário, que não se operariam por via explícita, institucional e discursiva, mas sim por meio implícito, individual e não discursivo.

Pense-se no exemplo das “empresas-veículo”, referido supra,³⁹⁶ que diz respeito à aplicação da lei tributária que demanda a ocorrência de incorporação para a amortização fiscal do ágio. Nesse caso, a aplicação do argumento da substância sobre a forma para a qualificação dos negócios jurídicos conduz o aplicador a considerar fatores como o período de existência da sociedade incorporada, as outras operações por ela realizadas, a quantidade de empregados, a sua sede e a identidade dos seus diretores. Entretanto, nenhum desses critérios, enquanto razões relevantes para determinar a existência de uma pessoa jurídica, baseia-se em textos jurídicos promulgados e de amplo acesso do jurisdicionado. Trata-se, meramente, de critérios substanciais que o aplicador julgou relevantes naquele caso. Em outro caso, o mesmo aplicador poderá julgar relevantes outros critérios. Do mesmo modo, em caso idêntico, um aplicador diferente pode julgar relevantes outros critérios. Essa circunstância demonstra que o argumento da substância sobre a forma se afasta do ideal de positividade do Direito, que consubstancia exigência do princípio do Estado de Direito. De fato, a prevalência de critérios substanciais na qualificação de fatos jurídicos envolve o abandono de critérios objetos de verificabilidade pública em prol de critérios que não são

³⁹³ WALDRON, Jeremy. **The Concept and the Rule of Law**. New York University School of Law. Public Law & Legal Theory Research Paper Series n° 08-50, nov. 2008. p. 30.

³⁹⁴ *Ibidem*.

³⁹⁵ Cf. item 1.1.1.2.3.

³⁹⁶ Cf. item 1.2.1.

dotados dessa característica. Essa circunstância, isoladamente considerada, viola uma das exigências do Estado de Direito: a promulgação ou publicidade.

Em segundo lugar, o princípio do Estado de Direito exige não retroatividade. Conforme exposto acima, a demanda de não retroatividade é qualificada no Direito Tributário Brasileiro, demandando-se que os textos a partir dos quais são reconstruídas as exigências normativas sejam publicados anteriormente ao fato gerador da obrigação tributária. Trata-se de peculiaridade do Estado de Direito brasileiro, que não se verifica em alguns países. Enquanto ideal do Estado de Direito, a exigência de não retroatividade vai além da prescrição do art. 150, III, “a”, da Constituição. Não se trata unicamente de exigir a publicação prévia da lei que fundamenta a norma tributária que será aplicada. A exigência de não retroatividade aplica-se a todos os estágios da aplicação do Direito Tributário, que engloba, também, a qualificação dos fatos.

Na aplicação do argumento da substância sobre a forma, os critérios jurídicos são reconstruídos a partir de textos do Direito posto, relativamente aos quais o jurisdicionado tem acesso prévio. Os critérios substanciais, de outro modo, derivam de considerações de qualquer natureza, que o cidadão não tem condição de conhecer, com qualquer nível de objetividade, antes do ato de aplicação. Contudo, como a aplicação do Direito necessariamente é posterior à conduta que dá ensejo à cobrança de tributo, o fato gerador *in concreto*, há retroação desses critérios substanciais.

Da mesma maneira que a aplicabilidade de um texto de lei não publicado quando da adoção da conduta fática mitiga a autodeterminação do agente, que o Estado de Direito visa a resguardar, também o faz a qualificação dos fatos conforme critérios desconhecidos quando da adoção da conduta. Essa circunstância é sobremodo ressaltada pelo fato de a quase totalidade dos tributos brasileiros submeter-se à sistemática do lançamento por homologação, em que o próprio contribuinte é o primeiro aplicador da lei tributária, sendo que posterior discordância por parte do Fisco acarreta, necessariamente, a cobrança de multa de ofício de 75% do valor do tributo devido, no âmbito federal (art. 44, I, da Lei 9.430/96, com redação determinada pela Lei 11.488/07).

Pense-se no exemplo das debêntures participativas,³⁹⁷ em que se discute regra que permite a dedutibilidade de juros pagos, em relação às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nesse caso, o contribuinte emissor de debêntures, ao declarar os seus tributos relativos ao ano de 2014, qualifica as importâncias pagas como juros, conforme os critérios da Lei de

³⁹⁷ Cf. item 1.2.2.

Sociedades por Ações (arts. 52 e 56) e toma a sua dedutibilidade, para fins tributários. Contudo, cinco anos depois, em 2019, as autoridades fiscais aplicam o argumento da substância sobre a forma, defendendo que os critérios corretos para a qualificação das importâncias pagas não seriam aqueles derivados da LSA, mas sim critérios substantivos referentes aos juros terem sido mensurados consoante o lucro da emissora da debênture, a sua relação de coligação com a adquirente do título, etc.. Ao requalificar os pagamentos como dividendos distribuídos e, portanto, indedutíveis (art. 10, § 3º, da Lei 9.249/95), além de cobrar os tributos decorrentes, a autoridade também aplica a multa de 75%. Nesse caso, a aplicação de critérios substantivos para a requalificação dos pagamentos, derivados da convicção da autoridade administrativa, representa retroatividade, pois os critérios não derivam de textos aos quais o contribuinte tenha tido acesso anteriormente à emissão das debêntures. Para o contribuinte, o critério substancial somente se torna verificável na própria decisão que requalifica o pagamento realizado, cobra o tributo e aplica a multa, anos após a efetivação da conduta (pagamento de juros atrelados às debêntures).

Portanto, também a exigência de não retroatividade é violada pela aplicação do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. A natureza aberta dos critérios substanciais faz com que os mesmos somente possam ser conhecidos pelos cidadãos no ato da aplicação do Direito pelas autoridades, o que ocorre necessariamente após a conduta.

Em terceiro lugar, cabe analisar o requisito de congruência entre as decisões e as normas reconstruídas a partir dos textos promulgados. Duas características dessa exigência são particularmente relevantes no ordenamento jurídico brasileiro. De um lado, a congruência entre as decisões e o ordenamento jurídico é tanto maior quanto maior for a sistematicidade do direito, no sentido de que as normas confluem como um todo lógico e coerente.³⁹⁸ A prevalência de critérios formais para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos promove justamente essa coerência, pois confere uniformidade aos procedimentos de aplicação do Direito. De maneira contrária, a admissão de critérios substanciais importa maior assistemática e incoerência nos mecanismos de aplicação do Direito Tributário, pois a natureza aberta desses critérios faz com que eles variem radicalmente de caso a caso.

De outro lado e de maneira mais importante, a congruência entre as normas reconstruídas a partir dos textos promulgados e os atos de aplicação do Direito representa

³⁹⁸ WALDRON, Jeremy. **The Concept and the Rule of Law**. New York University School of Law. Public Law & Legal Theory Research Paper Series nº 08-50, nov. 2008. p. 35.

o ideal de que o Direito importe o governo das leis e não dos homens. Nessa acepção, o princípio do Estado de Direito protege o jurisdicionado contra males criados pela própria existência do Direito, representados pelo abuso de poder.³⁹⁹ A estrutura normativa do Direito necessariamente atribui competências decisórias para determinados agentes públicos e privados, cujos atos de aplicação das normas jurídicas se submetem não somente ao erro, mas também ao abuso. O Estado de Direito visa a proteger o jurisdicionado contra o último. Trata-se de um princípio voltado aos atos de aplicação do Direito, e não ao seu conteúdo geral e abstrato.⁴⁰⁰

Nesse passo, o Estado de Direito demanda que as decisões de interpretação e de aplicação do Direito sejam efetivamente pautadas em textos jurídicos, sob pena de o sentido dotado de autoridade somente poder ser conhecido após a decisão administrativa ou judicial.⁴⁰¹ Na qualificação dos fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário, a exigência de congruência aponta, claramente, para a preferência de critérios formais em prejuízo de critérios substanciais. É que os primeiros são pautados nos textos jurídicos dotados de autoridade, enquanto que os critérios substanciais decorrem de considerações econômicas, sociais, axiológicas ou de qualquer outra natureza, que sejam subjetiva e individualmente julgadas relevantes pela pessoa (ou grupo de pessoas) encarregada da aplicação do Direito. Empregadas razões formais, é possível controlar a sua efetiva pertinência ao ordenamento jurídico. No caso dos critérios substanciais, não há qualquer parâmetro objetivo de controle.

Retomando o caso das debêntures participativas, citado acima, os critérios formais de qualificação do pagamento realizado pelo contribuinte podem ser imediatamente reconduzidos a textos dotados de autoridade, como os arts. 52 e 56 da LSA. Diversamente, não é possível averiguar a congruência de critérios substanciais, como as conexões societárias entre a emissora e a adquirente das debêntures, com quaisquer textos de Direito positivo. Nessa hipótese, parece haver efetivo governo do aplicador, em prejuízo do governo da lei.

Desse modo, também a congruência demandada pelo princípio do Estado de Direito é violada pela aplicação do argumento da substância sobre a forma, no Direito Tributário, seja pela sua assistemática, seja pela ausência de fundamentação em textos jurídicos.

³⁹⁹ RAZ, Joseph. The Law's Own Virtue. *Oxford Journal of Legal Studies*, v. 39, n. 1, 2019. p. 15.

⁴⁰⁰ GARDNER, John. **Law as a leap of faith**: essays on law in general. Oxford: Oxford University, 2012. p. 206.

⁴⁰¹ SUMMERS, Robert. S. **Essays in Legal Theory**. Dordrecht: Kluwer Academic, 2000. p. 242.

2.2.2 PRINCÍPIO DEMOCRÁTICO E SOBERANIA POPULAR

A segunda norma cuja análise se faz relevante para determinar a permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro consiste no princípio democrático, também expressamente previsto no art. 1º da Constituição Federal e concretizado em diversos dos seus dispositivos. Assim como os demais princípios analisados neste capítulo, o princípio democrático encontra forte conexão e relações de complicação com outros princípios, como a legalidade, a separação de poderes e o Estado de Direito. Desse modo, esta subseção focará nos aspectos mais característicos do princípio democrático, atrelados à democracia representativa e às suas relações com o argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro.

Além de expressamente positivar o princípio democrático, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu uma série de regras específicas que apontam, de maneira contundente, para a sua concretização.

De um lado, a Constituição previu uma série de mecanismos de participação direta dos cidadãos no processo de tomada de decisões políticas, mediante os chamados mecanismos de democracia direta, que visam a “democratizar a democracia através da participação”.⁴⁰² Dentre estes, pode-se destacar: (i) os mecanismos do plebiscito e do referendo (CF/88, art. 14, I e II, respectivamente), mediante os quais os cidadãos diretamente votam a respeito de determinado projeto; (ii) a iniciativa legislativa popular (CF/88, art. 14, III) mediante a qual um por cento do eleitorado nacional distribuído por ao menos cinco estados, com pelo menos três décimos por cento de eleitores de cada um deles pode apresentar projeto de lei para apreciação do Congresso Nacional (CF/88, art. 61, § 2º); e (iii) o tribunal do júri, mediante o qual grupos de cidadãos possuem competência para o julgamento de crimes dolosos contra a vida (CF/88, art. 5º, XXXVIII).

De outro lado, não há dúvidas de que a democracia indireta foi o meio preferido pela Constituição Federal de 1988 para a concretização do princípio democrático. Com efeito, a Constituição tratou extensivamente do direito e do dever de voto para a eleição dos representantes do povo (art. 14, § 1º), gravando de imutabilidade o seu caráter direto, secreto, universal e periódico (art. 60, § 4º, II), da criação de partidos políticos (art. 17) e

⁴⁰² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1987. p. 365.

das competências dos órgãos legislativos e executivos eleitos a partir do voto popular, nos três níveis de governo. Especialmente no que respeita à eleição dos membros do Congresso Nacional e do Presidente da República, a Constituição claramente adotou um princípio majoritário conforme o qual a maioria dos cidadãos possui o poder para a eleição dos seus representantes. Conforme o art. 46 da Constituição, os senadores são eleitos por Estado-membro da federação, conforme o voto da maioria. Já os deputados federais são eleitos pelo sistema proporcional à população de cada Estado-membro (art. 45). O sistema proporcional de eleição de deputados visa a resguardar a representação dos diversos setores da sociedade. Isso não significa, propriamente, negação do sistema majoritário, mas apenas uma qualificação. As decisões seguem sendo tomadas pela maioria, submetida à alocação de votos de maneira proporcional.

Para os fins da presente exposição, cumpre destacar que o princípio democrático confere primazia às decisões tomadas pelos representantes do povo. Conforme Habermas, a soberania popular (expressamente referida pelo art. 14 da CF/88) se caracteriza pela dissolução intersubjetiva dentre os cidadãos e se confunde com o procedimento democrático e os requisitos para o seu exercício.⁴⁰³ Nesse passo, o procedimento democrático é tomado como uma estrutura para a formação da vontade soberana nacional.⁴⁰⁴ O princípio democrático é contrabalanceado por uma série de prescrições constitucionais, combinadas com o controle de constitucionalidade exercido pelo Poder Judiciário (CF/88, art. 97) e, em especial, pelo Supremo Tribunal Federal (CF/88, art. 102).

Não obstante, decorre do princípio democrático a primazia das decisões tomadas pelos representantes do povo, desde que não contradigam a Constituição Federal. A autoridade jurídica da democracia envolve três elementos, quais sejam: (i) a competência das assembleias democráticas para fixar as normas; (ii) o dever jurídico de obediência por parte dos cidadãos; e (iii) o dever de cidadãos e autoridades estrangeiras de não interferirem nos comandos da assembleia democrática.⁴⁰⁵

No âmbito filosófico, discute-se se seria moralmente justificada a atribuição de competências a uma assembleia eleita pela maioria para impor normas aplicáveis a todos

⁴⁰³ HABERMAS, Jürgen. **Staatsbürgerschaft und nationale Identität**: Überlegungen zur europäischen Zukunft. Erker, 1991. p. 649.

⁴⁰⁴ LA TORRE, Massimo. Formalism and Anti-Formalism in Modern Law – State Law and Beyond. In: KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems**. *Festschrift* for Robert S. Summers. Berlin: Duncker & Humblot, 1994. p. 655.

⁴⁰⁵ CHRISTIANO, Thomas. **The constitution of equality**: Democratic authority and its limits. Oxford University, 2008. p. 243.

os cidadãos. Nessa seara, Estlund defende que um procedimento democrático orientado pelo princípio majoritário tem o condão de promover decisões justas, com benefícios epistêmicos, se comparado a outras formas de tomada de decisão.⁴⁰⁶ Não obstante a pertinência dessa discussão no âmbito filosófico, no discurso jurídico a autoridade das fontes consiste na competência juridicamente reconhecida e na liberdade para a modificação de posições legais, com o correlato dever de obediência sob pena de coerção jurídica.⁴⁰⁷ Por assim ser, é suficiente a prevalência conferida pelo princípio democrático, na forma em que constitucionalmente previsto, para as decisões tomadas pelas assembleias democráticas, no tocante à fixação de padrões de conduta por parte dos cidadãos.

As consequências da competência das assembleias democráticas para fixar normas em geral dirigidas ao comportamento dos cidadãos são importantes para avaliação da permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no ordenamento jurídico brasileiro. O princípio democrático exige a primazia das decisões tomadas pelo Parlamento relativamente a decisões individuais tomadas por qualquer outro agente, especialmente por aqueles não submetidos ao procedimento eleitoral. A par de sua relevância direta no que diz respeito ao procedimento de elaboração das leis, o princípio democrático também exerce função diretora relativamente à interpretação e à aplicação do Direito. Conforme Ávila, “sendo o princípio democrático um princípio fundamental, suportado pelo sobreprincípio do Estado de Direito, o intérprete deve optar pelas escolhas democráticas em detrimento de outras escolhas, ainda que atrativas do viés político”.⁴⁰⁸

Também a fase de qualificação dos fatos para a aplicação do Direito é influenciada pelo princípio democrático, no sentido da preferência normativa pelos critérios de qualificação baseados em decisões tomadas pelos órgãos de representação parlamentar, em detrimento de razões alicerçadas em outros fundamentos.

Retome-se o exemplo da configuração de “pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior”, para fins da isenção de Imposto sobre a Renda do art. 81 da Lei 8.981/95 c/c o art. 16 da MP 2.189-49/01.⁴⁰⁹ Nessa hipótese, o aplicador poderá recorrer a critérios jurídicos para a qualificação do titular das ações negociadas no Brasil, referentes ao conceito de pessoa jurídica e ao reconhecimento da personalidade jurídica das

⁴⁰⁶ ESTLUND, David. **Democratic Authority**. A Philosophical Framework. Princeton: Princeton University, 2008. p. 157.

⁴⁰⁷ KRAMER, Matthew H. **In defense of legal positivism: law without trimmings**. Oxford: Oxford University, 2003. p. 219.

⁴⁰⁸ ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (Coords). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 86.

⁴⁰⁹ Cf. item 1.2.2.

sociedades estrangeiras (art. 1.134 e seguintes do CC/02), ou poderá, conforme o exemplo exposto, perquirir o beneficiário final das cadeias de participações societárias. Enquanto os primeiros critérios de qualificação possuem fundamentos expressos em decisões tomadas pelos representantes do povo eleitos em conformidade com o princípio democrático, os critérios substanciais de qualificação não têm a mesma origem. Com efeito, o conceito de beneficiário final, no caso em tela, não possui qualquer relação com as decisões das casas parlamentares, derivando unicamente das convicções do intérprete-aplicador, e talvez de alguma leitura da IN RFB 1.863/2018 que, a par de não ser pertinente, não ostenta legitimidade democrática.

O exemplo em questão demonstra que o princípio democrático encerra preferência pelos critérios formais de qualificação, imediatamente baseados em fontes do Direito derivadas de decisões das casas parlamentares, cujos membros são eleitos conforme o procedimento democrático, em detrimento de critérios baseados exclusivamente em concepções particulares do intérprete, ainda que bem fundamentadas em razões econômicas, por exemplo. A prevalecerem critérios de qualificação que o intérprete-aplicador (seja ele o próprio contribuinte, uma autoridade fiscal, ou um juiz de Direito, não importa) julgar relevantes, em detrimento das decisões tomadas conforme o princípio democrático, estará sendo violada a igualdade de participação dos particulares no processo de tomada de decisões públicas, que é parte essencial do princípio democrático.⁴¹⁰

Em outras palavras, o princípio democrático demanda não somente que as leis sejam elaboradas pelo parlamento democraticamente eleito, mas também que seu conteúdo e aplicação sejam determinados de maneira independente das idiossincrasias do aplicador contingente individual. Logo, o princípio democrático exige, tudo o mais igual, a prevalência de critérios jurídicos, fundados nas fontes do Direito elaboradas pelas assembleias populares, em detrimento de critérios substanciais que, por definição, podem ser baseadas em qualquer circunstância alheia ao quanto decidido pelo Congresso.

2.2.3 PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DE PODERES

O terceiro fundamento constitucional relevante para a aferição da permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro consiste no

⁴¹⁰ CHRISTIANO, Thomas. **The constitution of equality**: Democratic authority and its limits. Oxford University, 2008. p. 249.

princípio da separação de poderes, que encontra base direta no art. 2º da CF/88, conforme o qual “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. Consoante referido supra, há conexões e relações de implicação muito estritas entre os princípios do Estado de Direito, democrático e da legalidade com a separação de poderes. Este tópico, contudo, visará analisar com mais precisão as demandas específicas do princípio da separação de poderes, em relação ao argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro.

Em sua feição contemporânea, a separação de poderes importa o reconhecimento de que os poderes constituídos exercem funções típicas e atípicas,⁴¹¹ sujeitas a diversos contrapesos e controles, motivo pelo qual Guastini prefere denominá-la de balanceamento de poderes.⁴¹² A função típica do Poder Legislativo consiste em criar textos legislativos a partir dos quais se reconstroem normas gerais e abstratas (função legislativa), enquanto a função típica do Poder Executivo consiste em aplicar a lei de ofício (função executiva) e a função típica do Poder Judiciário consiste em aplicar a lei mediante provocação das partes (função jurisdicional).⁴¹³

A separação de poderes implica especialização de funções e independência recíproca dos órgãos públicos.⁴¹⁴ Tanto questões relativas à especialização das funções exercidas por cada um dos Poderes constituídos como sua independência recíproca são relevantes para o presente estudo da permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. Primeiramente, a especialização da função legislativa, em face dos Poderes Executivo e Judiciário, limita a aplicabilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. Em segundo lugar, os limites do controle da função executiva pela função jurisdicional produzem o mesmo efeito.

Inicialmente, a diferença entre a função legislativa, consistente na criação de textos normativos inaugurais, em relação às funções executiva e jurisdicional, é bastante clara. Enquanto o legislador edita textos a partir dos quais são reconstruídas normas gerais, o

⁴¹¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1987. p. 323.

⁴¹² GUASTINI, Riccardo. **Filosofia del diritto positivo**: lezione a cura di vito velluzzi. Torino: Giappichelli, 2017. p. 249.

⁴¹³ FAGUNDES, Miguel Seabra. **O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979. p. 15.

⁴¹⁴ GUASTINI, Riccardo. **Filosofia del diritto positivo**: lezione a cura di vito velluzzi. Torino: Giappichelli, 2017. p. 246.

aplicador edita textos a partir dos quais são reconstruídas normas individuais.⁴¹⁵ Embora a liberdade do legislador seja limitada por normas constitucionais, a liberdade do aplicador é constrangida de maneira muito mais precisa pelas normas legais.⁴¹⁶ Ainda que se reconheça, em alguma medida, o papel criativo do aplicador do Direito, deve-se ter em mente que o legislador é qualitativamente dotado de maior grau de escolha.⁴¹⁷ Outrossim, enquanto o aplicador deve manter-se imparcial e equidistante, evitando considerações políticas, a função do legislador é eminentemente política e envolve escolhas em detrimento de certos interesses.⁴¹⁸

Em outros termos, pode-se afirmar que a especialização da função do Poder Legislativo decorre da alocação de competências para a tomada das decisões a respeito da criação de normas jurídicas.⁴¹⁹ Em matéria tributária, a função legislativa consiste na tomada de decisões sobre todos os aspectos relevantes da obrigação tributária, na forma do art. 150, I, da CF/88. No Direito Tributário, a decisão acerca *do que* deve ser tributado é conferida ao Poder Legislativo, não podendo ser tomada pelos poderes competentes para aplicar essa escolha (Poderes Executivo e Judiciário). A divisão de papéis entre o criador e os aplicadores da norma exige que os últimos obedeçam critérios de interpretação que decorrem das fontes criadas pelo Poder Legislativo, não lhes sendo permitido usar critérios diversos conforme seu próprio senso moral, de justiça social ou de oportunidade política.⁴²⁰ O mesmo é verdadeiro no tocante aos critérios empregados na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos, para a aplicação do Direito Tributário.

Da perspectiva funcional, o princípio da separação de poderes demanda que as competências dos poderes constituídos não sejam interpretadas de forma a invadir os núcleos de atribuições dos demais poderes.⁴²¹ Acaso se permitisse que o Poder Executivo,

⁴¹⁵ HELLNER, Jan. Normative Rationality *de lege ferenda* and *de lege lata*. In. KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems**. *Festschrift* for Robert S. Summers. Berlin: Duncker & Humblot, 1994. p. 635.

⁴¹⁶ *Ibidem*. p. 635.

⁴¹⁷ KELSEN, Hans. **Pure Theory of Law**. Trad. Max Knight. Clark: Law Book Exchange, 2005. p. 353.

⁴¹⁸ HELLNER, Jan. Normative Rationality *de lege ferenda* and *de lege lata*. In. KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems**. *Festschrift* for Robert S. Summers. Berlin: Duncker & Humblot, 1994. p. 635.

⁴¹⁹ KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **Competência Regulamentar em Matéria Tributária**. Funções e limites dos decretos, instruções normativas e outros atos regulamentares. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 10-11.

⁴²⁰ ROPPO, Vincenzo. **Diritto (e rovesci) di una storia che riguarda tutti Il Racconto della Legge**. Milano: Baldini + Castoldi, 2019. p. 198.

⁴²¹ JELLUM, Linda D. Which is to Be Master, the Judiciary or the Legislature-When Statutory Directives Violate Separation of Powers. **UCLA Law Review**, v. 56, 2008. p. 883.

na aplicação das normas tributárias reconstruídas a partir de textos editados pelo Poder Legislativo, qualificasse os fatos, atos e negócios jurídicos conforme quaisquer critérios substanciais que julgasse relevantes, haveria efetivo deslocamento da função legislativa para as autoridades tributárias.

Um exemplo ajuda a esclarecer. Assuma-se a premissa de que a regra de amortização fiscal do ágio instituída pelo art. 7º da Lei 9.532/97 foi editada com a finalidade de criar incentivos para a aquisição de participações societárias por agentes nacionais e estrangeiros, especialmente no âmbito do Programa Nacional de Privatizações, como entende parte da doutrina.⁴²² Com base nessa premissa, pode-se afirmar que o Poder Legislativo editou um texto jurídico que veicula a sua decisão de reduzir a base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, para incentivar a aquisição de participações societárias por agentes nacionais e estrangeiros. Nesse contexto, uma determinada sociedade estrangeira “A”, com sede na França, possuía interesse na aquisição de ações de uma empresa pública do setor de telecomunicações que estava sendo objeto de privatização. Para tanto, a sociedade estrangeira “A” constituiu uma sociedade brasileira “B”, tendo integralizado o seu capital social em dinheiro. Em seguida, a sociedade brasileira “B” adquiriu as ações da estatal privatizada “C” e foi por ela incorporada, dando ensejo ao aproveitamento fiscal do ágio, na forma do exemplo referido supra,⁴²³ a partir do ano de 2010.

Conforme a decisão tomada no exercício da função legislativa, encampada no texto da Lei 9.532/97, seria plenamente justificada a aplicabilidade das normas de amortização fiscal do ágio pela sociedade brasileira “C”, após a incorporação da sociedade “B”. Contudo, a aplicação do argumento da substância sobre a forma ao caso em tela conduz à consideração de critérios substanciais para a verificação da ocorrência de incorporação, como a duração da sociedade “B”, os demais atos societários por si realizados, a origem dos recursos empregados para a aquisição das participações societárias, dentre outros. Imagine-se que esses critérios substanciais de qualificação conduzam à conclusão de que a operação realizada, em que pese tenha cumprido todos os requisitos legais, não configura efetiva incorporação, de modo que a regra de amortização fiscal do ágio não se aplicaria. Nessa hipótese, haverá efetiva substituição da função executiva no papel decisório fundamental que é incumbido à função legislativa.

⁴²² Cf. KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. *Tax Book Deviations from Accounting: Brazil's Long Standing Case of Goodwill*. *Intertax*, v. 45, n. 10. The Netherlands: Kluwer Law International, 2017. p. 683.

⁴²³ Cf. item 1.2.1.

É dizer, a permissibilidade do emprego de critérios substanciais na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos, quando disponíveis critérios de qualificação imediatamente baseados em fontes do Direito, importaria deslocamento do foco da atividade decisória sobre o que deve ser tributado para os órgãos encarregados de aplicar a legislação tributária. O argumento da substância sobre a forma retira parcela fundamental da atividade decisória do legislador e a atribui ao aplicador. Ao fazê-lo, esse argumento viola a separação de poderes, especialmente no que diz respeito à especialização da função legislativa, que atribui a competência decisória fundamental sobre o que deve ser tributado ao Poder Legislativo.

Em segundo lugar, são relevantes os limites do controle da função executiva pela função jurisdicional, que dizem respeito à independência e aos controles recíprocos entre os poderes constituídos. Conforme exposto, tanto o Poder Executivo como o Poder Judiciário exercem a função de aplicação da lei. Contudo, enquanto o Executivo é incumbido de atos de aplicação da lei independentemente de provocação de terceiro, o Poder Judiciário, em suas funções típicas, somente age em face de litígios instaurados, mediante provocação de uma das partes (inércia da jurisdição).⁴²⁴

Em matéria tributária, a competência para a constituição do crédito tributário é privativa do Poder Executivo (Código Tributário Nacional, art. 142). Mesmo na hipótese do lançamento por homologação, em que o particular aplica a lei ao caso concreto e adianta o pagamento do tributo (CTN, art. 150), a administração tributária pode rever o ato de aplicação efetuado pelo particular no prazo de cinco anos, constituindo o crédito da forma que julgar adequada *sponte propria*, sem a necessidade de qualquer ato do Poder Judiciário (CTN, art. 149). Para os presentes fins, essa circunstância é relevante por dois motivos. De um lado, as controvérsias sobre a aplicação do Direito Tributário somente são levadas ao exame do Poder Judiciário pelo particular que discorda da Administração Tributária, já que, caso esta discorde do particular, poderá efetuar o lançamento de ofício (seja ele substitutivo do “autolancamento” ou não), não havendo necessidade de recorrer ao Judiciário. De outro lado, o Poder Judiciário possui competência para examinar a legalidade e a constitucionalidade do ato de aplicação levado a efeito pelas autoridades administrativas, mas não é competente para aplicar, ele mesmo, a norma tributária ao caso concreto,

⁴²⁴ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 158-159.

constituindo a obrigação tributária, ressalvada a hipótese das contribuições decorrentes de julgados da Justiça do Trabalho (CF/88, art. 114, VIII e Lei 8.212/91, art. 43).

Logo, a regra geral no Direito Tributário Brasileiro é que a aplicação das normas tributárias impositivas, objeto deste trabalho, é feita exclusivamente pelo Poder Executivo, seja por meio do lançamento de ofício, seja por meio da homologação, expressa ou tácita, dos atos de aplicação realizados pelos contribuintes. Ao Poder Judiciário cabe o controle de legalidade e constitucionalidade desses atos de lançamento, desde que o contribuinte o provoque.

Pois bem. Nesse contexto, caso o argumento da substância sobre a forma seja considerado permitido no âmbito do Direito Tributário Brasileiro, a sua aplicação será realizada exclusivamente pelas autoridades fiscais que decidirão quais critérios substanciais consideram relevantes para a qualificação dos fatos. Caso a validade do ato de lançamento resultante fosse submetida ao Poder Judiciário, este teria três cursos de ação, quais sejam: (i) acatar o argumento da substância sobre a forma, analisar e potencialmente modificar a qualificação substancial feita pela autoridade fiscal; (ii) acatar o argumento da substância sobre a forma e a qualificação substancial feita pela autoridade fiscal; e (iii) rejeitar o argumento da substância sobre a forma e declarar a invalidade do lançamento, aplicando critérios de qualificação baseados em fontes do Direito

A primeira hipótese deve ser descartada, pois, nesse caso, o Judiciário estaria agindo como autoridade competente para o lançamento tributário, o que lhe é vedado (CTN, art. 142). Com efeito, se o Poder Judiciário pudesse modificar um critério substancial econômico empregado pela autoridade fiscal para qualificar o negócio jurídico para a aplicação da norma tributária por um critério substancial axiológico, por exemplo, haveria extrapolação de sua competência. Essa dificuldade decorre da ausência de parâmetros para que o Poder Judiciário possa simplesmente afirmar a invalidade do critério substancial empregado pela autoridade administrativa, sem recorrer a outros critérios substanciais de mesmo nível. Retomando-se o exemplo acima, se a autoridade fiscal julga que o lapso temporal de duração da pessoa jurídica “B” é o critério relevante para a qualificação da ocorrência de incorporação e o juiz admite a aplicação de critérios substanciais, ele somente poderá infirmar o critério da autoridade fiscal afirmando a pertinência de outro critério substancial, por exemplo, a origem dos recursos empregados na aquisição. Nesse caso, porém, o juiz estaria se arvorando ao papel de autoridade responsável pelo lançamento, que não lhe compete.

Da mesma forma, a segunda hipótese merece ser rejeitada. Caso o Poder Judiciário reconhecesse a permissibilidade do argumento da substância sobre a forma mas não se arvorasse na função de decidir os critérios formais aplicáveis, evitar-se-ia a violação à competência para a aplicação da norma tributária. Contudo, a competência exclusiva da autoridade fiscal para aferir os critérios substanciais de qualificação dos fatos, atos e negócios jurídicos importaria violação à separação de poderes. Esse princípio proíbe a atribuição de poder exclusivo a um órgão e exige que os diferentes órgãos estatais tenham poderes de controle e influência recíproca.⁴²⁵ A inexistência de poder político exclusivo (conferido por meio de competência exclusiva) demanda que não exista poder atribuído exclusivamente a determinado órgão que não possa ser freado ou sujeito à cessação de eficácia por outro órgão.⁴²⁶ Logo, a segunda alternativa também não estaria disponível ao Poder Judiciário.

Desse modo, a única opção condizente com o princípio da separação de poderes seria o reconhecimento da proibição da aplicação do argumento da substância sobre a forma em matéria tributária, quando disponíveis critérios formais adequados para a qualificação dos fatos, atos e negócios jurídicos. Nessa hipótese, nem o juiz nem a autoridade fiscal extrapolarão as suas competências e a decisão sobre o que deve ser tributado será efetivamente tomada pelo Poder Legislativo, conforme exige o princípio da separação de poderes.

Em síntese, tanto para evitar que os foros decisórios sobre a tributação sejam deslocados para o Poder Executivo, como para garantir-se o efetivo controle do Poder Judiciário sobre os atos de aplicação do Direito Tributário, o princípio da separação de poderes confere relevância aos critérios baseados nas fontes do Direito, para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos em matéria tributária.

2.2.4 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O quarto fundamento que indica a prevalência *a priori* dos critérios formais para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos em matéria tributária consiste no princípio da legalidade. Ao instituir que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma

⁴²⁵ GUASTINI, Riccardo. **Filosofia del diritto positivo**: lezione a cura di vito velluzzi. Torino: Giappichelli, 2017. p. 249-250.

⁴²⁶ GUASTINI, Riccardo. **Filosofia del diritto positivo**: lezione a cura di vito velluzzi. Torino: Giappichelli, 2017. p. 247.

coisa senão em virtude de lei” (CF/88, art. 5º, II), a Constituição exige que a criação de deveres ao jurisdicionado tenha início em textos de caráter legal, definidos pelo art. 59 do Texto Constitucional. Ao proibir as pessoas políticas de “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (CF/88, art. 150, I), a Constituição exige que os deveres em matéria tributária sejam passíveis de densificação máxima a partir dos textos legais, evitando-se conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e tipos nas leis instituidoras de tributos.⁴²⁷ A exigência de densificação dos deveres tributários no texto legal decorre da maior rigidez da legalidade em matéria tributária, se comparada a outros ramos do Direito, considerando-se a especial formulação do art. 150, I, da Constituição, bem como as suas imbricações com outras normas específicas do sistema constitucional tributário, em especial a segurança jurídica.⁴²⁸

Naturalmente, as exigências normativas da legalidade em matéria tributária estão fortemente relacionadas com o princípio do Estado de Direito, com o princípio democrático, com o princípio da separação de poderes e com o princípio da segurança jurídica. Não obstante, mantendo-se a metodologia empregada nos tópicos antecedentes, este tópico focará nas implicações específicas da legalidade tributária em relação à permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no ordenamento jurídico brasileiro.

Conforme exposto, ao exigir-se que a lei tributária densifique ao máximo os elementos da norma de incidência tributária, o princípio da legalidade tributária reduz consideravelmente a permissibilidade do emprego de cláusulas gerais em matéria tributária. Conforme Chiassoni, as cláusulas gerais não veiculam elas mesmas as diretrizes sobre como decidir, mas fazem reenvio a parâmetros internos ou externos ao Direito ou conferem competências discricionárias ao aplicador.⁴²⁹ As cláusulas gerais representam, em alguma medida, uma transferência ou delegação de competência decisória do criador do texto legal para o seu aplicador, o que viola a exigência de densificação decorrente da legalidade tributária.

A exigência de densificação dos deveres jurídico-tributários pelo texto legal apresenta grande correlação com a eficácia jurídica do princípio da legalidade tributária em

⁴²⁷ Cf. nosso KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **Competência Regulamentar em Matéria Tributária**. Funções e limites dos decretos, instruções normativas e outros atos regulamentares. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 39-50.

⁴²⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? *In: Revista da Faculdade de Direito da UFMG*. Belo Horizonte, nº 31 (30/31), 1987/1988. p. 242.

⁴²⁹ CHIASSONI, Pierluigi. Las cláusulas generales, entre teoría analítica y dogmática jurídica. *Revista de Derecho Privado*. Nº 21. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. 2011. p. 102.

relação à qualificação dos fatos. Nesse âmbito, o princípio da legalidade exige a conformação do fato concreto aos critérios abstratamente previstos na lei tributária,⁴³⁰ que devem abranger todos os elementos necessários e suficientes à tributação.⁴³¹ É o que Humberto Ávila denomina de dimensão de “postulado” da legalidade, que demanda a “fidelidade aos pontos de partida estabelecidos pela própria lei”.⁴³²

O que importa para o princípio da legalidade é determinar “se a tomada de decisão política que implica a criação de obrigações e direitos está presente na lei, em termos de seus contornos essenciais”.⁴³³ Relativamente à qualificação dos fatos, atos e negócios jurídicos para fins da aplicação do Direito Tributário, isso significa, uma vez mais, a prevalência de critérios baseados nas fontes do Direito, em prejuízo de critérios substanciais externos. Conforme amplamente exposto, os critérios formais para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos decorrem de fontes do Direito, podendo ser estas os mesmos textos a partir dos quais se reconstrói a norma jurídica tributária ou não. Independentemente de serem diretamente derivados do texto da norma de imposição tributária ou de textos legislativos atinentes a outros temas, os critérios formais atrelam-se às decisões do Parlamento.

Diversamente, os critérios substanciais caracterizam-se por sua desvinculação de qualquer fonte formal, possuindo natureza econômica, social, axiológica, sociológica, ou qualquer outra. O que importa, para os critérios substanciais, é a relevância que lhes imprime o intérprete-aplicador. Esta última característica dos critérios substanciais demonstra a sua incompatibilidade com o princípio da legalidade tributária. Os critérios substanciais retiram o foco da decisão sobre a matéria tributária da fase de elaboração da lei e o transferem para a fase de sua aplicação, dos representantes eleitos pelo povo para os servidores da administração pública, do Poder Legislativo para o Poder Executivo.

Retome-se o exemplo referido acima⁴³⁴ sobre a qualificação de investidores não residentes no Brasil para fins da isenção de que trata o art. 81, § 1º, da Lei 8.981/95. Imagine-se a situação em que uma pessoa física “X” domiciliada no Brasil auferiu rendimentos nos Estados Unidos da América, os quais foram devidamente submetidos à

⁴³⁰ ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**. n. 67. São Paulo, 1972. p. 247.

⁴³¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**. V. 1. Trad. Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 239.

⁴³² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 178.

⁴³³ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. Atos administrativos normativos: algumas questões. *In*: MEDAUAR, Odete; SCHIRATO, Vitor Rhein (coord.). **Os caminhos do ato administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 236.

⁴³⁴ Cf. item 1.2.2.

tributação. Em seguida, essa pessoa física decidiu integralizar os respectivos valores ao capital social da pessoa jurídica “A”, incorporada conforme as leis norte-americanas. A pessoa jurídica “A”, por sua vez, investiu em ações na Bolsa de Valores de São Paulo, tendo auferido ganhos de capital. Em situação como essa, consoante se procurou demonstrar supra, o aplicador da norma tributária poderá empregar critérios imediatamente baseados em fontes do Direito para qualificar o contribuinte (sociedade “A”) como “investidor residente ou domiciliado no exterior”. Poderá ele empregar, por exemplo, os critérios decorrentes das normas do Código Civil que estabelecem as hipóteses de reconhecimento da personalidade jurídica das sociedades estrangeiras (art. 1.134 e seguintes do CC/02), bem como as demais prescrições normativas sobre a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, em relação aos seus sócios (*e.g.* art. 49-A do CC/02, inserido pela Lei 13.874/19). De outro lado, o intérprete poderia empregar critérios meramente substanciais como a identificação do beneficiário final das pessoas jurídicas, ou a identificação da origem dos recursos utilizados pela pessoa jurídica para aferir os ganhos no mercado brasileiro.

Veja-se que o emprego de critérios formais não implica que a operação de qualificação dos fatos para a aplicação da regra isentiva seja mecânica. Nessa hipótese, apresenta-se o chamado problema da pertinência ou relevância⁴³⁵ dos critérios formais de qualificação, consistente em determinar em que medida os critérios formais são aplicáveis ao caso em tela. Ademais, poderá apresentar-se uma decisão para o aplicador entre dois ou mais critérios formais aplicáveis.⁴³⁶ Em todo caso, o relevante é que as decisões sobre a pertinência de critérios formais ou para a prevalência de um critério formal sobre outro critério formal se dão dentro da legalidade, pois dizem respeito à interpretação de textos de nível legal, previstos no art. 59 da Constituição. Como esclarece Ávila, as decisões tomadas pelo intérprete-aplicador nesse tipo de cenário “enfrentam vários limites decorrentes dos significados admitidos pelos usos linguísticos, dos métodos de interpretação geralmente aceitos, das teorias dogmáticas existentes, dos precedentes com força formal ou material, e assim por diante”.⁴³⁷ O Capítulo 3 deste trabalho será dedicado à construção de uma teoria dogmática sobre a força dos critérios de qualificação em matéria tributária.

Não obstante, para fins da análise do princípio da legalidade, importa destacar que, enquanto as controvérsias sobre a aplicação de critérios formais de qualificação ocorrem

⁴³⁵ MACCORMICK, Neil. **Rethoric and the Rule of Law**. A theory of Legal Reasoning. Oxford: Oxford University, 2010. p. 43.

⁴³⁶ GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011. p. 267.

⁴³⁷ ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Direito Tributário Atual**, vol. 29, 2013. p. 195.

intra legalidade, os critérios substanciais estão em um plano *extra legalidade*. Muito embora a aplicação de critérios formais não implique decisão mecânica, as controvérsias existentes operam dentro do campo da interpretação dos textos legais.

Essa exposição sobre a relação entre a legalidade e os critérios formais de qualificação deixa clara a falsidade de uma dicotomia frequentemente vislumbrada pela doutrina entre a interpretação exclusivamente literal dos textos legais e o argumento da substância sobre a forma, que indicaria a desconsideração do texto legal em prol de princípios econômicos ou na motivação do contribuinte.⁴³⁸ Na doutrina brasileira, essa dualidade é frequentemente encontrada nas críticas a um “modelo formal de abordagem do fenômeno tributário”.⁴³⁹ A dualidade, posta dessa maneira, é excessivamente reducionista, pois desconsidera as controvérsias *intra legalidade* e os métodos jurídicos para a sua solução. O argumento padece da falácia das falsas alternativas, por meio da qual se busca apresentar duas alternativas (aplicação mecânica *versus* substância sobre a forma) para um problema que, na realidade, admite soluções diversas.⁴⁴⁰

A exigência da legalidade tributária em relação à qualificação dos fatos, atos e negócios jurídicos é de que as eventuais controvérsias a respeito dos critérios de qualificação ocorram *intra legalidade*. É dizer, a legalidade demanda que os critérios de qualificação decorram das fontes do Direito de nível legal, não de considerações substanciais próprias do intérprete-aplicador. Por exigência da legalidade tributária, os critérios de qualificação dos fatos, atos e negócios jurídicos devem decorrer das fontes do Direito e não de razões externas ao Direito, sob pena de não haver verdadeira conformação do fato à hipótese. A legalidade demanda que o cidadão possa confiar que os textos promulgados conforme o procedimento para a aprovação de leis sejam as principais fontes para a decisão.⁴⁴¹

Veja-se que a exigência da legalidade não implica, necessariamente, que os critérios de qualificação a serem empregados no Direito Tributário sejam derivados do Direito

⁴³⁸ MADISON, Allen D. The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law. *Santa Clara Law Review*. v. 43, 2002. p. 700-701.

⁴³⁹ GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In. *Revista da PFGN*. Ano I, n. 1, jan./jun. 2011. p. 14. No mesmo sentido: GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração de Negócios Jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 234. NASCIMENTO NETTO, Agostinho do. *Análise Econômica do Direito à Elisão Fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 208.

⁴⁴⁰ KELLEY, David. *The Art of Reasoning*. 3. ed. New York: W.W. Norton & Company, 1998. p. 141.

⁴⁴¹ ATIYAH, Patrick Selim; SUMMERS, Robert S. *Form and substance in Anglo-American law: a comparative study of legal reasoning, legal theory, and legal institutions*. Oxford: Clarendon, 1987. p. 105.

Privado.⁴⁴² Além de haver critérios de qualificação baseados em textos de lei de outras áreas do Direito, a própria lei tributária pode densificar os critérios de qualificação relevantes, inclusive mediante normas antielisivas, sem que isso represente violação à legalidade.⁴⁴³

Em síntese, o que a legalidade tributária proíbe é que os critérios de qualificação imediatamente baseados em fontes do Direito de nível legal previstas no art. 59 da Constituição Federal sejam preteridos em favor de critérios substanciais que o intérprete-aplicador julgue relevantes. O argumento da substância sobre a forma propugna exatamente por esse tipo de preterição, motivo pelo qual viola a legalidade tributária. O argumento em questão visa a transformar os problemas da pertinência e adscrição de significados, na fase de qualificação, em problemas *extra legalidade*, tornando o intérprete-aplicador o efetivo agente encarregado da decisão sobre o que deve ser tributado, função essa que a Constituição atribui à lei.

2.2.5 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O quinto fundamento para a prevalência *a priori* dos critérios formais de qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos em matéria tributária consiste no princípio da segurança jurídica. Além de ser expressamente previsto no preâmbulo e no *caput* do art. 5º da Constituição Federal, o conteúdo do princípio da segurança jurídica é objeto de reconstrução mediante indução a partir de uma série de princípios e regras constitucionais tributários, como a anterioridade, a legalidade e a irretroatividade, bem como mediante dedução a partir de uma série de normas constitucionais mais abstratas, como o princípio do Estado de Direito e a dignidade da pessoa humana.⁴⁴⁴

Os fundamentos diretos e indiretos do princípio da segurança jurídica, especialmente em matéria tributária, demonstram as suas vastas imbricações com outras normas constitucionais, muitas delas analisadas neste Capítulo. Desse modo, mantendo-se a metodologia indicada nos tópicos anteriores, busca-se analisar as exigências mais diretas do princípio da segurança jurídica em relação ao argumento da substância sobre a forma.

⁴⁴² Cf. item 1.1.1.5.

⁴⁴³ Nesse sentido: CHARNESKI, Heron. **Normas Internacionais de Contabilidade e Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2018. p. 167.

⁴⁴⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 224-258.

Neste passo, assumem especial relevância os ideais de cognoscibilidade e de calculabilidade do Direito, que fazem parte do princípio da segurança jurídica em sua acepção objetiva.⁴⁴⁵ Dentre outros aspectos, a cognoscibilidade exige determinabilidade de conteúdo do Direito Tributário positivo.⁴⁴⁶ Trata-se de um pressuposto para a calculabilidade, que consiste na aptidão do contribuinte para prever, com grande medida de aproximação, reduzidas consequências normativas alternativas que podem ser atribuídas à sua conduta.⁴⁴⁷ A título de exemplo, o Supremo Tribunal Federal considerou violar a exigência de determinabilidade, decorrente da segurança jurídica, o dispositivo da Lei Complementar 157/16, que prevê a incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) no local onde localizado o “tomador do serviço”, sem, contudo, definir esse conceito.⁴⁴⁸

Não obstante, as exigências de cognoscibilidade e calculabilidade vão além da necessidade de densificação do conteúdo do texto legal. De fato, como esses ideais não são incompatíveis com uma concepção convencionalista e argumentativa do Direito,⁴⁴⁹ eles demandam a controlabilidade argumentativa não somente das alternativas de interpretação do Direito, mas dos critérios relevantes para tanto.⁴⁵⁰ Exige-se “o esclarecimento discursivo de elementos normativos e fáticos a ser realizado por meio de um devido processo legal capaz de indicar os argumentos que conduziram à decisão”.⁴⁵¹ De um lado, a escolha dos conceitos legais é limitada pela exigência constitucional de compreensibilidade das regras legais.⁴⁵² De outro, a interpretação dos textos legais e a qualificação dos fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação das normas legais deve ser presidida por critérios que tornem o Direito minimamente previsível. O indivíduo deve ser capaz de determinar seu projeto de vida e os atos que deseja praticar e cujas consequências deseja suportar.⁴⁵³

O argumento da substância sobre a forma, entretanto, mitiga a calculabilidade presente dos efeitos tributários que serão imprimidos à conduta do indivíduo no futuro. Enquanto a prevalência de critérios formais para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos resguarda algum grau de controlabilidade sobre a atividade de qualificação, a admissão de critérios meramente substanciais importa quebra de qualquer grau de

⁴⁴⁵ *Ibidem*. p. 286.

⁴⁴⁶ *Ibidem*. p. 340.

⁴⁴⁷ *Ibidem*. p. 271

⁴⁴⁸ STF, Decisão monocrática, Min. Alexandre de Moraes, ADI 5.835/DF, DJe 04/04/2018.

⁴⁴⁹ LAPORTA, Francisco J. *El imperio de la ley*. Uma visión actual. Madrid: Trotta, 2007. p. 130-132.

⁴⁵⁰ GOMETZ, Gianmarco. *La certezza giuridica come prevedibilità*. Torino: G. Giappichelli, 2005. p. 216.

⁴⁵¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 273.

⁴⁵² KÄHLER, Lorenz. The Influence of Normative Reasons on the Formation of Legal Concepts. In: HAGE, Jaap C.; PFORDTEN, Dietmar von der (eds.). *Concepts in law*. Dordrecht: Springer, 2009. p. 83.

⁴⁵³ ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 12.

previsibilidade no tocante à atividade de qualificação. Com efeito, as razões substanciais se caracterizam justamente por abrangerem *qualquer* conteúdo. Por essa circunstância, elas não são cognoscíveis e calculáveis no momento da tomada de decisão pelo particular, mas somente quando o aplicador *escolhe* que razões tomar em conta.

Parte da doutrina, ao defender o argumento da substância sobre a forma, afirma que homens e mulheres de negócios “não teriam dificuldade alguma em apreciar a verdadeira substância da sua transação”.⁴⁵⁴ Nessa linha, afirma-se que a substância econômica seria um “teste objetivo baseado na realidade do mundo dos negócios”.⁴⁵⁵ Determinados autores julgam ser possível diminuir a incerteza decorrente da aplicação do argumento da substância sobre a forma por meio da identificação de princípios gerais, como: (i) se a substância da transação concordar com a forma e não houver uma substância alternativa para recharacterizar a transação, ou a substância alternativa tiver força igual à atual, deve-se respeitar a forma; (ii) se a substância não puder ser reconciliada com a forma, deve-se descartar a última; (iii) se a substância da transação discutivelmente concorda com a forma, mas haveria substância mais razoável, deve-se descartar a forma.⁴⁵⁶ Contudo, nenhuma dessas regras de preferência efetivamente lida com a questão fulcral, que consiste na indeterminação ínsita ao conceito de “substância”. Com efeito, todas as regras de preferência partem do pressuposto que se tem clara qual a atual substância do ato e qual seria a sua substância alternativa e a força de cada uma delas.

Conforme visto, a chamada substância comporta diferentes perspectivas, tanto dentro de um sentido que se poderia denominar de econômico, quanto fora dele. A natureza do critério substancial é eminentemente subjetiva, fluida e imprecisa. Por não terem qualquer limitação de origem ou de conteúdo, os critérios substantivos dependem das preferências, idiosincrasias e opiniões do intérprete-aplicador, caracterizando-se como eminentemente subjetivos.

Assiste razão à parcela da doutrina que reconhece que o argumento da substância sobre a forma é extremamente vago no que respeita às condicionantes que devem ser satisfeitas para que a última prevaleça sobre a primeira.⁴⁵⁷ O critério da substância é

⁴⁵⁴ THOMAS, E. W. The Evolution from Form to Substance in Tax Law: The Demise of the Dysfunctional Metwand. **Waikato Law Review**, v. 19, 2011. p. 38.

⁴⁵⁵ LI, Jinyan, Economic Substance: Drawing the Line between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance (June 6, 2012). **Canadian Tax Journal**, Vol. 54, No. 1, 2006. p. 42.

⁴⁵⁶ KNIGHT, Ray A.; LEE, G. Knight. Substance over Form: The Cornerstone of Our Tax System or a Lethal Weapon in the IRS's Arsenal. **Akron Tax Journal**, 8, 1991. p. 106.

⁴⁵⁷ ZIMMER, Frederick. General Report. **Cahiers de droit fiscal international: Form and substance in tax law**, v. 87a. Hague: Kluwer Law International, 2002. p. 49.

impreciso e subjetivo.⁴⁵⁸ O argumento da substância sobre a forma, por envolver o abandono de razões determináveis (pautadas em fontes do Direito), por razões indeterminadas, necessariamente importa decréscimo de cognoscibilidade e calculabilidade do Direito, em sua aplicação. A dificuldade em apontar critérios minimamente compatíveis com a segurança jurídica para a aplicação do argumento da substância sobre a forma decorre do caráter negativo do conceito de substância, que somente pode ser identificado como razões substanciais não identificadas com fontes do Direito.

Uma vez mais, um exemplo ajuda a esclarecer.⁴⁵⁹ Imagine-se a situação de um contribuinte brasileiro que pretende adquirir ações de uma pessoa jurídica constituída conforme as leis da Espanha e lá residente, que detém participações em pessoas jurídicas residentes no Brasil. Nessa situação o contribuinte precisa interpretar o texto do art. 26 da Lei 10.833/03, que estabelece a necessidade de retenção de Imposto sobre a Renda na fonte nas alienações de “bens localizados no Brasil”, e aplica-lo ao seu caso concreto. Empregando critérios formais de qualificação, como o reconhecimento da personalidade jurídica das sociedades estrangeiras (art. 1.134 e seguintes do CC/02) e da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, o contribuinte poderá chegar à conclusão de que, no presente caso, não há alienação de “bens localizados no Brasil”, pois a aquisição envolve ações da pessoa jurídica espanhola, que não é um bem localizado neste País. Conforme essa qualificação, o contribuinte planeja a aquisição, acerta o preço e efetua o pagamento, sem a retenção do IR-fonte.

Confronte-se essa situação com a hipótese de o contribuinte ter que tomar em consideração o argumento da substância sobre a forma. Nesse caso, aplicando o critério da duração da pessoa jurídica adquirida, existente há anos, o contribuinte poderia concluir pela não aplicabilidade da regra que determina a retenção na fonte. Contudo, o critério dos ativos da pessoa jurídica poderia apontar pela aplicabilidade dessa norma, já que as participações nas sociedades brasileiras representavam mais de noventa por cento do total de ativos da sociedade espanhola. Em uma situação como essa, o contribuinte não possui quaisquer condições de calcular, com um mínimo grau de segurança, qual critério substancial aplicar à qualificação do negócio que pretende realizar. Nesse passo, a sua autonomia individual é

⁴⁵⁸ STRENG, William P.; YODER, Lowell D. United States. *In. Cahiers de droit fiscal international: Form and substance in tax law*, v. 87a. Hague: Kluwer Law International, 2002. p. 608. ROSENBLATT, Paulo. **General Anti-avoidance Rules for Major Developing Countries**. Series on International Taxation, v. 49. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2015. p. 148.

⁴⁵⁹ Cf. item 1.2.4.

restringida, pois ele corre o risco de ser responsabilizado por efeitos jurídicos que não poderia prever, com um mínimo grau de certeza, antes de adotar a conduta correspondente. Em outras palavras, o Direito não lhe garantiria o mínimo de calculabilidade exigido pela segurança jurídica.

Esse exemplo demonstra como a subjetividade ínsita ao argumento da substância sobre a forma é incompatível com as exigências de cognoscibilidade e calculabilidade que derivam do princípio da segurança jurídica.

O termo “subjetividade” aqui empregado deve ser entendido como escolha a ser feita de maneira discricionária pelo intérprete-aplicador. Quando o sistema jurídico confere uma escolha desse tipo, a prática da conduta por parte do cidadão não dá ensejo ao nascimento de um dever propriamente dito, mas apenas ao surgimento de uma situação de sujeição a ser submetido a um dever, caso a autoridade assim entenda.⁴⁶⁰ Trata-se da chamada discricionariedade forte, que existe quando a decisão do aplicador não é controlada por nenhum critério fixado pelo autor do texto legal.⁴⁶¹ Discricionariedades desse tipo podem levar à indeterminação de um sistema jurídico inteiro, caso sejam recorrentes.⁴⁶² Para os presentes fins, basta salientar que a discricionariedade específica envolvida no argumento da substância sobre a forma resulta na imprevisibilidade das consequências jurídico-tributárias das ações tomadas pelos cidadãos. Essa circunstância, conforme exposto, implica violação às exigências de cognoscibilidade e de calculabilidade, que deriva do princípio da segurança jurídica.

Os efeitos deletérios da subjetividade ora apontada em relação à cognoscibilidade e à calculabilidade do Direito não dependem em medida alguma da parcialidade ou da imparcialidade do julgador, que dizem respeito, respectivamente, à presença ou à ausência de interesses pessoais,⁴⁶³ preconceitos e favoritismos⁴⁶⁴ na decisão a ser tomada. A falta de previsibilidade decorre simplesmente da natureza aberta das razões que podem ser tomadas em consideração. O risco aqui é similar ao que Roppo identifica em relação a determinadas formas de aplicação da jurisprudência dos interesses, que podem descambar em um decisionismo irracional, arbitrário e opressivo, por ele denominado de jurisprudência dos sentimentos (*Gefühlsjurisprudenz*).⁴⁶⁵ Com efeito, caso se acate o argumento da substância

⁴⁶⁰ KRAMER, Mathew. **Objectivity and Rule of Law**. Cambridge: Cambridge University, 2007. p. 28

⁴⁶¹ DWORKIN, Ronald. The model of rules. **The University of Chicago Law Review**. 35(1), 1967. p. 34.

⁴⁶² KRAMER, Mathew. **Objectivity and Rule of Law**. Cambridge: Cambridge University, 2007. p. 31.

⁴⁶³ *Ibidem*. p. 54.

⁴⁶⁴ *Ibidem*. p. 58.

⁴⁶⁵ ROPPO, Vincenzo. **Diritto (e rovesci) di una storia che riguarda tutti Il Racconto della Legge**. Milano: Baldini + Castoldi, 2019. p. 217.

sobre a forma em matéria tributária, os sentimentos do julgador, tanto quanto razões econômicas efetivas, poderão orientar a qualificação dos fatos para a aplicação do Direito Tributário. A falta de controlabilidade dos critérios subjetivos de qualificação conduz à inexorável insegurança e imprevisibilidade.

Em síntese, pode-se afirmar que também o princípio da segurança jurídica demanda a prevalência *a priori* dos critérios de qualificação imediatamente baseados em fontes do Direito, para a aplicação do Direito Tributário. Com efeito, os critérios substanciais envolvidos no argumento da substância sobre a forma conduzem invariavelmente a um elevado grau de subjetividade relativamente às consequências jurídicas da conduta, que não se coaduna com a autonomia dos indivíduos, quebrando as exigências normativas de cognoscibilidade e de calculabilidade.

2.2.6 PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

O sexto fundamento pela prevalência *a priori* de critérios formais para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário consiste no princípio da dignidade da pessoa humana, elencado como fundamento da República pelo art. 1º, III, da Constituição Federal. O ideal de dignidade é frequentemente associado com a doutrina de Kant, conforme a qual o ser humano deve ser tratado como um fim em si mesmo e não como um objeto, que é dotado de preço (valor de troca).⁴⁶⁶

Empregando-se a metodologia de destaque das exigências específicas do princípio em questão, relativamente ao argumento da substância sobre a forma, deve-se ressaltar que, ao demandar que os seres humanos não sejam tratados como objetos, a dignidade da pessoa humana exige prestígio da autonomia dos indivíduos. Trata-se de reconhecer cada indivíduo como um agente deliberativo, capaz de fazer as suas próprias escolhas e ter responsabilidade sobre elas.⁴⁶⁷ A autonomia, entendida dessa forma, visa a assegurar o respeito próprio dos indivíduos, que congrega a sua noção de valor próprio (senso de que os seus projetos e objetivos têm valor) e de autoconfiança (senso de que se é capaz de alcançar os objetivos desejados).⁴⁶⁸

⁴⁶⁶ KANT, Immanuel. **Fundamentação da Metafísica dos Costumes e Outros Escritos**. Trad. Leopoldo Holzbach. São Paulo: Martin Claret, 2004. p. 65.

⁴⁶⁷ KRAMER, Matthew H. On Political Morality and the Conditions for Warranted Self-Respect. **The Journal of Ethics**, v. 21, n. 4, 2017. p. 348.

⁴⁶⁸ KRAMER, Matthew H. On Political Morality and the Conditions for Warranted Self-Respect. **The Journal of Ethics**, v. 21, n. 4, 2017. p. 336.

Naturalmente, a hierarquia relativa da autonomia individual em face a outros desideratos estatais dependerá da estrutura constitucional de cada país. No campo filosófico, há grande discussão sobre a compatibilidade de políticas paternalistas, que impõem decisões aos indivíduos, com a autonomia individual. O cerne da discussão está na existência de diferentes concepções do “bem” que podem ser visadas e promovidas pelas pessoas. Nessa seara, pode-se identificar as seguintes posturas político-filosóficas: (i) o “neutralismo” (*neutralism*) que defende que os sistemas de governança devem permanecer neutros dentre concepções da promoção do bem que sejam razoáveis;⁴⁶⁹ (ii) o “perfeccionismo edificatório” (*edificatory perfectionism*), que defende que os governos devem dirigir as pessoas para modos de vida que são mais prósperos, retos, saudáveis ou bem-sucedidos;⁴⁷⁰ e (iii) o “perfeccionismo de aspiração” (*aspirational perfectionism*), que advoga que o Estado deve guiar os indivíduos para uma concepção de bem apenas indiretamente, por meio de uma estrutura de sociedade que permita a excelência, sem obriga-los a nenhuma escolha.⁴⁷¹

Cada uma das posturas referidas acima tem importantes consequências em relação à tributação, especialmente no tocante à sua função indutora de comportamentos.⁴⁷² Pense-se na alíquota de 300% do Imposto sobre Produtos Industrializados, aplicável para os “cigarros que contenham tabaco” (anexo ao Decreto 8.950/16), cuja finalidade é a de desincentivar o consumo de cigarros e, com isso, dirigir os cidadãos para uma vida mais saudável (concepção de bem). Um neutralista se oporia veementemente a essa política, pois ela claramente não é neutra em duas concepções de uma boa vida, com ou sem o consumo de cigarros. Já um perfeccionista edificatório poderia apoiá-la, sob o entendimento de que a vida sem o cigarro seria mais desejável da perspectiva da saúde própria e de terceiros, devendo ser incentivada pelo Estado. De sua parte, um perfeccionista aspiracional talvez preferisse uma política que educasse o povo sobre os efeitos do cigarro e permitisse que este tomasse suas próprias escolhas, sem desincentivar diretamente a conduta de fumar por intermédio da tributação.

Para os fins deste trabalho, não é necessário tomar posição sobre qual perspectiva de autonomia individual o sistema jurídico brasileiro deveria adotar, em relação ao problema referido. É suficiente destacar que a dignidade humana, qualquer que seja a sua

⁴⁶⁹ KRAMER, Matthew H. **Liberalism with excellence**. Oxford: Oxford University, 2017. p. 6.

⁴⁷⁰ *Ibidem*. p. 34.

⁴⁷¹ *Ibidem*. p. 36.

⁴⁷² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32 e ss.

posição entre as três posturas referidas, demanda determinado grau de autonomia individual, entendida como a capacidade de fazer as suas próprias escolhas e ter responsabilidade sobre as suas consequências e efeitos.

Para que o cidadão possua autonomia nessa acepção, especialmente no que diz respeito às normas que tratam de incidências tributárias, é absolutamente necessário que ele possa conhecer o Direito e determinar, com algum nível de certeza, quais são as consequências jurídicas que serão aplicáveis à sua conduta. Uma lei tributária retroativa, por exemplo, claramente viola a autonomia dos indivíduos e as exigências de cognoscibilidade e calculabilidade que derivam da segurança jurídica. Imagine-se que alguém, no uso de sua agência moral, fez os cálculos e resolveu adquirir um automóvel para transportar-se ao trabalho diariamente. Nesses cálculos, a pessoa considerou o custo do próprio automóvel, bem como os gastos mensais com gasolina, manutenção e com o Imposto estadual sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), fixado em 1% do valor do veículo, para o ano de 2020, por hipótese. Caso, em 2021, sobreviesse lei estadual determinando o pagamento de um adicional de IPVA relativo ao ano de 2020, claramente ocorreria violação à autonomia moral do agente. Em 2020, quando decidiu tornar-se proprietário de um veículo, o cidadão não poderia tomar em consideração o adicional de IPVA que somente foi instituído posteriormente, mas com eficácia retroativa. Se ele não poderia ter conhecimento dessa circunstância, não se pode afirmar que ele é responsável por sua conduta. O exemplo de um tributo retroativo, que é proibido expressamente pela Constituição Brasileira (art. 150, III, “a”) talvez seja a maneira mais direta pela qual a tributação poderia violar a autonomia individual, que deriva da dignidade da pessoa humana.

Contudo, há maneiras muito mais sutis por meio das quais a tributação pode restringir a autonomia individual e, por consequência, a dignidade da pessoa humana. O emprego de critérios substanciais para a qualificação de atos e negócios jurídicos, para a aplicação da lei tributária, pode ser uma delas. No exemplo tratado no item anterior, o contribuinte que pretende adquirir a pessoa jurídica espanhola com participação em pessoa jurídica brasileira é colocado em uma situação em que, exposto ao argumento da substância sobre a forma, ele não tem condições de saber se a aplicação do art. 26 da Lei 10.833/03 exige, ou não, a retenção de Imposto sobre a Renda na fonte no seu caso concreto. Nesse contexto, ele é privado de sua condição de agente autônomo capaz de tomar as suas próprias decisões e sobre elas ter responsabilidade, uma vez que, em última análise, as consequências da conduta dependerão de considerações subjetivas posteriores por parte de

um agente público. Ainda que riscos dessa natureza sejam relativamente comuns no mundo dos negócios, em que agentes igualmente autônomos podem convencionar pela sua alocação, eles não podem jungir a relação do Estado com o jurisdicionado. A dignidade da pessoa humana bloqueia essa possibilidade, ao exigir que os cidadãos sejam tratados como agentes deliberativos capazes de escolher e ter responsabilidade sobre as consequências de suas escolhas.

Em síntese, o princípio da dignidade da pessoa humana exige a prevalência de critérios formais na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário, uma vez que critérios substanciais colocam o contribuinte em condição de sujeição relativamente a posterior escolha discricionária da autoridade administrativa, negando a sua condição de agente autônomo, apto a fazer as próprias escolhas e suportar responsabilidade sobre elas.

2.2.7 PRINCÍPIO DA LIBERDADE

O sétimo fundamento cuja análise se faz necessária para aferir a permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro consiste no princípio da liberdade. A liberdade é genericamente prevista como um direito de todos no *caput* do art. 5º da Constituição Federal, havendo uma série de proteções mais específicas dos direitos de liberdade (liberdades de pensamento, crença, associação, etc) nos incisos deste artigo e em outros dispositivos constitucionais. Especificamente no que concerne à ordem econômica, a Constituição assegura a “livre iniciativa” (CF/88, art. 170, *caput*), a “livre concorrência” (CF/88, art. 170, IV) e o “livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei” (CF/88, art. 170, parágrafo único).

Assim como as demais normas constitucionais de natureza principiológica, a liberdade deve ser objeto de concretização na interpretação e aplicação do Direito. A importância da liberdade é amplamente reconhecida pela literatura jurídica e política. Kant, por exemplo, trata a liberdade, desde que compatível com a liberdade dos demais, como o único direito que pertence a todos os seres humanos em virtude de sua humanidade, a partir do qual são derivados outros conceitos e normas morais.⁴⁷³ Contudo, não raro o princípio

⁴⁷³ KANT, Immanuel. **The Metaphysics of Morals**. Trad. Mary Gregor. Cambridge: Cambridge University, 1991. p. 48.

da liberdade é objeto de referência vaga e laudatória (*lip service*) por parte da doutrina do Direito Tributário, sem que se apontem critérios nem se densifiquem os requisitos para a sua aplicação.

Nesse contexto, importa analisar as demandas específicas do princípio da liberdade, especialmente em relação ao argumento da substância sobre a forma, conforme a metodologia que vem sendo empregada ao longo deste Capítulo.

Inicialmente, deve-se destacar que, como um princípio, a liberdade exige a realização de um estado de coisas em que as pessoas possam exercer escolha,⁴⁷⁴ conforme as possibilidades fáticas e normativas. Isso significa que, para perquirir sobre a concretização, ou não, do princípio da liberdade, faz-se necessário analisar o estado de fato e não meramente as relações deonticas ou normativas. Dentre várias outras acepções, a liberdade é empregada tanto como um estado de fato (demandado pelo princípio da liberdade) como na condição de relação deontica criada pelo Direito. Nessa última acepção, a liberdade significa simplesmente a ausência de um dever de fazer ou deixar de fazer algo.⁴⁷⁵ Na acepção deontica, por exemplo, todas as pessoas são livres para sentar no banco que fica no Largo de São Francisco, em São Paulo, em frente à Faculdade de Direito. Naturalmente, uma vez que alguém efetivamente se sente e ocupe o banco, ele gozará de um direito a não ser agredido por alguém que gostaria de lá também sentar.⁴⁷⁶

Ainda nessa acepção deontica, a liberdade de expressão, por exemplo, significa simplesmente que o cidadão não tem o dever de abster-se de compartilhar a sua opinião com os demais. Esse sentido poderá ser importante caso sobrevenha uma lei que proíba alguém de externar a sua opinião a respeito de algo, estabelecendo, portanto, um dever de abstenção. Contudo, as maneiras mais relevantes de restrição à liberdade de expressão não estão no âmbito da negação da liberdade deontica, mas sim em medidas mais sutis que, no campo dos fatos, restringem as possibilidades de o sujeito expressar as suas opiniões. Nesse sentido, discute-se, por exemplo, se a vedação ao uso de máscaras em manifestações políticas restringiria o direito à liberdade de expressão.⁴⁷⁷ Eventual proibição do uso de máscaras não significaria propriamente um dever de abster-se de expressar-se, mas restringiria a extensão da liberdade no âmbito fático.

⁴⁷⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 238.

⁴⁷⁵ HOHFELD, Wesley. Some Fundamental Conceptions as Applied in Judicial Reasoning. **Yale Law Journal**, v. 23, 1923. p. 1945. p. 39.

⁴⁷⁶ Cf. KRAMER, Matthew H. Rights without trimmings. In. KRAMER, Mathew, et al. **A debate over rights**. Oxford: Oxford University, 1998. p. 11.

⁴⁷⁷ Cf. STF, ARE 905149, DJ 12/12/2016.

A distinção entre a liberdade como relação deontica e a liberdade como estado de coisas é relevante para a tributação. De um lado, pode-se afirmar que a tributação não limitaria a liberdade deontica, pois esses direitos, em alguma medida, já nascem limitados,⁴⁷⁸ uma vez que a Constituição estabelece os direitos de liberdade, mas também as competências tributárias. De outro lado, a tributação claramente limita a liberdade dos indivíduos considerada como o estado de coisas em que as pessoas são livres para adotarem diferentes cursos de ação, uma vez que impõe o comportamento consistente no pagamento de tributos, sempre que satisfeitos os pressupostos da incidência.

Seguindo-se com a análise, é necessário conceituar de maneira mais precisa o estado de coisas exigido pelo princípio da liberdade. Para tanto, a liberdade deve ser vista como um atributo mensurável, que pode estar presente em diferentes graus.⁴⁷⁹ Nesse passo, duas concepções de liberdade são relevantes. Trata-se das concepções de liberdade positiva e negativa, objeto do trabalho seminal de Isaiah Berlin.⁴⁸⁰ Conforme o autor, a liberdade negativa significa o grau em que um nenhum ser humano ou grupo de seres humanos interfere com a atividade de outros.⁴⁸¹ Já a liberdade positiva consiste na realização de determinado ideal, de modo que um homem poderia ser forçado a ser livre.⁴⁸² Enquanto a liberdade negativa é uma questão de não ser impedido (*unpreventness*), a liberdade positiva é uma questão de realização (*accomplishment*).⁴⁸³ A concepção positiva de liberdade pressupõe algum valor superior a ser realizado, que pode ser um valor liberal, como a autonomia, ou um valor comunitário, como a igualdade material. Na concepção positiva de liberdade, pode-se obrigar alguém a ser livre, pois as suas escolhas não significariam “verdadeira liberdade”. Caso se adotasse, por exemplo, uma concepção de liberdade positiva conforme a qual a verdadeira liberdade consistiria na realização máxima das habilidades estéticas de cada um, acorrentar-se um pianista ao instrumento, aumentando o número de horas de sua prática, poderia aumentar-lhe a liberdade.⁴⁸⁴

Não obstante as profícuas discussões entre os adeptos da concepção positiva e da concepção negativa, dois aspectos são suficientes para demonstrar a maior relevância da concepção negativa, para os fins da presente análise. De um lado, a concepção positiva de

⁴⁷⁸ NAGEL, Thomas. Foreword. In. NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 2013. p. xiv.

⁴⁷⁹ CARTER, Ian. **A Measure of Freedom**. Oxford: Oxford University, 1999. p. 4.

⁴⁸⁰ BERLIN, Isaiah. Two Concepts of Liberty. In. **Four Essays on Liberty**. Oxford: Oxford University, 1969.

⁴⁸¹ *Ibidem*. p. 121.

⁴⁸² *Ibidem*. p. 127.

⁴⁸³ KRAMER, Matthew H. Freedom and the Rule of Law. **Alabama Law Review**, v. 61, 2009. p. 830.

⁴⁸⁴ *Ibidem*. p. 831.

liberdade é mais precisamente endereçada pelos conceitos atinentes aos próprios estados de coisas que se visa a promover.⁴⁸⁵ Por exemplo, melhor que se falar em liberdade positiva para a promoção da autonomia, liberdade positiva para a promoção da igualdade material ou liberdade positiva para a promoção da beleza estética, é falar-se diretamente em autonomia, igualdade material e beleza estética.

De outro lado, a concepção positiva de liberdade costuma atrelar-se ao chamado monismo valorativo, consistente no reconhecimento de um valor único e exclusivo para todos os aspectos da vida de todos os seres humanos, que é altamente controverso.⁴⁸⁶ Considerando-se exclusivamente a perspectiva da Constituição Brasileira, seria fútil reduzir a liberdade a algum dos outros princípios da Constituição, como autonomia ou igualdade. Ademais, seria incoerente com o próprio texto constitucional afirmar-se que a Constituição estabelecerá um valor único. Ao mesmo tempo em que protege a autonomia, a Constituição também protege uma série de outros valores, como a igualdade, a cultura, a vida, a família, dentre outros.

Desse modo, a acepção relevante de liberdade, para os presentes fins, consiste na liberdade negativa, enquanto ausência de impedimentos para a ação. Essa acepção, conforme Kramer, reconhece que a chamada “dominação” exerce papel restritivo importante na liberdade dos sujeitos, ao eliminar cursos de ação conjuntamente exercitáveis.⁴⁸⁷ Imagine-se que uma pessoa foi sequestrada e está sob o domínio do sequestrador. A sua liberdade para sair do cômodo em que foi trancada é limitada pelo agente dominador. Além disso, sua liberdade para alimentar-se e hidratar-se quando quiser também é limitada pelo agente dominador, que fornece alimentos e água apenas quando deseja. O mesmo se pode dizer de uma série de outras liberdades específicas, cuja restrição pelo agente dominador resulta em grave restrição à liberdade geral da pessoa sequestrada.

Pois bem. Retomando a análise do argumento da substância sobre a forma, faz-se necessário verificar se e em que medida ele importaria maior restrição à liberdade dos contribuintes do que a aplicação de critérios formais para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário. Inicialmente, deve-se reconhecer que a tributação limita a liberdade do indivíduo, por sua própria natureza. Com efeito, o indivíduo é tolhido da possibilidade de auferir renda (ação “A”) e manter a integralidade

⁴⁸⁵ KRAMER, Matthew H. **The Quality of Freedom**. Oxford: Oxford University, 2008. p. 95.

⁴⁸⁶ BERLIN, Isaiah. Two Concepts of Liberty. *In*. **Four Essays on Liberty**. Oxford: Oxford University, 1969. p. 172.

⁴⁸⁷ KRAMER, Matthew H. **The Quality of Freedom**. Oxford: Oxford University, 2008. p. 128.

das receitas recebidas (ação “B”), por conta da obrigação tributária relativa ao Imposto sobre a Renda, por exemplo, que impede o curso de ação A+B. Essa limitação da liberdade é admitida pelo sistema jurídico, pois visa a arrecadar fundos para o Estado realizar as suas funções, que incluem a criação de novas liberdades. Por exemplo, quando o Estado promove a saúde da população, na forma dos arts. 196 e seguintes da Constituição Federal, ele cria novas possibilidades de ação para as pessoas que, sem a intervenção estatal, estariam doentes. Nessa medida, reconhece-se que a ação do Estado será justificada, ao incrementar o total de liberdade da população.⁴⁸⁸

Na hipótese de emprego da qualificação baseada em critérios formais, o cidadão tem condições de saber quais são os cursos de ação limitados, ou não, pela tributação. Por exemplo, retomando-se o caso da incorporação para fins de amortização fiscal do ágio, referido supra,⁴⁸⁹ a pessoa jurídica regularmente constituída para realização de finalidades compatíveis com o Direito, sem desvio de finalidade nem confusão patrimonial, tem as seguintes liberdades asseguradas: (i) seguir funcionando de maneira autônoma em relação à sociedade adquirida com ágio (*goodwill*), recolhendo integralmente o IRPJ e a CSLL; ou (ii) incorporar a sociedade adquirida com ágio, seguir operando conjuntamente, e recolher o IRPJ e a CSLL sobre base de cálculo reduzida, conforme o art. 7º da Lei 9.532/97 e o art. 22 da Lei 12.973/14. Essa segunda opção importa uma série de outros possíveis cursos de ação, como o emprego dos valores economizados a título de tributos para a aquisição de máquinas, compra de novas unidades, contratação de novos empregados ou mesmo distribuições maiores aos sócios.

Na hipótese de ser admitido o emprego de critérios substanciais para afastar os critérios formais de qualificação dos negócios jurídicos, para fins da aplicação das mesmas regras de amortização fiscal do ágio, o cenário torna-se diferente. A pessoa jurídica passa a ter o seguinte conjunto de liberdades: (i) seguir funcionando de maneira autônoma em relação à sociedade adquirida com ágio (*goodwill*), recolhendo integralmente o IRPJ e a CSLL; ou (ii) incorporar a sociedade adquirida com ágio, seguir operando conjuntamente, e submeter-se ao julgamento da autoridade fiscal, que poderá resultar: (ii.a) no recolhimento do IRPJ e a CSLL sobre base de cálculo reduzida, caso esta concorde com a ocorrência “substancial” de incorporação; ou (ii.b) no recolhimento do IRPJ e a CSLL sobre a base normal, somado de multa de ofício mínima de 75% (art. 44, I, da Lei 9.430/96,

⁴⁸⁸ KRAMER, Matthew H. **The Quality of Freedom**. Oxford: Oxford University, 2008. p. 128.

⁴⁸⁹ Cf. item 1.2.1.

com redação determinada pela Lei 11.488/07), caso a autoridade entenda que, “substancialmente”, não teria havido incorporação. A possibilidade do resultado (ii.b) não somente exclui as diversas liberdades decorrentes da possibilidade de amortização fiscal do ágio (aquisição de máquinas, unidades, contratação de empregados, etc.) como também exclui liberdades que existiriam mesmo se não houvesse a incorporação. Por conta da multa de ofício, o contribuinte terá ainda menos valores disponíveis do que ele teria caso não tivesse realizado a operação e, com isso, terá uma série de liberdades restringidas.

O emprego do argumento da substância sobre a forma limita os cursos de ação que poderiam ser adotados pela pessoa jurídica. A admissão do emprego do critério substancial, cuja determinação estará sempre ao encargo da autoridade tributária, dada o regramento do lançamento tributário no Brasil,⁴⁹⁰ fará com que o curso de ação em que a pessoa jurídica poderia incorporar a sua subsidiária e passar a efetuar o recolhimento dos tributos de maneira mitigada seja condicionado ao julgamento da autoridade administrativa, baseado em critérios externos ao Direito. Nesse caso, o particular terá os seus cursos de ação mais limitados pela aplicação do argumento da substância sobre a forma do que seriam pela qualificação dos fatos tributários de acordo com critérios baseados nas fontes do direito. Mais do que isso, o particular estará em uma condição de submissão à autoridade tributária, uma vez que as razões externas a serem consideradas na qualificação dos atos e negócios jurídicos praticados pelo primeiro somente serão determinadas *a posteriori* e sem constringões pelo segundo. A submissão à vontade de terceiro, contudo, constringe a liberdade de forma muito relevante.⁴⁹¹

No ordenamento jurídico brasileiro, conforme analisado nos tópicos anteriores, a liberdade dos particulares somente pode ser restringida por meio de lei, por parte dos representantes eleitos pelo povo. A dominação por parte da autoridade administrativa encarregada do lançamento tributário não é admitida pelo ordenamento constitucional. Conforme amplamente demonstrado no tópico anterior, a subjetividade é ínsita à aplicação de critérios substanciais para a qualificação de fatos. O problema não está na parcialidade das autoridades fiscais, mas sim na própria natureza dos critérios substanciais, que podem ter qualquer natureza, não se submetendo a nenhum parâmetro de controle.

Em síntese, o princípio da liberdade visa a proteger e promover o estado de fatos em que os agentes econômicos possam exercer o maior número de cadeias de ação, em

⁴⁹⁰ Cf. item 2.2.3.

⁴⁹¹ SKINNER, Quentin. A third concept of liberty. *In*. **Proceedings of the British Academy**. 2002. p. 247. AARNIO, Aulis. **Essays on the Doctrinal Study of Law**. Heidelberg: Springer, 2011. p. 68

conformidade com a sua autodeterminação, responsabilidade e dignidade. Contudo, o argumento da substância sobre a forma reduz, *pro tanto*, os cursos de ação que os contribuintes podem adotar com segurança, se comparado com a qualificação dos fatos, atos e negócios jurídicos baseada em critérios formais. Ao assim proceder, o argumento em questão submete os cursos de ação permitidos ao particular ao domínio de outros cidadãos, as autoridades fiscais. Essa modalidade de restrição de direitos de liberdade mediante submissão de um particular a uma autoridade pública não é admitida pela Constituição Federal, que restringe a tributação mediante os princípios democrático, da legalidade e da separação de poderes, dentre outros. Sendo assim, o princípio da liberdade, em especial em suas facetas voltadas à ordem econômica (CF/88, art. 170, *caput*, IV e parágrafo único) também consubstancia fundamento para a prevalência *a priori* dos critérios imediatamente baseados em fontes do Direito, para fins da qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário.

2.2.8 PRINCÍPIO DA IGUALDADE

O fundamento final para a prevalência *a priori* de critérios formais de qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário a ser examinado no presente capítulo é o princípio da igualdade. A relevância desta norma para a análise da permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário é manifesta, uma vez que ela está dentre os fundamentos daqueles que entendem pela admissão desse argumento no ordenamento jurídico brasileiro.⁴⁹²

O princípio da igualdade está insculpido no *caput* do art. 5º da Constituição Federal, que emprega linguagem descritiva para prescrever, ao estabelecer que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”. Especificamente em relação à tributação, o art. 150, II estabelece ser proibido às pessoas políticas “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

A igualdade de tratamento pode ser conceituada como o relacionamento entre duas pessoas ou grupos de pessoas que, medidas pela característica relevante, devem ser tratadas

⁴⁹² Cf. itens 2.1.2 e 2.1.3.

de forma idêntica para certa finalidade.⁴⁹³ Conforme Westen, não se pode considerar alguém “igual” sem compará-lo a outro alguém e não se pode comparar pessoas sem um ou mais critérios comuns de comparação.⁴⁹⁴ O critério de comparação deve ser relevante para determinada finalidade, de modo que duas pessoas serão iguais para determinado fim quando sejam semelhantes em relação ao aspecto relevante.⁴⁹⁵ Nada impede que uma mesma pessoa seja classificada conforme uma característica para determinado propósito e conforme outra característica para outro propósito.⁴⁹⁶ Dessa perspectiva, a igualdade é relativa, aferindo-se em referência a uma finalidade.

Em termos analíticos, os elementos da igualdade podem ser definidos como: (i) sujeitos da comparação (o que se compara); (ii) finalidade da comparação (para que se compara); (iii) medida de comparação (que característica se visa a medir); e (iv) critério da medida de comparação (como aferir a característica que se visa a medir).⁴⁹⁷ A divisão entre os dois últimos elementos merece maior esclarecimento. Muitas vezes, a característica que se busca na diferenciação não é passível de mensuração direta, motivo pelo qual se necessita do chamado “critério da medida de comparação”.

Por exemplo, o regime do Simples Nacional estabelece a distinção entre contribuintes, com a finalidade de incentivar empresas de menor porte. A característica relevante para essa finalidade consiste em tratar-se de “microempresas” ou “empresas de pequeno porte” (CF/88, art. 146, III, “d”, com redação determinada pela EC 42/03). Vários critérios poderiam ser adotados para determinar quais pessoas jurídicas pertencem a essas classes. Seria possível adotar o critério do valor do capital social, o critério do valor do patrimônio líquido, o critério do valor nominal de lucro, o critério da margem de lucro ou o critério do número de empregados, dentre vários outros. Contudo, a lei optou pelo critério da receita bruta anual, estabelecendo que se consideram microempresas aquelas com receita bruta anual de até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e empresas de pequeno porte aquelas com receita bruta anual de até R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) (LC 123/06, art. 3º, com redação determinada pela LC 155/16).

A distinção entre a medida de comparação e o critério da medida de comparação permite avaliar se o critério empregado efetivamente reflete a medida visada. Por exemplo,

⁴⁹³ WESTEN, Peter. **Speaking of Equality**: An analysis of the rhetorical force of ‘equality’ in moral and legal discourse. Princeton: Princeton University, 2014. p. 91.

⁴⁹⁴ *Ibidem*. p. 62.

⁴⁹⁵ *Ibidem*. p. 64.

⁴⁹⁶ *Ibidem*. p. 84.

⁴⁹⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 45.

caso fosse adotado o critério do valor do capital social, seria possível critica-lo sob o fundamento de que, por ser facilmente manipulável, esse critério não permite identificar com precisão as microempresas e empresas de pequeno porte. Naturalmente, essa avaliação pressupõe uma avaliação fática do que poderia ser denominado de “igualdade descritiva”, em relação ao conceito de empresa de pequeno porte.⁴⁹⁸

Pois bem. Para os fins da presente análise, o argumento da substância sobre a forma opera justamente no nível do critério da medida de comparação, juntamente com uma série de outros elementos normativos componentes da hipótese de incidência tributária.

Retome-se o exemplo do art. 26 da Lei 10.833/03, que estabelece a tributação de estrangeiros na hipótese de se “alienar bens localizados no Brasil”. Nesse caso, a finalidade imediata da norma consiste em arrecadar fundos para a União Federal e para os Estados e Municípios, mediante os fundos de participação de que trata o art. 159, I, da CF/88. A finalidade mediata da norma consiste na realização das funções do Estado globalmente considerado, consistentes em garantir a segurança, saúde e educação da população, dentre diversos outros fins constitucionalmente eleitos. A medida de comparação empregada para decidir-se quem contribuirá para essas finalidades e quem não contribuirá consiste na capacidade contributiva, insculpida no art. 145, § 1º da CF/88. É dizer, a diferenciação tem por medida de comparação a capacidade de contribuir para a realização das finalidades do estado.

O critério da medida de comparação, de sua parte, é mais complexo. De início, a própria Constituição estabelece a “renda” como um dos critérios de aferição de capacidade contributiva (CF/88, art. 153, III). Mais especificamente, a lei em questão estabelece os critérios de alienar bem localizado no Brasil. É dizer, quem alienar bem localizado no país, com isso auferindo renda, é tido como possuidor de capacidade contributiva para participar do custeio das funções estatais. A aplicação de critérios formais ou substanciais de qualificação opera neste momento, para: (i) restringir o grupo de “portadores de capacidade contributiva” àqueles qualificáveis como alienantes de bens localizados no Brasil mediante critérios formais; ou (ii) expandir o grupo de “portadores de capacidade contributiva” para todos aqueles qualificáveis como alienantes de bens localizados no Brasil mediante critérios substanciais a serem determinados pelas autoridades tributárias. O emprego dos termos “restrição” e “expansão”, nas hipóteses analisadas, não diz respeito necessariamente

⁴⁹⁸ WESTEN, Peter. **Speaking of Equality**: An analysis of the rhetorical force of ‘equality’ in moral and legal discourse. Princeton: Princeton University, 2014. p. 66.

ao tamanho final do grupo de contribuintes, mas apenas visa a refletir a natural indeterminação e consequente abertura dos critérios substanciais.

Iniciando-se a aferição de qual desses critérios de medida de comparação seria adequado em face do ordenamento jurídico brasileiro, deve-se recordar que a igualdade de um determinado caso concreto com outro determinado caso concreto, mediante a capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º) não deve acarretar cobrança de tributos, seja pela vedação à analogia, que deriva da legalidade e do art. 108 do CTN, seja pelos resultados da análise feita acima sobre a eficácia da capacidade contributiva⁴⁹⁹ e sobre a interpretação teleológica das normas tributárias.⁵⁰⁰ Desse modo, a igualdade não poderia justificar a adoção do argumento da substância sobre a forma de maneira casuística, para igualar determinados casos a outros que, pela aplicação de critérios formais, seriam menos tributados.

Ademais, acima já se demonstrou que a adoção do argumento da substância sobre a forma por alguns juízes e autoridades tributárias, e não por outros, acarretaria inequívoca violação ao princípio da igualdade, pois casos similares seriam tratados de maneira diferente.⁵⁰¹ Situação como essa ocorreu na Itália, quando, após modificações à legislação tributária, parte dos contribuintes do imposto sobre a renda das empresas (*reddito d'impresa*) passou a ser sujeita à aplicação do “princípio da substância sobre a forma” (*principio della sostanza sulla forma*), enquanto outra parte seguiu submetida a critérios exclusivamente formais de qualificação.⁵⁰² Essa circunstância levou a doutrina a apontar, com razão, violação à igualdade.⁵⁰³

Nesse cenário, este tópico adotará o pressuposto hipotético de que todas as autoridades tributárias e juízes de Direito seguissem o argumento da substância sobre a forma, para demonstrar-se que, ainda assim, haveria violação ao princípio da igualdade, que demandaria a adoção de critérios formais de qualificação, na aplicação do Direito Tributário. Com isso, visa-se a demonstrar a incompatibilidade entre a igualdade geral e o argumento da substância sobre a forma.

A questão envolvida não é a igualdade dos próprios critérios legais (igualdade *na lei*), mas a igualdade na aplicação da lei (igualdade *perante a lei*), que demanda aplicação

⁴⁹⁹ Cf. item 2.1.2.2.

⁵⁰⁰ Cf. item 2.1.3.2.

⁵⁰¹ Cf. item 2.1.3.2.

⁵⁰² GRANDINETTI, Mario. Brevi considerazioni sulla pluralità dei regimi contabili e sul diferente trattamento fiscale in ambito IRES. In: SACHETTO, Claudio. **Profili fiscali dell'applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS**. Torino: Rubbettino, 2012. p. 85.

⁵⁰³ *Ibidem*. p. 86.

uniforme do comando legal para contribuintes semelhantes.⁵⁰⁴ A violação à igualdade perante a lei por meio do argumento da substância sobre a forma ocorre, primordialmente, no âmbito da chamada igualdade geral, que lida com a consistência dos atos de aplicação do Direito como um todo, e não com a comparação entre duas situações específicas.⁵⁰⁵

Deve-se ter em mente que os critérios formais de qualificação de atos, fatos e negócios jurídicos representam generalizações. Trata-se de situações em que se “pinta com um pincel largo”, chegando a conclusões a respeito de classes a partir de características de alguns de seus membros.⁵⁰⁶ As generalizações são válidas nas seguintes hipóteses: (i) quando são universais (*e.g.* todos os seres humanos têm menos de 3 metros de altura); (ii) quando adequadamente relatam uma característica da maior parte dos membros de uma classe (*e.g.* “todos os cisnes são brancos”); ou (iii) quando adequadamente refletem a circunstâncias de os membros de uma determinada classe terem maior prevalência de determinada característica do que os membros de outra classe mais extensa (*e.g.* “motoristas jovens do sexo masculino se envolvem em acidentes”).⁵⁰⁷ O Direito é repleto de generalizações, tanto que as próprias regras jurídicas configuram “generalizações prescritivas” (*prescriptive generalizations*).⁵⁰⁸

Por exemplo, quando a Constituição estabelece a aposentadoria compulsória de magistrados aos setenta ou setenta e cinco anos de idade (CF/88, art. 40, II c/c art. 93, VI e ADCT, art. 100), ela parte da generalização de que os magistrados mais idosos não estariam nas mesmas condições para exercer a função judicante que os mais jovens. Ainda que possa ser verdadeira em muitos casos (talvez na maioria deles), pode haver casos em que essa generalização simplesmente não se aplica, pois o magistrado de setenta e seis anos de idade conserva as mesmas faculdades físicas e mentais de que gozava quando mais jovem.

O mesmo ocorre na tributação. As espécies de fatos que a própria Constituição estabeleceu como passíveis de tributação pelas pessoas políticas partem de generalizações sobre as circunstâncias que denotam capacidade de contribuir com o financiamento das funções estatais. Generaliza-se, por exemplo, que a propriedade de um imóvel no perímetro urbano denota capacidade de contribuir com o Município correspondente (CF/88, art. 156, I). Contudo, há casos particulares em que isso não se verifica, como no famoso exemplo

⁵⁰⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 77.

⁵⁰⁵ *Ibidem*. p. 93.

⁵⁰⁶ SCHAUER, Frederick F. **Profiles, Probabilities, and Stereotypes**. Cambridge: Belknap, 2003. p. 4.

⁵⁰⁷ *Ibidem*. p. 11.

⁵⁰⁸ *Ibidem*. p. 268.

do herdeiro de um grande imóvel desalugado, com muitas despesas associadas, e que não possui qualquer outro bem.

Seja na situação do magistrado idoso, seja na situação do herdeiro, não se cogita, via de regra, afastar a regra generalizante, por conta das particularidades do caso concreto. Schauer aponta dois motivos para tanto. De um lado, a aplicação estrita das regras em questão produz menos erros no agregado dos erros que seriam produzidos pelo exercício de discricionariedade em cada caso concreto.⁵⁰⁹ Muito embora as generalizações inevitavelmente conduzam a situações de “erros”, se comparados com um mundo em que os agentes de decisão fossem perfeitos em fazer julgamentos individuais, no mundo real de decisores imperfeitos, as generalizações legais produzem menos erros e, por isso, promovem a igualdade e não a prejudicam.⁵¹⁰

De outro lado, a igualdade também atribui valor à uniformidade em si mesma. A aplicação da mesma regra a todos gera uma espécie de similaridade artificial, em que todos os cidadãos são tratados por igual.⁵¹¹ Ainda que determinado juiz de setenta e seis anos conserve suas faculdades físicas e mentais, a igualdade vê valor em trata-lo exatamente da mesma maneira que os demais magistrados sujeitos à aposentadoria compulsória aos setenta e cinco anos. Da mesma forma, ainda que o herdeiro não tenha meios de contribuir para o Município, a igualdade vê valor em trata-lo exatamente como todos os demais proprietários de imóveis no perímetro urbano.

Esses fundamentos se aplicam integralmente ao emprego de critérios formais e não substanciais na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário. Conforme Ávila, o ordenamento jurídico brasileiro adota um “modelo moderado de igualdade particular procedimentalizada”⁵¹², que admite generalizações na hipótese em que a consideração de circunstâncias particulares “causaria - pela falta de previsão, controle, coordenação, modicidade e conhecimento - mais generalização do que individualização”.⁵¹³ É justamente o que ocorre com o argumento da substância sobre a forma.

O afastamento de critérios formais de qualificação de atos e negócios jurídicos conduz a uma situação de indeterminação quanto aos critérios a serem aplicados, que passam a depender fortemente das inclinações subjetivas do aplicador. Isso acarreta

⁵⁰⁹ SCHAUER, Frederick F. **Profiles, Probabilities, and Stereotypes**. Cambridge: Belknap, 2003. p. 259.

⁵¹⁰ *Ibidem*. p. 260.

⁵¹¹ *Ibidem*. p. 261.

⁵¹² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 89.

⁵¹³ *Ibidem*. p. 89.

diferentes tratamentos entre sujeitos passivos que podem se encontrar em situações idênticas. Ainda que, por hipótese, juízes perfeitos fossem capazes de determinar o grupo de contribuintes com capacidade contributiva mediante critérios substanciais de maneira muito precisa, na realidade institucional brasileira, a generalização garante resultados médios muito mais precisos. Dentre as circunstâncias que fazem a generalização ser mais precisa do que a adoção de critérios substanciais está a própria estrutura dispersa e escalonada da administração pública e do Poder Judiciário.⁵¹⁴ Conforme essa estrutura, os casos serão decididos por autoridades distintas, levando à multiplicação de critérios substanciais de qualificação.

Além disso, a natureza subjetiva do critério substancial aumenta a necessidade de revisão dos atos de “autolancamento” realizados pelos particulares, por parte das autoridades tributárias. Contudo, esses atos de revisão são sempre sujeitos à multa de ofício de 75% no âmbito federal (art. 44, I, da Lei 9.430/96, com redação determinada pela Lei 11.488/07), gerando desigualdades adicionais entre aqueles com os quais a autoridade fiscal individual concorda e aqueles com os quais ela discorda.

Outrossim, os critérios formais permitem clareza na circunstância de todos estarem uniformemente sujeitos à lei que, conforme demonstrado, é uma das decorrências da igualdade. No exemplo da alienação de bens localizados no Brasil, referido acima, a aplicação de critérios formais de qualificação, como o local de incorporação, sede e estabelecimentos da pessoa jurídica cujas ações foram alienadas, conduz à uniformidade (relativa) de tratamento de todos os casos. Já o emprego de critérios substanciais, como os ativos da pessoa jurídica, suas fontes de receita, dentre outros, serão necessariamente variáveis dentre os diversos contribuintes, gerando menos uniformidade. Pela natureza subjetiva dos critérios substanciais, não há uniformidade no seu emprego dentre as diferentes autoridades administrativas.

Portanto, a igualdade geral determina a preferência de critérios formais de qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos no Direito Tributário Brasileiro pois estes implicarão menos erros na média dos casos, considerando-se a realidade das autoridades decisoras e a estrutura do processo de lançamento e revisão no ordenamento jurídico brasileiro. A aplicação uniforme da legislação tributária por milhares de autoridades fiscais e judiciárias somente poderá ocorrer por meio da prevalência de critérios formais. Enquanto

⁵¹⁴ SCALIA, Anthonin. The rule of law as a law of rules. *University of Chicago Law Review*, v. 56, 1989. p. 1182.

critérios substanciais podem variar infinitamente dentre os intérpretes, os critérios formais apresentam maior fixidez, pois são reconstruídos a partir de fontes do Direito. É bem verdade que não se pode garantir total igualdade na aplicação da lei. Não obstante, esse ideal é melhor promovido pela prevalência de razões formais na qualificação de fatos para a aplicação do Direito Tributário.

Como afirma Schauer, o juiz salomônico, que decide mediante critérios externos ao Direito, somente é chamado na hipótese de o Direito não conferir resposta para determinado caso.⁵¹⁵ No Direito Tributário Brasileiro, contudo, não há espaço para a autoridade tributária salomônica, pois sem lei não pode haver tributo. A decisão já está tomada pela Constituição (art. 150, I).

2.2.9 CONCLUSÃO PARCIAL

A análise empreendida dos princípios do Estado de Direito, democrático, da separação de poderes, da legalidade, da dignidade, da segurança jurídica, da liberdade e da igualdade conduz à primazia *a priori* de critérios imediatamente baseados em fontes do Direito, em relação a critérios substanciais, na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos, para fins da aplicação do Direito Tributário Brasileiro. Três esclarecimentos adicionais são relevantes.

Primeiramente, a análise desses fundamentos demonstra, uma vez mais, a diferença entre o argumento da substância sobre a forma e os fundamentos da sua permissibilidade ou proibição, no Direito Tributário Brasileiro. Ao conceituar-se o argumento em questão como a proposição que visa a justificar a prevalência de critérios externos ao Direito em prejuízo de critérios baseados nas fontes do Direito, para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos, não se pressupõe que esse argumento seja proibido. Ainda que fosse permitido o argumento da substância sobre a forma, os critérios de qualificação por ele empregados seguiriam sendo caracterizados como externos ao Direito, por sua origem.

Em segundo lugar, cabe fazer um esclarecimento sobre as diversas oportunidades em que este capítulo afirmou que os princípios analisados estabelecem a prevalência *a priori* de critérios formais de qualificação, para a aplicação do Direito Tributário. Mais especificamente, deve-se elucidar o porquê da conclusão de que a prevalência é *a priori* e não definitiva. A explicação para tanto decorre da própria estrutura das normas que foram

⁵¹⁵ SCHAUER, Frederick F. **Profiles, Probabilities, and Stereotypes**. Cambridge: Belknap, 2003. p. 263.

analisadas neste capítulo, que são classificáveis como princípios. A distinção entre princípios e regras é objeto de muitas contendas. Para os presentes fins, basta destacar que ao preverem a realização de um determinado estado de coisas, conforme as possibilidades fáticas e normativas, os princípios podem ser realizados em diferentes graus.⁵¹⁶ Diferentemente das regras, que se referem diretamente às ações permitidas, proibidas ou obrigadas, os princípios referem-se à realização de estados de coisas (*states of affairs*).⁵¹⁷ Por esse motivo, diz-se que os princípios consubstanciam razões *prima facie* para afirmar-se que determinada ação é ou não permitida, proibida ou obrigada, enquanto as regras consubstanciam razões definitivas.⁵¹⁸ Rigorosamente, contudo, como também as regras podem ser objeto de afastamento em determinadas situações (derrotabilidade), é mais adequado falar-se em pretensão decisiva e abarcante das regras, contrastada com a pretensão de contribuição dos princípios.⁵¹⁹

A pretensão de contribuição dos princípios analisados justifica a afirmação de que as conclusões relativamente à proibição do emprego do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário que eles encerram são conclusões *prima facie*, que podem, em tese, ser afastadas mediante outras considerações. Conforme se verá no capítulo subsequente, essa circunstância poderá ocorrer na hipótese em que critérios formais-regulativos forem contrastados com critérios substanciais de qualificação.⁵²⁰

Finalmente, deve-se destacar que a análise dos diversos princípios considerados neste capítulo demonstra que a principal característica do argumento da substância sobre a forma consiste na abertura que ele encerra. Conforme se buscou demonstrar, os critérios substanciais podem se basear na moral, na economia, na política, nas instituições ou em *qualquer outra* consideração.⁵²¹ Essa característica faz com que os critérios substanciais consubstanciem, efetivamente, delegação de competência decisória para o agente aplicador das normas. Quando se delega a decisão dessa maneira, caracterizada como discricionariedade forte, não se elimina a possibilidade de dizer-se que o agente decisor tomou uma decisão ruim, mas se elimina completamente a possibilidade de afirmar-se que ele desobedeceu a norma ou que alguém teria direito a uma decisão diferente.⁵²²

⁵¹⁶ ALEXY, Robert. The weight formula. **Studies in the Philosophy of Law**, v. 3, 2007. p. 10.

⁵¹⁷ LAPORTA, Francisco. Legal Principles. In. MEGGLE, Georg. **Actions, Norms, Values**. Discussions with Georg Henrik von Wright. Berlin: De Gruyter, 1999. p. 281.

⁵¹⁸ *Ibidem*. p. 284.

⁵¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 100.

⁵²⁰ Cf. item 3.2.2.

⁵²¹ Cf. item 1.1.1.2.2.

⁵²² DWORKIN, Ronald. The model of rules. **The University of Chicago Law Review**. 35(1), 1967. p. 34.

Imagine-se que o professor diga a um determinado aluno que simplesmente escolha três outros alunos para compor a sua equipe, dentre a turma de quarenta alunos. Feita essa escolha, o professor poderá julgar que o aluno escolheu mal, que haveria alternativas melhores. Contudo, ele nunca poderá dizer que a ordem não foi seguida, ou que algum aluno preterido teria direito a ser escolhido. Da mesma forma, ao se permitir ao intérprete-aplicador a qualificação de fatos mediante o argumento da substância sobre a forma, ele não está submetido a nenhum parâmetro de erro ou acerto e o contribuinte não tem qualquer direito a uma determinada decisão. Pode-se até criticar que o intérprete-aplicador optou por uma alternativa ruim, e que haveria outras melhores, mas nunca se poderá dizer que ele desobedeceu à ordem imposta pelo Direito.

Em última análise, essa característica do argumento da substância sobre a forma o torna incompatível com os diversos princípios fundantes da ordem constitucional brasileira analisados ao longo deste capítulo. O princípio do Estado de Direito é violado pela assistemática e pela ausência de fundamentação em textos jurídicos, que decorre dos critérios substanciais. O princípio democrático é violado ao retirar-se a decisão sobre a qualificação dos fatos do parlamento democraticamente eleito, atribuindo-a ao aplicador contingente individual. O princípio da separação de poderes é violado ao se deslocarem os foros decisórios sobre a tributação do Poder Legislativo para o Poder Executivo, impedindo-se o efetivo controle do Poder Judiciário sobre os atos de aplicação do Direito Tributário. O princípio da legalidade é violado ao se transformar os problemas da pertinência e adscrição de significados na fase de qualificação, em problemas *extra legalidade*, tornando o intérprete-aplicador o efetivo agente encarregado da decisão. O princípio da segurança jurídica, em suas exigências de calculabilidade e cognoscibilidade, é violado dado o elevado grau de subjetividade relativamente às consequências jurídicas da conduta. O princípio da dignidade da pessoa humana é violado por conta da sujeição do contribuinte a escolhas discricionárias de autoridade administrativa, que importa indevida restrição à autonomia para tomar decisões e ter responsabilidade sobre elas. O princípio da liberdade é violado ao submeter-se os cursos de ação do particular ao domínio das autoridades fiscais. Por fim, o princípio da igualdade geral é violado ao aplicarem-se critérios de qualificação que variarão conforme as idiossincrasias das autoridades fiscais, quebrando-se qualquer uniformidade na aplicação do Direito Tributário.

CAPÍTULO 3 – LIMITES PARA A APLICAÇÃO DO ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO (OU COMO APLICAR O ARGUMENTO DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA)

Fact situations do not await us neatly labelled, creased, and folded, nor is their legal classification written on them to be simply read off by the judge. (H.L.A. Hart)⁵²³

The qualification of a certain act as the execution of the death penalty rather than as a murder—a qualification that cannot be perceived by the senses—results from a thinking process: from the confrontation of this act with the criminal code and the code of criminal procedure. (Hans Kelsen)⁵²⁴

Os capítulos anteriores foram destinados à definição do argumento da substância sobre a forma e à demonstração da preferência constitucional por critérios formais de qualificação, no âmbito do Direito Tributário. No Capítulo 1, definiu-se o argumento da substância sobre a forma como proposição que visa a justificar a prevalência de critérios externos ao Direito em detrimento de critérios imediatamente baseados em fontes do Direito, para fins da qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário.

No Capítulo 2, demonstrou-se que os princípios do Estado de Direito, democrático, da separação de poderes, da legalidade, da segurança jurídica, da dignidade da pessoa humana, da liberdade e da igualdade estabelecem a prevalência *a priori* de critérios formais para a qualificação no âmbito do Direito Tributário. Nesse capítulo, a prevalência de

⁵²³ HART, Herbert Lionel Adolphus. Positivism and the Separation of Law and Morals. **Harvard law review**, 1958. p. 607. Em tradução livre: “situações fáticas não nos esperam ordenadamente etiquetadas, passadas e dobradas, nem está a sua classificação legal nelas escrita para ser simplesmente lida pelo juiz”.

⁵²⁴ KELSEN, Hans. **Pure Theory of Law**. Trad. Max Knight. Clark: Law Book Exchange, 2005. p. 4. Em tradução livre: “a qualificação de certo ato como a execução da pena de morte e não assassinato – uma qualificação que não pode ser percebida pelos sentidos – resulta de um processo de pensamento: do confronto do ato com o código penal e com o código de processo penal”.

critérios formais foi submetida a duas qualificações. De um lado, afirmou-se que, por tratarem-se de princípios, os fundamentos examinados apenas encerram preferência *prima facie* por razões formais, que pode, em tese, ser superada por outras razões. De outro lado, afirmou-se que a prevalência de razões formais dependerá, naturalmente, da sua disponibilidade.

O presente Capítulo destina-se a construir uma dogmática a respeito dos critérios que devem ser aplicados para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos, para a aplicação do Direito Tributário Brasileiro. Para tanto, inicia-se com a descrição dos elementos que participam na qualificação de fatos em sentido amplo, para a aplicação do Direito. Em seguida, traça-se classificação dos critérios de qualificação no Direito Tributário Brasileiro, para, finalmente, concluir-se por quatro regras de prevalência entre critérios de qualificação, que devem presidir essa atividade, conforme as exigências do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

3.1 ELEMENTOS DA QUALIFICAÇÃO DE FATOS, ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS PARA A APLICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO: CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO E REGRAS DE PREFERÊNCIA ENTRE ELES

O primeiro passo para a construção de uma dogmática apta a orientar a prática da qualificação no âmbito do Direito Tributário consiste em delimitar os elementos envolvidos nessa operação. Acima,⁵²⁵ definiu-se a qualificação como a atividade destinada a apurar se determinada situação pertence à categoria relevante para o fim de aplicação de uma norma jurídica.⁵²⁶ Além disso, diferenciou-se a qualificação da interpretação e da subsunção. Neste momento, importa retomar essas diferenciações, para demonstrar as relações entre a interpretação e a qualificação, delimitando-se os elementos desta última operação.

A interpretação jurídica consiste em determinar o conteúdo legalmente correto de textos legais dotados de autoridade (fontes do Direito), para determinado fim prático.⁵²⁷ Trata-se de uma atividade (interpretação-atividade), que resulta em um produto (interpretação-produto).⁵²⁸ Conforme Chiassoni, a interpretação consiste na tradução intralinguística de enunciados legais em uma ou mais normas que são apresentadas e

⁵²⁵ Cf. item 1.1.1.2.4.

⁵²⁶ MACCORMICK, Neil. **Rethoric and the Rule of Law**. A theory of Legal Reasoning. Oxford: Oxford University, 2010. p. 141.

⁵²⁷ CHIASSONI, Pierluigi. **Interpretation without Truth**. Cham: Springer International, 2019. p. 19.

⁵²⁸ GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011. p. 13-14.

justificadas como o sentido legalmente correto do texto.⁵²⁹ A norma corresponde ao significado de um texto que é voltado ao comportamento de uma pessoa.⁵³⁰ O texto é objeto da interpretação e a norma é o seu significado.⁵³¹

A interpretação em geral é uma atividade intersubjetiva,⁵³² demandando convergência de práticas linguísticas.⁵³³ No tocante às normas jurídicas, pode-se dizer que, na maior parte dos casos, as pessoas simplesmente apreendem a regra de Direito e conformam a sua conduta.⁵³⁴ Trata-se de uma prática comum, para a qual somos treinados linguística e comportamentalmente, e relativamente à qual concordamos por conta da coincidência de nossas formas de vida,⁵³⁵ que abrangem tanto condições biológicas (perspectiva evolutiva de como nos comunicamos) como culturais (visão antropológica ou sociológica do que os membros de determinada sociedade têm em comum).⁵³⁶ O Direito simplesmente funciona na imensa maioria das vezes, que compreendem desde as leis de trânsito até as regras de declaração do Imposto de Renda das pessoas físicas.

Não obstante, há casos em que a norma não é simplesmente apreendida dessa forma, dando ensejo à necessidade do emprego de fundamentos para sustentar-se determinada interpretação dos textos. Nesses casos, diferentes pessoas podem divergir a respeito do conteúdo da norma que será aplicada. Por isso fala-se em interpretação não meramente cognitiva, mas decisória, em que o intérprete adscribe entre os significados possíveis ou mesmo cria novos significados.⁵³⁷ Isso dá ensejo à necessidade de argumentação, definida como o processo por meio do qual se pode fundamentar, racionalmente, a interpretação-resultado obtida.⁵³⁸ A fundamentação das decisões interpretativas nos textos e práticas jurídicas é exigência do princípio do Estado de Direito, pois, sem ela, não se poderia diferenciar o governo das leis do governo dos homens.⁵³⁹

⁵²⁹ CHIASSONI, Pierluigi. **Interpretation without Truth**. Cham: Springer International, 2019. p. 19.

⁵³⁰ KELSEN, Hans. **General Theory of Norms**. Trad. Michael Hartney. Oxford: Oxford University Press, 1991. p. 2.

⁵³¹ GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011. p. 64.

⁵³² POSTEMA, Gerald J. "Protestant" interpretation and social practices. **Law and Philosophy**, v. 6, n. 3, 1987. p. 301.

⁵³³ *Ibidem*. p. 308.

⁵³⁴ WITTGENSTEIN, Ludwig. **Philosophical Investigations**. Trad. G. E. M. Anscombe. 2. ed. Oxford: Blackwell, 1997. p. 81, § 201.

⁵³⁵ *Ibidem*. p. 82, § 202.

⁵³⁶ STERN, David G. **Wittgenstein's Philosophical Investigations: An Introduction**. Cambridge: Cambridge University, 2004. p. 161.

⁵³⁷ GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011. p. 28-29.

⁵³⁸ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica: a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica**. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 24.

⁵³⁹ LAPORTA, Francisco J. **El imperio de la ley**. Uma visión actual. Madrid: Trotta, 2007. p. 94.

Ao tratar da argumentação jurídica, a doutrina busca efetuar classificações dos argumentos jurídicos. Alexy apresenta a seguinte classificação: (i) argumentos semânticos, que sustentam determinada interpretação-resultado com base no uso da linguagem;⁵⁴⁰ (ii) argumentos genéticos, que visam a justificar determinado resultado com base nos fins buscados pelo legislador ou pela lei;⁵⁴¹ (iii) argumentos históricos, que buscam justificar o resultado com base na história do problema jurídico em questão;⁵⁴² (iv) argumentos comparativos, que visam a justificar o resultado interpretativo com referência a estados de coisas jurídicos de outras sociedades;⁵⁴³ (v) argumentos sistemáticos, que visam a justificar a interpretação-resultado com referência às suas relações lógicas ou teleológicas com outras normas do sistema;⁵⁴⁴ e (vi) argumentos teleológicos, que buscam justificar a interpretação-resultado por meio de análise dos fins buscados pela lei e dos meios empregados.⁵⁴⁵

Dentre esses argumentos, Alexy estabelece uma regra de preferência, conforme a qual aqueles com vinculação ao Direito vigente devem ter um maior peso *prima facie*, se comparados com outros argumentos.⁵⁴⁶ Isso significa que argumentos com vinculação ao teor literal da lei ou à vontade histórica do legislador deveriam prevalecer sobre outros argumentos, a menos que se pudesse apresentar fundamentos racionais em sentido diverso.⁵⁴⁷

Ávila apresenta classificação diversa dos argumentos interpretativos, que divide entre: (i) argumentos linguísticos (referentes ao significado de dispositivos);⁵⁴⁸ (ii) argumentos sistemáticos (referentes à estrutura do sistema jurídico);⁵⁴⁹ (iii) argumentos históricos (que fazem referência a textos normativos anteriores);⁵⁵⁰ (iv) argumentos genéticos (que se referem à vontade do legislador ou da lei);⁵⁵¹ e (v) argumentos meramente práticos ou não institucionais (que não remontam ao ordenamento jurídico).⁵⁵² Para ele, os

⁵⁴⁰ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica: a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica**. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. p. 232.

⁵⁴¹ *Ibidem*. p. 234.

⁵⁴² *Ibidem*. p. 237.

⁵⁴³ *Ibidem*. p. 237.

⁵⁴⁴ *Ibidem*. p. 237.

⁵⁴⁵ *Ibidem*. p. 238.

⁵⁴⁶ *Ibidem*. p. 245.

⁵⁴⁷ *Ibidem*. p. 245.

⁵⁴⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria giuridica dell'argomentazione. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Org.). **Analisi e Diritto**. Madri: Marcial Pons, 2012. p. 18.

⁵⁴⁹ *Ibidem*. p. 19.

⁵⁵⁰ *Ibidem*. p. 25.

⁵⁵¹ *Ibidem*. p. 26.

⁵⁵² *Ibidem*. p. 27.

argumentos teleológicos estão dentre os argumentos genéticos.⁵⁵³ O autor analisa diferentes maneiras de interação dos argumentos, que podem cumular-se, imbricar-se ou conflitar.⁵⁵⁴ Conforme Ávila, em caso de conflito, os argumentos sistemáticos e linguísticos prevalecem sobre os históricos, que prevalecem sobre os genéticos, que prevalecem sobre os demais (meramente práticos).⁵⁵⁵ Outras regras de preferência podem ser adicionadas a estas, como, por exemplo, a prevalência de argumentos baseados em regras sobre argumentos baseados em princípios.

A análise da precisão da classificação dos argumentos jurídicos de cada um dos autores ou mesmo da pertinência das regras de preferência por eles identificadas em relação ao ordenamento jurídico brasileiro iria além dos objetivos deste trabalho. O que se pretende é apenas esclarecer os elementos envolvidos na interpretação de textos jurídicos. Com base no quanto exposto, percebe-se que a interpretação-atividade parte de textos normativos dotados de autoridade (fontes do Direito), reconstruindo a norma jurídica a partir de determinados argumentos, intermediados por regras de preferência ou meta-argumentos. Em termos esquemáticos, pode-se representar a interpretação da seguinte maneira:

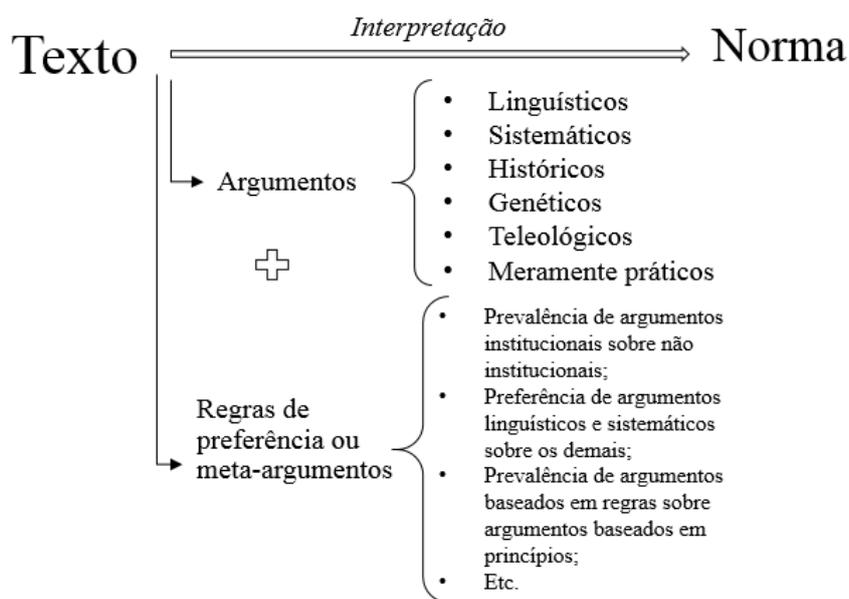


Figura 2: Elementos da interpretação (elaborada pelo autor)

A qualificação, de sua parte, opera em momento lógico distinto. Conforme exposto, a qualificação parte de relatos de fatos brutos, que são objetos da prova, classificando-os

⁵⁵³ ÁVILA, Humberto. Teoria giuridica dell'argomentazione. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Org.). **Analisi e Diritto**. Madri: Marcial Pons, 2012. p. 26.

⁵⁵⁴ *Ibidem*. p. 30

⁵⁵⁵ *Ibidem*. p. 29.

como uma ocorrência da categoria jurídica relevante, ou não. Conforme Wróblewski, os enunciados de qualificação normativa contêm a estrutura “X é M”, onde X é o objeto da qualificação (relato de fatos) e M é uma modalidade aceita como relevante para a qualificação normativa em determinado discurso legal.⁵⁵⁶

O conceito de fato bruto (*brute facts*) auxilia na demonstração da distinção entre a descrição de um evento e a sua qualificação jurídica. Conforme o exemplo de Anscombe, enquanto o ato de carregar batatas até uma residência pode ser considerado um fato bruto em relação à existência de fornecimento de batatas, essa última circunstância é um fato bruto em relação à obrigação do recebedor de pagar ao fornecedor pelas batatas.⁵⁵⁷

Eventual discordância acerca dos fatos brutos efetivamente ocorridos é objeto da atividade probatória. As provas consistem em meios para estabelecer e justificar a prevalência de determinado relato de fatos para fins da aplicação do Direito.⁵⁵⁸ Após a fixação do relato de fatos precedente, conforme as provas apresentadas, associa-se esse fato a determinada categoria jurídica, atividade denominada de qualificação (qualificação-atividade), que gera um fato qualificado (qualificação-produto), o qual é objeto de subsunção. Nesse passo, a subsunção é a aplicação de uma norma reconstruída a partir das fontes do Direito a uma classificação de fato obtida a partir da análise de um relato de fatos brutos.⁵⁵⁹

Rigorosamente, a qualificação atua em dois momentos lógicos distintos nesse processo. Primeiramente, um estágio prévio à qualificação propriamente dita, denominado de qualificação implícita, dá ensejo à identificação das categorias jurídicas que podem ser relevantes ao caso concreto.⁵⁶⁰ Nesse estágio, opera-se mediante casos prototípicos, exemplares comuns, referência ao contexto e teorias implícitas para determinar quais as categorias que, *a priori*, poderiam ser relevantes.⁵⁶¹ Esse procedimento indica as regras que serão aplicáveis a determinada situação concreta.⁵⁶²

⁵⁵⁶ WRÓBLEWSKI, Jerzy. Semantics and pragmatics of normative qualification statements. **Revue internationale de semiotique juridique**. Feb 1;3(1), 1990. p. 37.

⁵⁵⁷ ANSCOMBE, Gertrude Elizabeth Margaret. On brute facts. **Analysis**, v. 18, n. 3, 1958. p. 71.

⁵⁵⁸ HO, Hock Lai. The Legal Concept of Evidence. **The Stanford Encyclopaedia of Philosophy**. 2015. p. 2.

⁵⁵⁹ HAGE, Jaap C. **Reasoning with Rules** – an Essay on Legal Reasoning and its Underlying Logic. Dordrecht, Kluwer, 1997. p. 95.

⁵⁶⁰ CUMYN, Michelle; GOSELIN, Frederic. Les Catégories Juridiques et la Qualification: Une Approche Cognitive. **McGill Law Journal**, vol. 62, no. 2, 2016. p. 348.

⁵⁶¹ *Ibidem*. p. 356.

⁵⁶² *Ibidem*. p. 331.

Em segundo lugar, apenas nos casos em que a qualificação implícita se revela incerta ou controversa é que se procede mediante qualificação explícita,⁵⁶³ que demanda argumentos como a substância sobre a forma e que confirma a classificação de determinado relato de fatos na categoria juridicamente relevante. Tanto quanto a interpretação, a qualificação demanda justificação, por meio de argumentos voltados a demonstrar a correção da qualificação-resultado.⁵⁶⁴ Por isso, Cumyn e Gosselin afirmam ser fútil reduzir a qualificação à interpretação ou à aplicação do Direito. Conforme os autores, ignorar o procedimento específico de qualificação conduzirá ao risco de manipulação da qualificação jurídica para, sub-repticiamente, modificar a aplicação das regras jurídicas.⁵⁶⁵ A visão analítica do processo de interpretação e de aplicação do Direito é sobremodo prejudicada pela conflação da qualificação com a interpretação, que importa impossibilidade de controle específico da atividade de qualificação, em que operam argumentos como a substância sobre a forma.

Um exemplo ajuda a esclarecer as diversas atividades ora discernidas. O texto da Lei 8.212/91, devidamente aprovado pelo Congresso Nacional, promulgado pelo então Presidente da República e publicado no Diário Oficial da União, contém uma série de prescrições sobre a base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelas empresas, relativamente a trabalhadores transferidos ao exterior. O art. 22, I, dessa lei determina que a contribuição a cargo da empresa seja recolhida sobre “o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados”. Já o art. 12, I, lista aqueles que são, obrigatoriamente, segurados da Previdência Social. Dentre os segurados obrigatórios listados nesse dispositivo estão: (i) o empregado que presta serviço a uma sociedade brasileira (alínea “a”); (ii) o brasileiro ou estrangeiro residente no Brasil e contratado neste País para prestar serviços em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior (alínea “c”); e (iii) o brasileiro ou estrangeiro residente no Brasil contratado como empregado em empresa estrangeira cuja maioria do capital votante pertença à sociedade brasileira (alínea “f”).

A partir desses textos normativos diversos, é possível reconstruir uma série de normas, como aquela que determina a “obrigatoriedade de recolhimento da contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos a empregado que preste serviço a uma sociedade

⁵⁶³ CUMYN, Michelle; GOSSELIN, Frederic. Les Categories Juridiques et la Qualification: Une Approche Cognitive. *McGill Law Journal*, vol. 62, no. 2, 2016. p. 357.

⁵⁶⁴ *Ibidem*. p. 362.

⁵⁶⁵ *Ibidem*. p. 387.

brasileira”. Eventualmente, poderá haver dúvidas quanto ao conceito de “rendimentos”, que serão objeto de argumentos voltados à interpretação. Por exemplo, poderão ser empregados argumentos sistemáticos para sustentar a interpretação da lei em questão conforme o art. 201, § 11, da Constituição Federal, que faz referência a “ganhos habituais do empregado” e argumentos históricos, como a mudança da redação do art. 195 da Constituição que, antes da Emenda Constitucional nº 20/98, apenas incluía na base de cálculo possível das contribuições a “folha de salários” e passou a referir-se também aos “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

A qualificação é distinta dessas questões de interpretação. De um lado, haverá uma série de situações em que a qualificação de um empregado que presta serviço à sociedade brasileira no Brasil como segurado obrigatório será absolutamente intuitiva, não demandando justificação. De outro lado, pode haver dúvidas quanto à qualificação de determinado relato de fatos como um empregado que presta serviço a uma sociedade brasileira. Há casos envolvendo a transferência de empregados brasileiros para sociedades afiliadas no exterior (que não são controladas pela sociedade brasileira), em que o Poder Judiciário entende que haveria unicidade entre o contrato de trabalho nacional e o estrangeiro e, portanto, o empregado no exterior estaria prestando serviço a uma sociedade brasileira, justificando-se o recolhimento das contribuições previdenciárias brasileiras sobre a sua remuneração.⁵⁶⁶ A qualificação do relato de fatos como prestação de serviço à sociedade brasileira, neste caso, é claramente distinta da interpretação do texto legal. Para a qualificação em questão, empregam-se argumentos como o local do treinamento do funcionário, a natureza das funções exercidas no Brasil e no exterior, a comparação entre as remunerações recebidas, dentre outros. Sem entrar no mérito da pertinência desses argumentos de qualificação, não há dúvidas de que eles são diferentes daqueles de interpretação. Com efeito, seria absurdo sustentar que a norma reconstruída a partir da Lei 8.212/91 devesse ser enunciada como a “obrigatoriedade de recolhimento da contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos a empregado que preste serviço a uma sociedade brasileira, incluída a hipótese do trabalhador transferido ao país X, com as condições Y e Z”. O exame analítico do processo de aplicação do Direito exige a diferenciação entre a interpretação do texto jurídico e a qualificação dos relatos de fatos brutos.

⁵⁶⁶ Cf. TST, ARR-1193-09.2013.5.02.0036, 6ª Turma, Relatora Ministra Katia Magalhaes Arruda, DEJT 15/03/2019.

Nesse passo, a relação entre as atividades de interpretação, aplicação, qualificação e prova pode ser esquematicamente demonstrada da seguinte maneira:

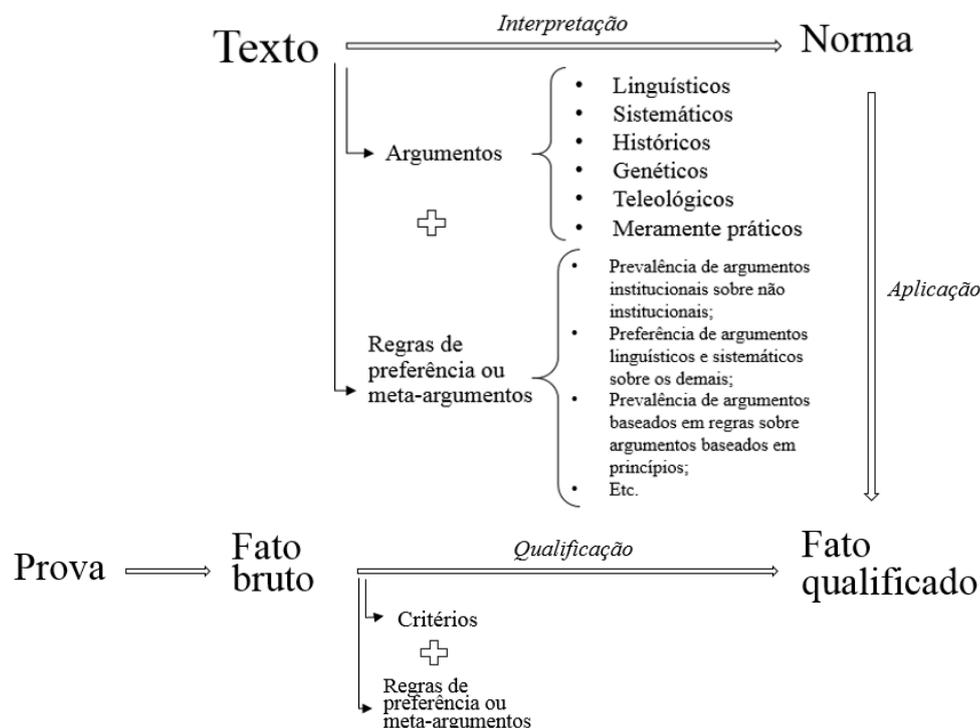


Figura 3: Interpretação e qualificação (elaborada pelo autor)

Tanto como a interpretação, as atividades de prova e de qualificação demandam justificação por uma série de argumentos ou critérios, sendo necessário identificar regras de preferência entre eles nos casos em que venham a conflitar. O exame dos argumentos e dos meta-argumentos envolvidos no processo de prova estaria além dos propósitos deste trabalho.⁵⁶⁷ Diferentemente, os critérios (argumentos de qualificação) e as regras de preferência (meta-argumentos) envolvidos no processo de qualificação são fundamentais para o desenvolvimento da doutrina sobre o argumento da substância sobre a forma a que se destina este trabalho. Nesse passo, as próximas sessões são destinadas, primeiramente, a uma proposta de classificação dos critérios de qualificação e, em segundo lugar, à identificação das regras de prevalência entre eles, em caso de conflito, conforme as exigências constitucionais.

⁵⁶⁷ Cf. a respeito: ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: standards de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. In. **Revista de Processo**. Ano 43, v. 282. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

3.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE QUALIFICAÇÃO DE FATOS, ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS

A própria definição do argumento da substância sobre a forma traçada supra⁵⁶⁸ já contempla uma diferenciação entre critérios de qualificação formais e substanciais. Conforme exposto, os critérios formais são aqueles baseados em fontes do Direito, enquanto os substanciais são derivados da moral, da economia, da política, das instituições ou de qualquer outra consideração, sendo a sua externalidade em relação ao Direito a sua característica diferencial. Empregando a metáfora de Poscher, assim como tudo aquilo em que o Rei Midas tocava se transformava em ouro, tudo aquilo que a lei incorpora se transforma em um conceito legal.⁵⁶⁹ Os critérios formais nada mais são do que critérios substanciais incorporados ou criados pelo Direito.

Para os presentes fins, importa analisar algumas das subespécies de critérios formais, cuja distinção será relevante para as regras de preferência traçadas no item subsequente. Além disso, também é importante fazer algumas considerações adicionais sobre os critérios substanciais de qualificação.

3.2.1 CRITÉRIOS FORMAIS

Primeiramente, os critérios formais de qualificação são aqueles imediatamente baseados em fontes do Direito, podendo ser subdivididos em três espécies, conforme a sua origem e funcionalidade. Classificados conforme a origem, os critérios de qualificação podem ser relativos a conceitos constitutivos e regulativos. Já com relação à sua funcionalidade, os critérios podem ser de qualificação e de requalificação. Rigorosamente, e se combinadas as duas classificações, tem-se que os critérios de qualificação se subdividem entre critérios relativos a conceitos regulativos e critérios relativos a conceitos constitutivos, enquanto que os critérios de requalificação assumem condição de categoria apartada. Desse modo, optou-se pela classificação dos critérios formais de qualificação em três categorias, quais sejam: (i) critérios formais-constitutivos; (ii) critérios formais-

⁵⁶⁸ Cf. item 1.1.1.

⁵⁶⁹ POSCHER, Ralf. The Hand of Midas: When Concepts Turn Legal, or Deflating the Hart-Dworkin Debate. In. HAGE, Jaap C.; PFORDTEN, Dietmar von der (eds.). **Concepts in law**. Dordrecht: Springer, 2009. p. 103.

regulativos; e (iii) critérios formais de requalificação. Passa-se à exposição de cada uma delas.

3.2.1.1 Critérios formais relativos a conceitos constitutivos (ou critérios formais-constitutivos)

A primeira espécie de critérios formais de qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos diz respeito aos conceitos jurídicos constitutivos. *Conceitos* jurídicos constitutivos estão atrelados à ideia de *regra* jurídica constitutiva, cuja aplicação dá ensejo aos chamados *fatos* jurídicos constitutivos. As regras jurídicas constitutivas são diferenciadas pela doutrina das regras jurídicas regulativas. Essa distinção é essencial para o presente estudo.

Conforme Searle, enquanto as regras regulativas regulam comportamentos existentes independentemente das próprias regras, as constitutivas criam novas formas de comportamento.⁵⁷⁰ O autor exemplifica a primeira categoria com regras de etiqueta, que regulam comportamentos humanos que existiriam independentemente das normas em questão.⁵⁷¹ Já as regras constitutivas são exemplificadas com aquelas de xadrez ou futebol, que criam a possibilidade de jogar-se os referidos jogos. No contexto jurídico, os Códigos Penais, por exemplo, enunciam primordialmente regras regulativas, pois não criam a possibilidade de “matar alguém” (Código Penal, art. 121) ou de “subtrair coisa alheia móvel” (Código Penal, art. 157). Diferentemente, as regras do Código Civil que tratam das pessoas jurídicas (arts. 40 e seguintes), por exemplo, criam a possibilidade de novos comportamentos que antes delas si não existiriam. Não fossem essas regras, não haveria a personalidade jurídica.

A aplicação das regras jurídicas constitutivas dá origem aos fatos institucionais, assim denominados aqueles fatos baseados em regras e em outros fatos.⁵⁷² Sua estrutura pode ser representada pela fórmula “X conta como Y no contexto C”.⁵⁷³ Os fatos institucionais correspondem a comportamentos constituídos por regras (*rule-constituted behavior*), não meramente comportamentos regulados por regras (*rule-regulated*

⁵⁷⁰ SEARLE, John R. **Speech Acts**: An Essay in the Philosophy of Language. Cambridge: Cambridge University, 1969. p. 33.

⁵⁷¹ *Ibidem*. p. 33.

⁵⁷² HAGE, Jaap C. Reasoning with rules. In. **Reasoning with Rules**. Dordrecht: Springer, 1997. p. 29.

⁵⁷³ Tradução Livre. *Ibidem*. p. 27.

behavior).⁵⁷⁴ Por exemplo, tratando das normas de constituição de pessoas jurídicas, pode-se dizer que o registro de um contrato social na Junta Comercial, conforme determinadas formalidades, importa o surgimento de um sujeito de direitos para fins do Direito brasileiro. Trata-se de um comportamento humano (dirigir-se à Junta Comercial para registrar um contrato social) que não é meramente regulado pelo Direito, mas por ele constituído. Trata-se de regras que funcionam como condições necessárias da possibilidade de uma determinada ação (*regole eidetico-constitutive*).⁵⁷⁵ É dizer, ausente a regra constitutiva, não seria possível o comportamento de “constituir uma pessoa jurídica”. Ainda que todas as condicionantes físicas fossem viáveis (escrever um contrato social, etc.), esse comportamento não implicaria a constituição de uma pessoa jurídica, não fosse a regra do Direito.

Até este ponto, tratou-se de regras constitutivas e de fatos constitutivos (também denominados fatos institucionais ou fatos constituídos por regras). No mais das vezes, essas regras constitutivas contêm o que se denomina de conceitos constitutivos, que podem ser definidos como termos intermediários (*intermediate legal concepts*), que estão localizados entre determinadas condições fáticas e certas conclusões normativas, como os conceitos de pessoa jurídica e de propriedade.⁵⁷⁶ Esses conceitos possuem a dupla função de determinar conteúdos legais e de determinar estados de coisas legais e efeitos consequentes.⁵⁷⁷ Relativamente aos conceitos formais-constitutivos, pois, é especialmente falsa a afirmação de que a forma não pode ditar a substância.⁵⁷⁸ Nesse caso, os critérios formais criam a própria possibilidade do comportamento, não havendo como falar em substância para além deles. Por isso, pode-se afirmar que os critérios formais-constitutivos se dirigem primariamente à qualificação, criando fatos institucionais aos quais o Direito atrela consequências jurídicas específicas.

Os conceitos constitutivos empregados na atividade de qualificação possuem a estrutura de termos de status legal. Trata-se de conceitos como pessoa jurídica e

⁵⁷⁴ CHERRY, Christopher. Regulative rules and constitutive rules. *The Philosophical Quarterly* (1950), v. 23, n. 93, p. 301-315, 1973. p. 309.

⁵⁷⁵ CONTE, Amedeo G. Regola Constitutiva, Condizione, Antinomia. In. SCARPELLI, Uberto. *La teoria generale del diritto. Problemi e tendenze attuali*. Studi dedicati a Norberto Bobbio. Milano: Comunità, 1983. p. 32.

⁵⁷⁶ ROSS, Alf. Tû-tû. *Harvard Law Review*, 1957. p. 820.

⁵⁷⁷ SARTOR, Giovanni. Understanding and Applying Legal Concepts: An Inquiry on Inferential Meaning. In. HAGE, Jaap C.; PFORDTEN, Dietmar von der (eds.). *Concepts in law*. Dordrecht: Springer, 2009. p. 41.

⁵⁷⁸ THOMAS, E. W. The Evolution from Form to Substance in Tax Law: The Demise of the Dysfunctional Metwand. *Waikato Law Review*, v. 19, 2011. p. 27.

propriedade, que são determinados por meio de regras de entrada (*entrance rules*), regras consequenciais (*consequential*) e regras de saída (*exit rules*).⁵⁷⁹ As regras de entrada determinam as condições necessárias e suficientes para que uma situação de fato X passe a contar como um determinado fato institucional Y. É o caso daquelas que determinam as condições para a constituição de uma pessoa jurídica ou como alguém se torna proprietário. As regras consequenciais atrelam efeitos jurídicos à classificação da situação de fato como o fato institucional Y. É o caso das regras que atribuem consequências jurídicas à existência de uma pessoa jurídica, como a aptidão para ter direitos e deveres, ou ao fato de ser proprietário, como os direitos de usar, gozar e dispor da coisa e os deveres correlatos. Já regras de saída definem as condições necessárias e suficientes para que a situação de fato deixe de contar como o fato institucional Y. É o caso das regras que determinam como se extingue ou desconsidera a pessoa jurídica, ou como uma pessoa deixa de ser proprietária de determinada coisa.

Para os fins do presente estudo, importa destacar que os conceitos constitutivos frequentemente funcionam como critérios de qualificação de atos, fatos e negócios para fins da aplicação do Direito Tributário. Trata-se de conceitos que fazem referência a comportamentos constituídos pelo Direito, como os já referidos conceitos de pessoa jurídica e propriedade, aos quais se somam diversos outros, como incorporação societária e debênture.

A importância dos conceitos constitutivos não passou despercebida à doutrina do Direito Tributário Brasileiro. Conforme reconheceu Becker, “não existem apenas relações comerciais pré-jurídicas que recebem a juridicização da regra jurídica” mas “também existem muitas relações comerciais jurídicas criadas pela regra jurídica cuja natureza se investiga e que antes não existiam como relação comercial pré-jurídica”.⁵⁸⁰ Já Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Machado corretamente reconheceram que, rotineiramente, em matéria de planejamento tributário, está-se diante de “fatos institucionais” e não de “fatos brutos”, empregando a terminologia de Searle.⁵⁸¹

Um exemplo ajuda a esclarecer a relevância dos critérios formais baseados em conceitos constitutivos, para fins da aplicação do Direito Tributário. No exemplo-base do

⁵⁷⁹ HAGE, Jaap C. The Meaning of Legal Status Words. In: HAGE, Jaap C.; PFORDTEN, Dietmar von der (eds.). **Concepts in law**. Dordrecht: Springer, 2009. p. 66.

⁵⁸⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 231.

⁵⁸¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros/ICET, 2016. p. 263-264.

emprego do argumento da substância sobre a forma em matéria tributária, referido supra,⁵⁸² tratava-se de determinar se determinada situação fática poderia ser qualificada como “pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão” (art. 22 da Lei 12.973/14). Nesse caso, está em questão o conceito constitutivo de “pessoa jurídica”, que é submetido a regras de entrada, consequenciais e de saída no Direito brasileiro. É dizer, trata-se de um conceito legal intermediário que cria uma possibilidade de comportamento. Nesse sentido, conforme as regras do Código Civil, existe uma pessoa jurídica sempre que houver a sua regular constituição para a realização de finalidades compatíveis com o Direito, sem desvio de finalidade e nem confusão patrimonial (CC/02, arts. 44 a 50). No caso da pessoa jurídica estrangeira (A) que constituiu pessoa jurídica brasileira (B), tendo esta adquirido participação em outra pessoa jurídica brasileira (C), que posteriormente incorporou B, o que está em questão é saber se houve efetiva incorporação de uma pessoa jurídica por outra, ou se houve mero simulacro. Neste caso, os critérios imediatamente baseados em fontes do Direito (critérios formais) sindicam a efetiva existência de duas pessoas jurídicas, vez que, sendo estas entidades constituídas pelo Direito, o cumprimento das normas jurídicas de entrada, sem que tenha ocorrido nenhuma das hipóteses de “saída”, conduz à conclusão inequívoca de que existe a pessoa jurídica.

Em outras palavras, foram satisfeitas as regras de entrada no conceito constitutivo de “pessoa jurídica”, como o regular registro dos atos constitutivos em Junta Comercial. Além disso, não foi realizada a hipótese de incidência de nenhuma das regras de saída, dentre as quais estão não somente a extinção formal da pessoa jurídica, mas também os casos de desvio de finalidade e de confusão patrimonial (CC/02, art. 50). Logo, havia duas pessoas jurídicas distintas, de modo que, a satisfação dos procedimentos de incorporação conduziria a uma efetiva operação de incorporação entre diferentes pessoas jurídicas (LSA, art. 227). Conforme Carvalhosa, o negócio de incorporação é constitutivo da agremiação de dois patrimônios de duas sociedades em uma só e desconstitutivo da pessoa jurídica incorporada.⁵⁸³

Assim, os critérios formais-constitutivos permitem concluir que os fatos brutos descritos devem ser qualificados como incorporação entre pessoas jurídicas, para fins da aplicação da regra reconstruída a partir do art. 22 da Lei 12.973/14. O exemplo deixa claro que os critérios baseados em fontes do Direito (CC/02, arts. 44 a 50) em questão funcionam

⁵⁸² Cf. item 1.1.1.1.

⁵⁸³ CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. v. 3. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 335.

como argumentos para sustentar a qualificação do relato de fatos brutos expostos como uma incorporação entre duas pessoas jurídicas. Essa qualificação, por sua vez, será relevante para a aplicação da regra de amortização fiscal do ágio, que é essencial para a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em face do exposto, conclui-se que a primeira categoria de critérios formais empregados para fundamentar a qualificação de atos, fatos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário consiste nos critérios formais-constitutivos. Trata-se de critérios fundados em conceitos constitutivos, assim definidos os termos intermediários presentes em regras jurídicas constitutivas, que constituem formas de comportamento que não existiriam não fosse o Direito, como os conceitos de pessoa jurídica e propriedade. Os critérios formais-constitutivos dirigem-se, primariamente, à qualificação, criando fatos institucionais aos quais o Direito atrela consequências jurídicas específicas.

3.2.1.2 Critérios formais relativos a conceitos regulativos (ou critérios formais-regulativos)

A segunda categoria de critérios formais que podem ser relevantes para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário consiste nos critérios formais relativos a conceitos regulativos, ou critérios formais-regulativos.

A exemplo dos critérios formais-constitutivos, a classificação de critérios formais como regulativos decorre do tipo de regra a partir do qual eles são reconstruídos. Enquanto os critérios formais-constitutivos decorrem de regras constitutivas, que possibilitam novas formas de comportamento, os critérios formais-regulativos decorrem de regras regulativas, que normatizam comportamentos existentes independentemente das regras em questão.

As regras regulativas aplicam-se aos chamados atos naturais (*natural acts*), que não são comportamentos cuja possibilidade é criada pelo Direito, vez que não correspondem ao exercício de poderes legais, que dá ensejo à modificação de posições jurídicas.⁵⁸⁴ Não obstante as regras jurídicas regulativas se aplicarem a comportamentos que existiriam independentemente do Direito, as definições dos conceitos por elas enunciados são relevantes para determinar a qualificação de fatos para a aplicação do Direito. Muito

⁵⁸⁴ HART, H.L.A. **Essays on Bentham**. Jurisprudence and Political Theory. Oxford: Oxford University, 1982. p. 188.

embora o comportamento de “matar alguém” não seja constituído pelo Direito, a qualificação de determinada ocorrência fática como enquadrada nessa conduta é essencial para a aplicação das penalidades consequentes. Daí a precisa afirmação de Sueur, de que os conceitos jurídicos (regulativos) são, concomitantemente, espelhos da realidade e alavancas destinadas a agir sobre a realidade.⁵⁸⁵ São espelhos da realidade porque remetem a comportamentos que existem independentemente das regras jurídicas e são alavancas que agem sobre a realidade porque as consequências jurídicas da conduta (prisão, por exemplo), modificarão o estado fatural do mundo.

Diferentemente dos conceitos constitutivos, os conceitos formais-regulativos não se voltam primariamente à qualificação. Eles não têm a pretensão de criar fatos institucionais aos quais o Direito atrela consequências próprias. Sua função primária é a de viabilizar a normatização de determinado comportamento, como é o caso das normas de Direito Penal, que visam a assegurar os cidadãos contra invasões indevidas em sua vida, saúde e propriedade.

Um exemplo auxilia a demonstrar a relevância dos conceitos formais constitutivos para a qualificação de fatos também no Direito Tributário. Ao estender o âmbito de aplicabilidade da chamada Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico para o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (CIDE-royalties), o art. 2º, § 2º, da Lei 10.168/00, com redação determinada pela Lei 10.332/01, estabelece que a contribuição de 10% também incidirá sobre “pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior”.

O conceito jurídico de “royalties” não cria a possibilidade de alguém produzir obra intelectual de cunho artístico, técnico ou científico e permitir o seu uso por outrem mediante pagamento. Naturalmente, a parte do conceito em questão que faz referência ao pagamento pressupõe, em alguma medida, o conceito constitutivo de propriedade, além de outros fatos. Contudo, isso não faz com que o conceito jurídico de royalty, em si, crie um comportamento que não seria possível não fosse o Direito. Trata-se de um conceito jurídico regulativo, que reflete uma realidade preexistente, a ela atrelando determinadas consequências jurídicas, como a obrigação de pagamento da referida contribuição.

Não obstante, ao classificar-se determinada situação fática como pagamento de royalties, ou não, para fins da aplicação da regra em questão, há critérios imediatamente

⁵⁸⁵ SUEUR, Jean-Jacques. **Une introduction à la théorie du droit**. Paris: L'Harmattan, 2001. p. 150.

baseados em fontes do Direito à disposição do aplicador. Nesse sentido, o art. 22 da Lei 4.506/1964, que trata do Imposto sobre a Renda, veiculou um conceito de royalties, nos seguintes termos:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes.

Veja-se que o conceito em questão inclui pagamentos decorrentes da exploração de direitos autorais (definidos pela Lei 9.610/98) apenas quando estes não sejam recebidos diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra. Logo, se o contribuinte brasileiro pagasse diretamente para um estúdio sediado nos Estados Unidos, que tivesse produzido uma obra cinematográfica, por exemplo, o dispositivo em questão poderia funcionar como critério formal-regulativo para fundamentar a não classificação desse pagamento como royalty, para fins da CIDE. Em sentido diverso, as autoridades tributárias poderiam defender a qualificação do mesmo pagamento como royalty, baseando-se em critérios substanciais, como a existência de um pagamento atrelado a um bem imaterial de caráter artístico, por exemplo. Nessa hipótese, haveria verdadeiro conflito entre forma e substância, que será examinado abaixo.⁵⁸⁶ Neste ponto, basta salientar que o critério formal de qualificação baseado na regra regulativa do art. 22 da Lei 4.506/1964 pode funcionar como fundamento para a qualificação de determinados fatos para a aplicação da regra de incidência da CIDE-Royalties, reconstruída a partir do art. 2º, § 2º, da Lei 10.168/00, com redação determinada pela Lei 10.332, de 2001.

Desse modo, a segunda categoria de critérios formais para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário corresponde aos critérios formais-regulativos. Trata-se de critérios de qualificação baseados em conceitos legais veiculados por regras jurídicas regulativas, que normatizam comportamentos que existiriam independentemente do Direito, para conferir-lhes determinadas consequências legais. De maneira distinta dos critérios formais-constitutivos, os critérios formais-

⁵⁸⁶ Cf. item 3.3.2.2.

regulativos não se voltam primariamente à qualificação em geral, mas sim à finalidade regulatória das normas que os preveem.

3.2.1.3 Critérios formais de requalificação

A terceira categoria de critérios formais que podem fundamentar determinada qualificação-resultado de um fato, ato ou negócio jurídico consiste nos critérios de requalificação. Diferentemente dos critérios-formais constitutivos e dos critérios-formais regulativos, a classificação de determinados critérios formais como critérios de requalificação não decorre de sua origem (vinculada a conceitos constitutivos ou regulativos), mas sim de sua funcionalidade.

Enquanto os critérios-formais constitutivos e regulativos operam em um primeiro nível de qualificação (qualificação primária), os critérios de requalificação funcionam em um segundo nível (qualificação secundária), destinando-se, exatamente, a superar a qualificação inicialmente realizada. No Direito Tributário Brasileiro, os critérios de requalificação estão previstos pelo Código Tributário Nacional, cujo art. 149, VII, trata da revisão do lançamento de ofício, pela autoridade administrativa, quando comprovado “dolo, fraude ou simulação”. Ademais, a norma reconstruída a partir do parágrafo único do art. 116 do CTN trata da desconsideração de “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”, embora condicione a sua aplicação à observância dos “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, sem os quais a norma não possui a densidade necessária à sua aplicação.⁵⁸⁷

Para os presentes fins, importa melhor analisar os conceitos em questão. Em primeiro lugar, o conceito de simulação deve ser buscado no Direito Privado, conforme a regra do art. 109 do CTN, que determina a relevância dos princípios gerais de Direito Privado para a definição do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito Tributário. Como destacado supra,⁵⁸⁸ o conceito de simulação foi definido de maneira uniforme pelo Código Civil de 1916 (art. 102) e pelo de 2002 (art. 167, § 1º), de

⁵⁸⁷ SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). *In. Revista Dialética de Direito Tributário*. n.º 146 nov/2007. p. 61.

⁵⁸⁸ Cf. item 2.1.1.2.

modo a abarcar três situações, quais sejam: (i) interposição de pessoas; (ii) “declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira”; ou (iii) data falsa.

Conforme a doutrina civilista, a simulação corresponde a uma inverdade intencional, havendo conflito entre a vontade interna e a vontade declarada, de modo a criar um fato jurídico inexistente, para os mais diversos propósitos possíveis.⁵⁸⁹ São características da simulação: (i) a declaração, em regra bilateral, de vontade (podendo ser unilateral no caso de haver ajuste com terceiro); (ii) a concertação com outra parte ou terceiro; (iii) a falta de correspondência à intenção das partes; e (iv) o objetivo de iludir terceiros.⁵⁹⁰ A peculiaridade da simulação fiscal consiste na circunstância de o terceiro prejudicado ser o Fisco.⁵⁹¹

O elemento central do conceito de simulação consiste na falsidade das declarações realizadas. Conforme Ascarelli, “na simulação, as partes, para alcançar o fim visado, declaram o que não corresponde à vontade delas, regulando, no entanto, clandestinamente as próprias relações jurídicas de modo conforme à vontade real”.⁵⁹² Com isso, o autor diferencia a simulação do negócio jurídico indireto, em que as partes efetivamente querem o efeito jurídico da norma aplicada.⁵⁹³ Por exemplo, aquele que adota alguém exclusivamente para constituí-lo como herdeiro necessário não desnatura os efeitos desse ato jurídico e, portanto, não incorre em simulação.⁵⁹⁴ Tal situação é diferente do negócio jurídico simulado por meio do qual um médico confere a uma pessoa um recibo de procedimento médico inexistente para fins exclusivos de dedução do Imposto sobre a Renda. Nesse caso, há inverdade tanto em relação à prestação do serviço quanto no que toca ao pagamento do preço, vez que as partes neutralizam os efeitos do contrato ao combinar que não haverá efetivo pagamento do valor acertado.

Nesse contexto, a simulação, em sentido amplo, é dividida entre simulação absoluta (ou simulação em sentido estrito) e simulação relativa (ou dissimulação). Conforme Pontes de Miranda, na simulação absoluta, “não se quis outro ato jurídico nem aquele que se

⁵⁸⁹ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil** – parte geral. 41. ed. V. 1. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 256.

⁵⁹⁰ *Ibidem*. p. 257.

⁵⁹¹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 53.

⁵⁹² ASCARELLI, Tullio. **Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado**. Campinas: Bookseller, 2001. p. 179-180.

⁵⁹³ *Ibidem*. p. 180.

⁵⁹⁴ *Ibidem*. p. 180.

simula”.⁵⁹⁵ É o caso do recibo médico falso referido acima. Já na simulação relativa, “mostra-se o não-ser e esconde-se o ser”.⁵⁹⁶ Há um negócio jurídico aparente e um negócio jurídico real dissimulado. É a situação, por exemplo, das partes que simulam um contrato de compra e venda, mas não há pagamento de preço algum, pois o negócio jurídico realmente realizado é de doação. Daí a conhecida metáfora de que a simulação consiste em ilusão externa (fantasma) e a dissimulação corresponde a uma ocultação interna (máscara).⁵⁹⁷

Nem todos os negócios jurídicos são passíveis de simulação. A doutrina confere diferentes denominações aos negócios jurídicos que não podem ser simulados, como aqueles com “forma interna”,⁵⁹⁸ negócios jurídicos não causais ou causais atípicos.⁵⁹⁹ Um exemplo de negócio jurídico que não pode ser simulado é a constituição de sociedades personificadas. Ao examinar a possibilidade de entender-se simulada a sociedade anônima formada por várias pessoas, mas cujo patrimônio integralizado, em verdade, fosse de uma pessoa só, Carvalhosa conclui pela negativa. Conforme o autor, “assim como em nosso sistema não existe sociedade anônima de fato, também não existe sociedade anônima simulada”.⁶⁰⁰ Para ele, o negócio fiduciário entre os sócios, que acordam que as ações de um deles efetivamente pertencem ao outro, não elimina o caráter constitutivo da sociedade para fins da própria sociedade e de terceiros.⁶⁰¹ É dizer, se A e B unem-se para constituir uma sociedade personificada e assim o fazem, mas mantêm trato privado no sentido de que todos os interesses na sociedade são exclusivamente de A, o negócio fiduciário entre A e B não torna a sociedade uma simulação. A pessoa jurídica, constituída pelo Direito, segue sendo por este reconhecida, independentemente do acerto entre A e B (negócio fiduciário).

Nesse sentido, veja-se que a regulamentação do Código Civil acerca da sociedade em comum, que é também denominada de “sociedade de fato” não diz respeito à criação de pessoa jurídica, mas simplesmente à criação de um patrimônio afetado do qual os sócios

⁵⁹⁵ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. Validade, Nulidade, Anulabilidade. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsói, 1970. p. 375.

⁵⁹⁶ *Ibidem*. p. 375.

⁵⁹⁷ FERRARA, Francesco. **A Simulação dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 1939. p. 65

⁵⁹⁸ ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. **A Simulação no Código Civil**. Tese de Doutorado: Universidade de São Paulo, 2014. p. 269.

⁵⁹⁹ ASCARELLI, Tullio. **Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado**. Campinas: Bookseller, 2001. p. 178. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. v. 3. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 699.

⁶⁰⁰ CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 125.

⁶⁰¹ *Ibidem*. p. 125. No mesmo sentido: MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. Validade, Nulidade, Anulabilidade. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsói, 1970. p. 377.

são titulares em comum (art. 988). Tanto é assim que o subtítulo em que é incluído o capítulo em questão se denomina de “sociedade não personificada”. As sociedades despersonalizadas pertencem ao âmbito do Direito das Obrigações, correspondendo a um contrato por meio do qual várias pessoas se obrigam entre elas à consecução de um fim comum a elas.⁶⁰²

Muito embora a sociedade em si não possa ser simulada, determinados atos societários podem o ser, como é o caso da distribuição de dividendos a “sócio-empregado”, do local da sede da pessoa jurídica e mesmo de aportes de capital.⁶⁰³ O estatuto ou contrato social da sociedade pode prever que a sua sede será no Município A, quando, na realidade, será no Município B, havendo dissimulação da sede da sociedade. O que não pode ser objeto de simulação é a própria existência da sociedade enquanto sujeito de direitos.

Exemplos de outros negócios jurídicos que não podem ser simulados são os títulos de crédito, dos quais se aproximam as debêntures, classificadas como títulos de crédito causais de natureza imperfeita.⁶⁰⁴ Percebe-se haver uma importante aproximação entre os atos e negócios jurídicos que não podem ser objeto de simulação (negócios não causais ou com forma interna) e o que acima se denominou de conceitos constitutivos, definidos como aqueles que criam a própria possibilidade de certos comportamentos. Essa aproximação é relevante uma vez que os critérios de reclassificação não podem ser aplicados em face de fatos qualificados a partir de vários dos conceitos constitutivos, como se verá abaixo.⁶⁰⁵

Prosseguindo, o segundo critério de requalificação constante do art. 149, VII, do CTN é o “dolo”, tratado nos arts. 145 e seguintes do Código Civil de 2002 (art. 92 e seguintes do CC/16), em que o elemento de falsidade também é central, como ocorre na simulação. Contudo, enquanto a simulação pressupõe o conhecimento de ambas as partes contratantes acerca da falsidade, com o fim de prejudicar terceiro, no dolo se verifica o intuito de um contratante de prejudicar o outro, sendo a falsidade conhecida de apenas uma das partes.⁶⁰⁶ Trata-se, por exemplo, da promessa de compra e venda de um terreno com apresentação de registro de propriedade falso. Nesse caso, há falsidade de uma das partes que visa a prejudicar a outra parte contratante e não necessariamente um terceiro.

⁶⁰² LARENZ, Karl. **Derecho de Obligaciones**. Tomo II. Trad. Jaime Santos Briz. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1959. p. 389.

⁶⁰³ ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. **A Simulação no Código Civil**. Tese de Doutorado: Universidade de São Paulo, 2014. p. 215.

⁶⁰⁴ CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. v. 3. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 697.

⁶⁰⁵ Cf. item 3.3.1.1.

⁶⁰⁶ SANTOS, João Manuel de Carvalho. **Código Civil Brasileiro Interpretado**, vol. II, 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1952. p. 376.

O terceiro conceito previsto no dispositivo citado corresponde à “fraude”. Trata-se de conceito cuja definição é mais complexa do que as de simulação e de dolo. No Código Civil de 1916 (art. 106) e no de 2002 (art. 158), há regramento sobre a “fraude contra credores”, que abarca negócios jurídicos de transmissão gratuita de bens ou de remissão de dívidas quando praticados por sujeitos insolventes. Contudo, esse instituto não auxilia na definição do sentido e do alcance do termo fraude, empregado no art. 149, VII, do CTN, pois esse dispositivo diz respeito à realização do lançamento de ofício e à sua revisão, e não à solvência do devedor. Conforme o art. 142 do Código Tributário, o lançamento visa a constituir o crédito tributário, atestando a ocorrência do respectivo fato gerador, reportando-se à data de sua realização (art. 144). Não importam ao lançamento, pois, fatos ocorridos após a prática do fato gerador, como seria o caso dos atos em fraude contra credores. Tanto é assim que a fraude contra o credor “Fazenda Pública” é objeto de expresso tratamento no art. 185 do CTN.

Outro instituto de Direito Privado que pouco auxilia na definição do conteúdo do termo “fraude”, empregado no art. 149, VII, do CTN, é a chamada fraude à lei, prevista no art. 166, VI, do Código Civil, que determina a nulidade do negócio jurídico que tiver como “objetivo fraudar lei imperativa”. Há fraude à lei imperativa, por exemplo, quando alguém contorna a proibição de importação de um determinado bem, importando isoladamente cada uma de suas partes. Contudo, como bem destacou Ferraz Júnior, “fraudar lei imperativa não pode significar que alguém frustrar a incidência da lei tributária por não realizar o fato gerador por ela previsto”.⁶⁰⁷ Como a obrigação tributária depende da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 114), não é possível afirmar a possibilidade de alguém fraudar a intenção da lei tributária ao não realizar o fato gerador nela previsto. A escolha de caminhar em vez de comprar um veículo automotor, que daria ensejo à incidência do Imposto estadual sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), por exemplo, não fraudar a lei tributária, ainda que esta vise a arrecadar fundos para justas funções estatais. Nesse caso, a vontade do contribuinte simplesmente faz com que não ocorra o fato gerador, não havendo falar em obrigação tributária.

Nesse passo, o conceito de “fraude”, previsto no art. 149, VII, do CTN, deve ser entendido como a chamada simulação fraudulenta ou fraude via simulação, em que se verifica um elemento de falsidade ínsito ao conceito de simulação, para contornar a

⁶⁰⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto: no direito tributário e à luz do novo Código Civil. **Revista Fórum de Direito Tributário** – RFDT. Belo Horizonte, ano 8, n. 48, nov./dez. 2010. p. 19.

finalidade de uma norma.⁶⁰⁸ Tratando do conceito de *common law* de “*sham transactions*”, Gammie divisa interessante teste para a existência de fraude. Segundo o autor, haverá fraude (*sham*) sempre que os documentos operem com base em consequências legais que as partes pretendem que nunca se materializem, de modo que se a sucessão de acertos fosse interrompida quebraria essas expectativas.⁶⁰⁹ Para ele, existe fraude sempre que os documentos escritos pelas partes não revelam tudo o que elas acordaram.⁶¹⁰ É justamente o que ocorre nos casos de declarações falsas ou interposições de pessoas. Emite-se recibo sem o recebimento de preço ou a prestação de serviço. Afirma-se transferir um bem, mas todos os direitos associados são retidos.

Assim, a fraude de que trata o dispositivo do CTN nada mais é do que uma modalidade de simulação com o fulcro de prejudicar terceiro,⁶¹¹ motivo pelo qual se pode afirmar que os critérios de requalificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário Brasileiro correspondem à simulação e ao dolo. No conceito de simulação, está incluída a simulação relativa ou dissimulação, com a ressalva de que a sua aplicação é condicionada à edição de lei ordinária procedimental, na forma do art. 116, parágrafo único, do CTN.

Recentemente, ao analisar a constitucionalidade desse último dispositivo, nos autos da ADI 2.446,⁶¹² o Supremo Tribunal Federal acabou por confirmar a exaustividade dos critérios de requalificação ora expostos. De um lado, o voto da Relatora, Min. Carmen Lúcia, parece ter reconhecido que a norma deste dispositivo trata da qualificação dos fatos, atos e negócios jurídicos, para a aplicação do Direito Tributário e não da atividade interpretativa. Com efeito, a Ministra deixou claro que a norma não estabelece um “espaço autorizado de interpretação econômica” e que não trata da “interpretação da lei”. De outro lado, o voto da Relatora também esclarece que a norma não representa uma vedação integral à busca de economia fiscal por meio de “vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica” que conduzam à não tributação por conta de “fato gerador cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada”.

⁶⁰⁸ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto: no direito tributário e à luz do novo Código Civil. **Revista Fórum de Direito Tributário** – RFDT. Belo Horizonte, ano 8, n. 48, nov./dez. 2010. p. 20.

⁶⁰⁹ GAMMIE, Malcolm. Tracing the Boundaries of Sham and Ramsay. In: SIMPSON, Edwin; STEWART, Miranda (ed.). **Sham Transactions**. Oxford: Oxford University, 2014. p. 213.

⁶¹⁰ *Ibidem*. p. 224.

⁶¹¹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 79.

⁶¹² STF, Tribunal Pleno, ADI 2.446, Rel. Min. Carmen Lúcia.

Esclarecidos os critérios de requalificação válidos no Direito Tributário Brasileiro, cumpre diferenciar a requalificação de um fato, conforme critérios de requalificação, de duas situações que com ela não devem ser confundidas, quais sejam: (i) a qualificação de um fato considerando a desnaturação de algum de seus elementos essenciais de eventual negócio jurídico nominalmente referido; e (ii) a qualificação de um fato aplicando-se as regras de saída de um conceito constitutivo.

Em primeiro lugar, quando existe a desnaturação dos elementos de um ato ou negócio jurídico nominalmente referidos pelas partes, muitas vezes sequer se está diante de efetiva requalificação dos fatos, havendo mero enquadramento legal. Nessa hipótese, como bem notou Ulhôa Canto, “estaremos diante de um caso comum de ilegalidade e nulidade, pura e simples”,⁶¹³ não havendo falar em normas de requalificação. Por exemplo, pense-se no caso de prestação de serviços conjuntamente com locação de bens móveis, relativamente ao qual se exige o Imposto municipal sobre Serviços (ISS) apenas no tocante às receitas atinentes à primeira atividade.⁶¹⁴ Se o contribuinte declara que 99% das suas receitas decorrem da atividade de locação de bens móveis, sobre a qual não incide o ISS, e apenas 1% decorre da atividade de prestação de serviços, sobre a qual incide o ISS, as autoridades municipais poderão apresentar provas em contrário, sem a necessidade de recorrer aos conceitos de simulação, fraude ou dolo.

Situação similar poderá ocorrer na hipótese de o contribuinte do ISS ter estabelecimentos comerciais em Municípios diversos. Nesse caso, poderá haver dúvida a respeito de qual estabelecimento configura “o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional”, na forma do art. 4º da Lei Complementar 116/03. Desse modo, se o contribuinte recolheu o imposto ao Município A, onde entendeu configurado o estabelecimento prestador, e as autoridades do Município B entendem que o estabelecimento prestador estaria localizado neste Município, estas poderão proceder ao lançamento tributário sem recorrer aos conceitos de simulação ou dolo, tratando-se, simplesmente, de divergência quanto à qualificação pautada nos critérios do referido art. 4º da LC 116/03.

Em segundo, relativamente aos conceitos constitutivos, cabe ressaltar a importância da qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos mediante a aplicação das normas de

⁶¹³ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Elisão e Evasão. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. N. 13. São Paulo: Resenha Tributária/CEUU, 1998. p. 16.

⁶¹⁴ Cf. STF, RE 626.706, com repercussão geral, rel. min. Gilmar Mendes, DJe de 24-9-2010.

saída, que definem as condições necessárias e suficientes para que a situação de fato deixe de contar como o fato institucional pertinente. As regras de saída, no caso das pessoas jurídicas, por exemplo, abrangem o desvio de finalidade e a confusão patrimonial. Embora a sociedade não possa ser simulada, as hipóteses de desvio de finalidade, confusão patrimonial e dissolução dão ensejo à desqualificação da pessoa jurídica,⁶¹⁵ ainda que para um caso específico.⁶¹⁶ Desse modo, haverá casos em que se aplicam essas regras de saída do conceito constitutivo de pessoa jurídica, deixando-se de qualificar determinada situação de fato como uma pessoa jurídica sem que se recorra aos critérios de requalificação.

Em face do exposto, a terceira categoria de critérios formais para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário corresponde aos critérios de requalificação. Trata-se de critérios de qualificação que operam em um segundo nível em relação aos demais critérios expostos, destinando-se a superar a qualificação inicialmente realizada. Assim como os critérios formais-constitutivos, os critérios de requalificação dirigem-se diretamente à atividade de qualificação, com o diferencial de fazê-lo em um segundo nível. Os principais critérios de requalificação, no Direito Tributário Brasileiro, são a simulação (em sentido amplo) e o dolo.

3.2.2 CRITÉRIOS SUBSTANCIAIS

A segunda grande categoria de critérios de qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário Brasileiro consiste nos critérios substanciais, acima definidos como critérios de qualificação externos ao Direito, que podem referir-se à moral, à economia, à política ou a qualquer outra questão.⁶¹⁷ A característica diferencial dos critérios substanciais reside em não serem derivados de fontes do Direito. Trata-se, simplesmente, de critérios que o intérprete-aplicador do Direito Tributário julga relevantes para a qualificação dos atos, fatos e negócios jurídicos.

Em face dessa definição, deve-se afastar, desde já, qualquer impressão no sentido de que a definição dos critérios substanciais como externos ao Direito importaria total negação de sua importância para a qualificação dos fatos, atos e negócios jurídicos, para a aplicação do Direito Tributário. Muitas vezes, somente existem critérios substanciais para

⁶¹⁵ ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. **A Simulação no Código Civil**. Tese de Doutorado: Universidade de São Paulo, 2014. p. 215.

⁶¹⁶ SALOMÃO FILHO, Calixto. **O Novo Direito Societário: eficácia e sustentabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 395.

⁶¹⁷ Cf. item 1.1.2.2.2.

a qualificação de fatos relevantes à aplicação de normas tributárias, de modo que a validade do seu emprego é indiscutível.

Dois exemplos ajudam a esclarecer. Primeiramente, veja-se o conceito de estabelecimento prestador, que é relevante para a determinação do Município competente para a cobrança do Imposto Municipal sobre Serviços (ISS). Conforme o art. 4º da LC 116/03, referido no tópico anterior, o estabelecimento prestador corresponde ao “local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional”. Pela interpretação desse texto normativo, conclui-se que a determinação do sujeito ativo do ISS depende da verificação do local onde o contribuinte possui “unidade econômica e profissional”. Havendo dúvidas sobre o local onde determinado contribuinte tem “unidade econômica e profissional”, não haverá alternativa senão recorrer a critérios substanciais de qualificação, uma vez que o Direito não confere critérios formais para tanto. Nesse contexto, critérios substanciais como a manutenção de pessoal, material e máquinas, a existência de estrutura gerencial, a inscrição em órgãos previdenciários, dentre outros, poderão, ou não, ser empregados para justificar a qualificação de determinada estrutura como “unidade econômica e profissional”. Veja-se que, não raro, leis ordinárias municipais preveem os critérios referidos como indicadores da existência de um estabelecimento prestador para fins de ISS.⁶¹⁸ Nessa hipótese, os critérios antes substanciais convertem-se em critérios formais, pois passam a ser chancelados por fonte do Direito, passando a ter primazia sobre outros critérios substanciais aos quais o intérprete-aplicador teria discricionariedade para recorrer.

Um segundo exemplo da relevância de critérios substanciais consiste na classificação de determinados produtos conforme a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), veiculada pelo Decreto 8.950/16. Não raro há situações em que um determinado produto pode ser enquadrado em mais de um item da referida tabela. A água, por exemplo, pode ser enquadrada no Capítulo 22, referente às “bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres” ou no Capítulo 28, que diz respeito aos “produtos químicos inorgânicos; compostos inorgânicos ou orgânicos de metais preciosos, de elementos radioativos, de metais das terras raras ou de isótopos”. Em face de determinada situação concreta, o aplicador poderá empregar critérios substanciais como a finalidade para a qual

⁶¹⁸ Cf. BARRETO, Aires. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. Atualizado por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018. p. 538-539.

se destina a água, o tipo de envasamento e suas características químicas para decidir se a qualificação deverá concluir pela natureza de bebida ou de produto químico inorgânico. Trata-se de critérios substanciais cujo emprego é absolutamente necessário em alguns casos.

Nos exemplos expostos, os critérios substanciais são empregados para a qualificação primária de fatos para a aplicação do Direito Tributário. Nesses casos, não havia critérios formais disponíveis. Contudo, quando se emprega o argumento da substância sobre a forma, não raro os critérios substanciais funcionam como critérios de requalificação de fatos anteriormente qualificados mediante critérios formais.

No caso-base, referente à aquisição de participação societária com ágio seguida de incorporação, por exemplo, afasta-se a qualificação primária, pautada em critérios formais derivados do Código Civil e da Lei de Sociedades por Ações, para efetuar-se uma requalificação conforme critérios substanciais, tais como a origem dos recursos utilizados para a aquisição da participação societária, a duração e os demais negócios jurídicos realizados pela “empresa-veículo”. Logo, no argumento da substância sobre a forma, os critérios substanciais funcionam como critérios de requalificação. Em termos de funcionalidade, os critérios substanciais aproximam-se dos critérios formais de requalificação, como a simulação e o dolo, que se destinam a superar qualificação anteriormente realizada.

Diferentemente dos critérios formais, que foram subdivididos entre critérios formais-constitutivos, critérios formais-regulativos e critérios formais de requalificação, os critérios substanciais não são passíveis de subcategorização precisa, justamente por conta de sua abertura.

Muito embora seja possível empregar critérios substanciais na qualificação primária e na requalificação, não é possível diferenciar os critérios empregados em uma ou em outra fase, haja vista que eles podem ser os mesmos. É dizer, a origem dos recursos financeiros usados para a aquisição da participação societária, a duração e as atividades da “empresa-veículo” são critérios substanciais que podem ser empregados tanto na qualificação primária (pelo próprio contribuinte, por hipótese) como na requalificação. Essa característica é fundamentalmente distinta dos critérios formais de requalificação (simulação e dolo) que, necessariamente, pressupõem uma qualificação anterior. É possível ao contribuinte, tentando antecipar critérios substanciais que poderiam vir a ser empregados pela autoridade administrativa, realizar uma qualificação primária de seus próprios atos afastando a existência de incorporação de pessoa jurídica adquirida com ágio, o que

conduziria à não amortização fiscal das contrapartidas do ágio. Contudo, não lhe é possível qualificar a própria conduta como simulação ou fraude, conceitos formais de requalificação que pressupõem falsidades. Por isso, não é viável subclassificar os critérios substanciais em critérios substanciais de qualificação e de requalificação.

Tampouco é produtivo dividir os critérios substanciais conforme a sua origem (em econômicos, morais, políticos, funcionais e outros, por exemplo), uma vez que essa subclassificação demandaria fronteiras artificiais entre as subespécies e seria de pouca utilidade. Retomando-se o exemplo da TIPI, referido acima, seria difícil determinar a natureza de critérios como a finalidade para a qual se destina a água, o tipo de envasamento e suas características químicas. Mesmo se pensar-se em exemplos mais comuns, como o emprego da “empresa-veículo”, seria incoerente classificar como econômico um critério como a duração da sociedade, cuja natureza econômica é altamente duvidosa. Essas dificuldades poderiam conduzir à multiplicação do número de subcategorias necessárias, gerando, praticamente, uma categoria por critério substancial, o que é absolutamente inútil para fins analíticos. Outra alternativa seria o emprego de categorias flexíveis para a classificação, o que seria igualmente pouco produtivo, considerando-se os fins de abrangência e precisão a que se destina a presente análise.

Desse modo, é possível concluir que os critérios substanciais, para fins da qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário, são aqueles que não derivam de fontes do Direito. Os critérios substanciais podem ser empregados na qualificação primária, inclusive quando não há critérios formais disponíveis, bem como na requalificação (hipótese do argumento da substância sobre a forma).

3.2.3 CONCLUSÃO PARCIAL

Em conclusão, pode-se afirmar que os critérios de qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário podem ser classificados em: (i) critérios formais-constitutivos, fundados em termos intermediários presentes em regras jurídicas constitutivas, que constituem formas de comportamento que não existiriam não fosse o Direito, como os conceitos de pessoa jurídica e de debênture; (ii) critérios formais-regulativos baseados em conceitos legais veiculados por regras jurídicas regulativas, que normatizam comportamentos que existiriam independentemente do Direito, para conferir-lhes determinadas consequências legais, como o conceito de royalty; (iii) critérios formais

de requalificação, que operam em um segundo nível em relação aos demais critérios expostos, destinando-se a superar a qualificação inicialmente realizada, como os conceitos de simulação e dolo; e (iv) critérios substanciais, que não derivam de fontes do Direito, podendo ser empregados tanto na qualificação primária como na requalificação de fatos em sentido amplo.

Considerando-se a funcionalidade dos critérios examinados, os critérios formais de qualificação também podem ser divididos entre critérios cuja função primária é de qualificação e critérios cuja função primária não é de qualificação. A primeira categoria abarca os critérios formais-constitutivos e os critérios de requalificação, cuja função primordial é determinar que um certo conjunto de fatos se enquadra em uma categoria jurídica (atividade de qualificação). Já a segunda categoria abarca os critérios formais-regulativos, que, muito embora possam ser usados para a qualificação, têm outras funções primárias, que são relacionadas com as próprias funções das regras a partir das quais são reconstruídos.

Em face dessa classificação, o diagrama acima exposto, que representa os elementos presentes na interpretação, na qualificação e na aplicação, pode ser complementado da seguinte forma, de maneira a refletir a classificação dos critérios de qualificação:

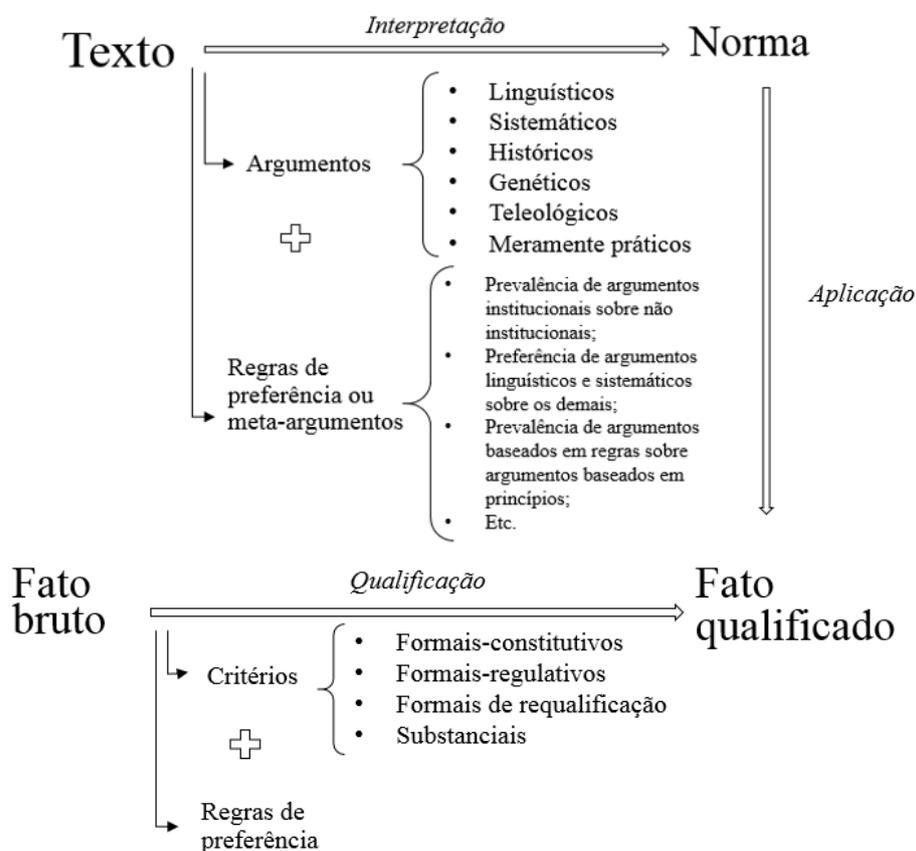


Figura 4: Critérios de qualificação (elaborada pelo autor)

A classificação dos critérios de qualificação deixa claro que o argumento da substância sobre a forma envolve um conflito entre critérios formais e critérios substanciais de qualificação, em que se aplica uma regra de preferência consoante a qual os últimos (substância) deveriam prevalecer sobre os primeiros (forma). Isenbergh está correto em afirmar que, em quase todas as leis, existe uma amálgama de referências ao mundo e de relações criadas pelo próprio Direito, de modo que o problema da forma e da substância consiste, largamente, em isolar esses dois elementos.⁶¹⁹

3.3 REGRAS DE PREVALÊNCIA ENTRE OS CRITÉRIOS DE QUALIFICAÇÃO

Em face da descrição dos elementos envolvidos na qualificação e da classificação dos critérios de qualificação, torna-se possível identificar quatro regras de prevalência entre critérios de qualificação no Direito Tributário Brasileiro. Essas regras seguem as diretrizes constitucionais examinadas no Capítulo 2, que estabelecem a prevalência, *a priori*, de critérios formais para a qualificação no âmbito do Direito Tributário.

Considerando-se a classificação mais ampla entre critérios formais e substanciais, é possível que existam os seguintes conflitos: (i) entre critérios formais (forma *versus* forma); (ii) entre critérios substanciais (substância *versus* substância); e (iii) entre critérios formais e critérios substanciais (forma *versus* substância). Por conta da natureza aberta dos critérios substanciais e da impossibilidade de sua classificação, não se vislumbram regras de prevalência adequadas para tais conflitos. Por esse motivo, as próximas sessões focam na análise dos conflitos entre critérios formais (forma *versus* forma) e entre estes e critérios substanciais (forma *versus* substância).

3.3.1 FORMA *VERSUS* FORMA

Primeiramente, cumpre analisar os conflitos entre critérios igualmente formais de qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário. Relativamente a esses conflitos, em nada auxilia a mera defesa da prevalência, *a priori*, de critérios formais sobre critérios substanciais de qualificação, com base nos princípios do

⁶¹⁹ ISENBERGH, Joseph. Musings on Form and Substance in Taxation (reviewing Federal Taxation of Income, Estates and Gifts by Boris I. Bittker). **University of Chicago Law Review**. 49, no. 3, 1982. p. 865.

Estado de Direito, democrático, da separação de poderes, da legalidade, da dignidade, da segurança jurídica, da liberdade e da igualdade.⁶²⁰ Logo, os conflitos em questão devem ser resolvidos por outros fundamentos, que decorrem da própria natureza dos diferentes tipos de critérios formais de qualificação, conforme se passa a examinar.

3.3.1.1 Critérios formais de requalificação, quando aplicáveis, prevalecem sobre os demais critérios formais

A primeira regra de preferência estabelece a prevalência dos critérios formais de requalificação (simulação e dolo), quando aplicáveis, sobre os demais critérios formais. Conforme exposto acima, os critérios formais de requalificação operam em um segundo nível, destinando-se, justamente, a superar a qualificação inicialmente realizada. O fundamento para a sua prevalência sobre os critérios formais-regulativos está, justamente, na sua função de revisão de qualificação anteriormente realizada, como se depreende do *caput* do art. 149 do CTN, que faz referência à revisão do lançamento e do parágrafo único do art. 116 do Código, que trata da desconsideração de atos e negócios jurídicos.

Se é verdade que os critérios formais de requalificação prevalecem sobre outros critérios formais somente quando são aplicáveis, então é necessário examinar em quais situações o Direito Tributário brasileiro admite a sua aplicação. Como será detalhado abaixo, de um lado, os critérios formais de requalificação podem ser aplicados para a requalificação de fatos antes qualificados com base em critérios-formais regulativos. De outro lado, no entanto, os critérios formais de requalificação são inaplicáveis para requalificação de alguns fatos qualificados com base em critérios formais-constitutivos, ainda que possam ser aplicáveis em relação a elementos declaratórios que são auxiliares a conceitos constituídos pelo Direito.

Em primeiro lugar, os critérios formais de requalificação prevalecem sobre os critérios formais-regulativos de maneira geral. A requalificação é especialmente importante quando os critérios de qualificação fazem algum tipo de referência a uma situação de fato que tenha sido objeto de declaração, usualmente escrita, por uma das partes.

Um dos exemplos mais rotineiros de aplicação de critérios formais de requalificação diz respeito à transferência de imóveis por ato oneroso, que é gravada pelo Imposto municipal sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Em face de leis municipais que

⁶²⁰ Cf. item 2.2.

determinam que a base de cálculo desse tributo corresponderá ao valor da transação, não raro os negociantes que concordaram na venda de um imóvel por R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) estabelecem, no contrato escrito, que a venda se daria por um valor muito inferior (por hipótese, R\$ 50.000,00 – cinquenta mil reais), com a finalidade de pagar menos imposto. Muito embora a cláusula contratual “preço” faça referência ao valor de R\$ 50.000,00, o montante efetivamente pago pelo adquirente ao vendedor é de R\$ 500.000,00. A falsidade está na declaração de que o preço seria R\$ 50.000,00 e não R\$ 500.000,00. O fato enquadra-se, perfeitamente, no art. 167, § 1º, II, do Código Civil, que estabelece haver simulação na hipótese de as partes fazerem constar cláusula não verdadeira de instrumento contratual. Nesse caso, o real conteúdo da cláusula que estabelece o preço da transação não foi adequadamente declarado pelas partes.

É relevante registrar que, muito embora as autoridades fiscais municipais disponham da simulação, enquanto critério formal de requalificação, para os casos de subvalorização de imóveis, vários municípios entenderam por bem editar normas específicas para combater essa situação. Por exemplo, o Município de São Paulo editou a Lei 14.256/06, estabelecendo o chamado valor venal de referência, cuja finalidade é a de garantir que o ITBI seja recolhido pelo valor de mercado do imóvel, neutralizando as possibilidades de as partes realizarem a simulação acima referida. Enquanto a requalificação precisa ser aferida em cada caso e de maneira sempre posterior ao lançamento original, o “valor venal de referência” aplica-se à generalidade dos casos, de maneira prévia ao lançamento, motivo pelo qual apresenta maior eficiência.

Contudo, nem todos os casos de simulação podem ser combatidos por meio de regras específicas, motivo pelo qual os conceitos do CTN conservam relevância. Retomando o exemplo da CIDE-royalties, referido acima,⁶²¹ há critério formal-regulativo para a qualificação de determinado ato jurídico como pagamento de royalties, segundo o qual configuram royalties os rendimentos decorrentes da “exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra” (Lei 4.506/1964, art. 22, “d”). Conforme esse conceito, os valores pagos pela exploração de direitos autorais não configuram royalties quando pagos ao próprio autor ou ao criador do bem ou obra. Imagine-se que, visando a evitar a qualificação de determinado pagamento como royalty, que daria ensejo à incidência da Contribuição de 10% do montante, conforme o art. 2º, §§ 2º e 4º da Lei 10.168/00, com redação estabelecida pela Lei 10.332/01, o contribuinte adote uma

⁶²¹ Cf. item 3.2.1.2.

simulação com interposição de pessoas. Seria o caso, por exemplo, de um estúdio norte-americano que adquire uma série de televisão de uma produtora independente e a licencia a uma emissora brasileira, mas o faz por um contrato firmado no próprio nome do autor (e não no do estúdio), visando a evitar a incidência da CIDE-royalties em relação aos respectivos pagamentos. Nesse caso, estará configurada a hipótese de simulação de que trata o art. 167, § 1º, I, do CC/02, pois os contratos aparentam “conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem”. Logo, o critério de requalificação pautado no art. 149, VII, do CTN, que justifica a conclusão de que houve pagamento de royalties, prevalecerá sobre o critério formal-regulativo pautado no art. 22, “d”, da Lei 4.506/1964, que justificaria a conclusão contrária.

Até o presente momento, focou-se em casos de requalificação de atos e negócios jurídicos anteriormente qualificados mediante critérios-formais regulativos, que são aqueles baseados em regras jurídicas regulativas, que normatizam comportamentos que existiriam independentemente do Direito. O motivo para tanto está na circunstância de os critérios de requalificação não serem aplicáveis em face de alguns critérios formais-constitutivos em si, muito embora possam ser aplicados em relação a elementos declaratórios que são auxiliares a esses conceitos.

Assim, em segundo lugar e conforme exposto,⁶²² determinados conceitos constitutivos como os conceitos de pessoa jurídica e de títulos de crédito não podem ser objeto de simulação, por serem negócios jurídicos não causais ou com forma interna.⁶²³ Nesses negócios jurídicos, não pode haver a dissonância entre a vontade real (causa interna) e o negócio externalizado (causa externa), pois o Direito constitui uma realidade independente da vontade interna. Por esse motivo, não se pode afirmar, categoricamente, que os critérios de requalificação devam prevalecer sobre os critérios formais-constitutivos, uma vez que, em muitos casos, eles não serão aplicáveis em relação a esses conceitos.

Nesse passo, duas ressalvas merecem ser feitas. Em primeiro lugar, ainda que não sejam todos, alguns atos e negócios jurídicos constitutivos (que constituem formas de comportamento que não existiriam não fosse o Direito) são passíveis de requalificação mediante os conceitos de simulação e dolo. Por exemplo, o conceito legal de propriedade, embora largamente tratado pela doutrina como um termo de status legal, termo legal

⁶²² Cf. item 3.2.1.3.

⁶²³ ASCARELLI, Tullio. **Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado**. Campinas: Bookseller, 2001. p. 178. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. v. 3. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 699. ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. **A Simulação no Código Civil**. Tese de Doutorado: Universidade de São Paulo, 2014. p. 269.

intermediário ou conceito constitutivo,⁶²⁴ é passível de simulação. É plenamente possível simular a propriedade de bens móveis por exemplo, relativamente aos quais a propriedade não se translada com o registro no Cartório de Registro de Imóveis (arts. 1.226 e 1.227 do CC/02).

Em segundo lugar, muito embora determinados conceitos constitutivos em si não possam ser objeto de simulação, como os já referidos conceitos de pessoa jurídica e de incorporação, elementos declaratórios acessórios dos atos e negócios jurídicos envolvidos podem o ser. Retomando o exemplo da aquisição de participação societária com ágio, seguida de incorporação, os conceitos de “pessoa jurídica” e de “incorporação”, expressamente referidos pelo art. 22 da Lei 12.973/14 e empregados na qualificação, não podem ser objeto de simulação. Contudo, a aplicação do dispositivo demanda desdobramento do “custo de aquisição” em valor patrimonial, mais ou menos-valias e ágio por expectativa de rentabilidade futura, na forma do art. 20 do DL 1.598/77, com redação determinada pela Lei 12.973/14. O conceito de “custo de aquisição” é passível de simulação,⁶²⁵ tanto quanto o valor de venda de um imóvel, no exemplo do ITBI, referido acima. Assim, pode-se afirmar que determinados elementos declaratórios de atos e negócios jurídicos constitutivos podem ser objeto de requalificação.

No mesmo sentido, muito embora a constituição de pessoa jurídica em si não possa ser simulada, o elemento declaratório acessório “sede” da pessoa jurídica poderá ser objeto de simulação. Conforme o art. 997, II, do Código Civil, os atos constitutivos de sociedades personificadas devem indicar a sua sede, que é o local onde serão primariamente exercidas as atividades sociais. Nesse passo, alguém pode simular que a sede da pessoa jurídica cujas cotas serão doadas esteja em um Estado com baixa alíquota do Imposto Estadual sobre Doações e Transmissões *Causa Mortis* (ITCMD), por exemplo, considerando-se que o tributo incidirá no “Estado da situação do bem” (CF/88, art. 155, § 1º, I). Haverá simulação da sede da pessoa jurídica, por exemplo, caso essa seja declarada como sendo localizada no Estado do Amazonas (cuja alíquota de ITCMD é de 2%, conforme o art. 119 da Lei Complementar Estadual 119/97), quando, em realidade, todas as deliberações e demais atos sociais ocorrem no Estado do Rio de Janeiro (cuja alíquota do tributo é de 8% para bens acima de determinado valor, conforme o art. 3º da Lei 7.786/17).

⁶²⁴ HAGE, Jaap C. The Meaning of Legal Status Words. In. HAGE, Jaap C.; PFORDTEN, Dietmar von der (eds.). **Concepts in law**. Dordrecht: Springer, 2009. P. 55-58. ROSS, Alf. Tû-tû. **Harvard law review**, 1957. p. 819.

⁶²⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. 2. ed. São Paulo: IBDT, 2020. p. 967.

Por esses motivos, a melhor expressão da regra de preferência em questão é a de que os critérios formais de requalificação, sempre que aplicáveis, devem prevalecer sobre os demais critérios formais (regulativos ou constitutivos). O aposto “sempre que aplicáveis”, além de reforçar os limites dos critérios de requalificação (como simulação e dolo), exclui a prevalência desses critérios em relação a conceitos constitutivos relativamente aos quais não se aplicam os conceitos de simulação e dolo, sem prejuízo da possibilidade de requalificação de elementos declaratórios acessórios ao conceito constitutivo em si.

3.3.1.2 Critérios formais-constitutivos prevalecem sobre critérios formais-regulativos

A segunda regra de preferência estabelece a primazia dos critérios formais-constitutivos sobre os critérios formais-regulativos. O fundamento dessa preferência está na própria natureza dos critérios formais-constitutivos, que são primariamente dirigidos à qualificação. É dizer, a preferência dos critérios formais-constitutivos em relação aos regulativos se deve ao fato de que, no primeiro caso, o legislador qualifica *direta* ou *imediatamente*, enquanto que, no segundo, ele o faz apenas *indireta* ou *mediatamente*.

Conforme exposto supra,⁶²⁶ os critérios de qualificação enquadrados como formais-constitutivos derivam de regras constitutivas, que criam novas possibilidades de comportamento, sendo representadas pela fórmula “X conta como Y no contexto C”.⁶²⁷ Uma vez aplicadas sobre determinados fatos brutos, as regras constitutivas dão ensejo a fatos institucionais, que correspondem a comportamentos constituídos por regras (*rule-constituted behavior*), não meramente comportamentos regulados por regras (*rule-regulated behavior*).⁶²⁸

A questão que se coloca consiste em determinar se, quando o Direito Tributário demanda do aplicador a qualificação de determinado fato bruto em uma categoria referente a comportamentos constituídos pelo próprio Direito, como pessoa jurídica, propriedade ou debênture, os critérios formais decorrentes dessas regras constitutivas devem, ou não, prevalecer sobre outros critérios reconstruídos a partir de normas jurídicas que eventualmente estejam disponíveis.

⁶²⁶ Cf. item 3.2.1.1.

⁶²⁷ HAGE, Jaap C. Reasoning with rules. In. **Reasoning with Rules**. Dordrecht: Springer, 1997. p. 27.

⁶²⁸ CHERRY, Christopher. Regulative rules and constitutive rules. **The Philosophical Quarterly** (1950), v. 23, n. 93, 1973. p. 309.

Essa situação tem ocorrido de maneira cada vez mais frequente, por conta dos novos critérios formais de qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos, derivados da contabilidade internacional incorporada ao Direito Privado brasileiro. Conforme exposto acima,⁶²⁹ os Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), desde que devidamente aprovados por entidades reguladoras às quais é conferida competência para regulamentar as normas de preparação das demonstrações financeiras exigidas pelo Direito Societário, funcionam como textos regulamentares das leis societárias, tanto quanto uma Instrução Normativa da RFB o é em relação à lei tributária. Desse modo, esses regulamentos do Direito Societário-contábil estão aptos a produzir razões formais para a qualificação de fatos em sentido amplo. Considerando-se a função informativa da contabilidade,⁶³⁰ que visa esclarecer os seus usuários acerca do “futuro esperado à luz do passado realizado”,⁶³¹ pode-se afirmar que os critérios de qualificação reconstruídos a partir dos textos contábeis têm a natureza de critérios formais-regulativos. Trata-se de critérios pautados em regras que não visam a criar novas formas de comportamento, mas, apenas, a regular a informação sobre comportamentos que existiriam independentemente das normas contábeis.

A título de exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 39, intitulado “Instrumentos Financeiros: Apresentação” (aprovado pela Deliberação CVM 604/09), estabelece uma série de critérios para a classificação de determinado instrumento contratual como um passivo financeiro ou como um instrumento patrimonial. Enquanto os passivos financeiros dão ensejo ao pagamento de juros, os instrumentos patrimoniais justificam o pagamento de dividendos e outras formas de distribuição do resultado da companhia. O regulamento em questão não cria as possibilidades de uma sociedade brasileira emitir instrumentos de dívidas nem instrumentos patrimoniais, mas meramente regula como essas atividades serão representadas nas demonstrações financeiras.

Contudo, por vezes pode haver conflito entre a qualificação obtida a partir dos critérios formais-regulativos da contabilidade (ou de outras normas regulativas) e a qualificação derivada de critérios formais-constitutivos. Nessa hipótese, os últimos devem

⁶²⁹ Cf. item 1.1.1.4.

⁶³⁰ ALLEY, Clinton; JAMES, Simon. The use of financial reporting standards-based accounting for the preparation of tax returns. *Int'l Tax J.*, v. 31, p. 31, 2005. p. 32. KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. As diferenças fundamentais entre o Direito Tributário e a Contabilidade Societária e os limites de suas relações. **Revista de Direito Recuperacional e de Empresa**, v. 13, 2019.

⁶³¹ CARVALHO, Nelson. Essência x Forma na Contabilidade. In. LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. Aproximações e Distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010. v. 1, p. 346.

prevalecer, pois a função das regras constitutivas é justamente estabelecer que “X conta como Y no contexto C”.⁶³² Nesses casos, em que o Direito constitui novas realidades e comportamentos, pode-se afirmar que está em jogo o que alguns autores denominam de substância legal.⁶³³

Um exemplo ajuda a esclarecer. Tomem-se as regras da Lei de Sociedades por Ações (LSA) para a emissão de debêntures. Conforme Modesto Carvalhosa, as debêntures correspondem a títulos de crédito.⁶³⁴ Trata-se de um “direito de crédito do seu titular diante da sociedade emissora, em razão de um contrato de empréstimo por ela concertado”.⁶³⁵ O autor classifica as debêntures como títulos de crédito causais de natureza imperfeita, vez que não possuem as características de autonomia e cartularidade, que são necessárias aos títulos de crédito clássicos, como o cheque.⁶³⁶ No entanto, a causa das debêntures consiste na deliberação pela assembleia geral da companhia (LSA, art. 59), seguida pela escrituração de emissão (LSA, art. 61 e 62), motivo pelo qual não existe vinculação com qualquer negócio jurídico prévio que tenha motivado a emissão das debêntures.⁶³⁷ Logo, normas que versam sobre a emissão de debêntures são regras constitutivas, que geram a possibilidade de comportamento que sem elas não existiria. É dizer, as regras da LSA estabelecem que a aprovação pela Assembleia Geral, seguida da escrituração e do registro dos respectivos títulos (“X”), “conta como” a assunção de uma dívida não vinculada à sua causa (“Y”), no contexto do Direito brasileiro (“C”). Assim, os critérios de qualificação derivados dessas normas terão a natureza de critérios formais-constitutivos.

Se a sociedade cumprir todas as condicionantes “X”, então haverá razões formais-constitutivas para qualificar o ato jurídico realizado como uma debênture. Conforme as regras da LSA (art. 56), a debênture poderá dar ensejo ao pagamento de “juros, fixos ou variáveis, participação no lucro da companhia e prêmio de reembolso”, sem que, por isso, perca a sua natureza de debênture.

Contudo, em determinadas situações, a contabilidade poderá fornecer critérios formais-regulativos conflitantes com os decorrentes da LSA. É o caso, por exemplo, de algumas debêntures que preveem o pagamento de juros atrelados aos lucros da sociedade

⁶³² HAGE, Jaap C. Reasoning with rules. *In. Reasoning with Rules*. Dordrecht: Springer, 1997. p. 27.

⁶³³ VELLA, John. Sham, tax avoidance and a ‘realistic view of facts’. *In. SIMPSON, Edwin; STEWART, Miranda. Sham Transactions*. Oxford: Oxford University, 2013. p. 269.

⁶³⁴ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à lei de sociedades anônimas*. v. 3. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 693.

⁶³⁵ *Ibidem*. p. 693.

⁶³⁶ *Ibidem*. p. 695-697.

⁶³⁷ *Ibidem*. p. 699.

emissora, como expressamente permite o art. 56 da LSA. Nesses casos, o item 17 do Pronunciamento Técnico CPC 39, referido acima, determina que o ato jurídico será classificado como um instrumento patrimonial (como se fosse uma ação) e não como uma dívida, pois, caso não haja lucros, o emitente “não pode ser obrigado a entregar caixa ou outro ativo financeiro à outra parte”.

Conforme exposto acima,⁶³⁸ a classificação dos valores pagos a partir do instrumento em questão como juros ou como distribuição de lucros é fundamental para a aplicação de diversas regras tributárias, como a dedução dos juros pagos pelo emissor do título relativamente às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime do lucro real (DL 1.598/77, art. 17, § 1º, incluído pela Lei 12.973/14) e a isenção de lucros ou dividendos, no âmbito do recebedor (Lei 9.249/95, art. 10).

Nesse conflito entre a forma-constitutiva da LSA e a forma-regulativa da contabilidade, deve prevalecer a primeira, por conta da própria função da regra constitutiva, que consiste em determinar que os procedimentos de aprovação, de escrituração e de registro das debêntures “contam como” a assunção de uma dívida no Direito brasileiro. O critério constitutivo consiste na própria conformação jurídica do fato, com uma grande gama de consequências, não podendo ser preterido em favor de critérios formais cuja função é meramente regulatória da preparação das demonstrações financeiras da empresa.

A esse respeito, Mariz de Oliveira está correto em advertir que a juridicização dos princípios e das demais normas da contabilidade se restringe ao “devido limite do alcance de cada um deles”.⁶³⁹ Os critérios formais-regulativos de qualificação advindos da contabilidade, por sua função restrita de regulamentar a preparação das demonstrações contábeis, não devem prevalecer sobre critérios formais-constitutivos, para a aplicação da norma tributária.

A mesma conclusão pode ser extrapolada para os conflitos entre critérios formais-constitutivos e outros critérios formais-regulativos que não os advindos da contabilidade. Considerando-se que as regras constitutivas visam justamente a determinar que certo evento “X conta como Y no contexto C”, elas exercem uma função qualificatória por excelência, que não pode ser preterida, para fins de qualificação, em face de razões decorrentes de normas cuja função principal é diferente. Se o Direito Civil ou Societário estabelece a possibilidade de comportamentos como a constituição de pessoa jurídica, a

⁶³⁸ Cf. item 1.2.3.

⁶³⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. 2. ed. São Paulo: IBDT, 2020. p. 1.324.

realização de incorporação ou a emissão de debêntures, não haveria sentido em preferir a qualificação pautada em outras normas, cuja finalidade é diferente. Em termos analíticos, pode-se afirmar que a finalidade das regras constitutivas é primariamente qualificatória, pois, ao estabelecer que “X conta como Y no contexto C”, elas determinam diretamente a classificação de fatos. Já as regras regulativas, muito embora possam ter finalidades classificatórias secundárias, não são precipuamente voltadas a esse objetivo, como demonstra o exemplo das normas contábeis, cujo fim primário é de regulamentar a preparação das demonstrações financeiras de modo a promover a informação dos usuários.

Se os critérios formais-regulativos pudessem se sobrepor aos formais-constitutivos, então os primeiros funcionariam como verdadeiros critérios de requalificação. Isso porque, mesmo o legislador tendo fixado uma qualificação específica, por meio de norma primariamente qualificatória (critério formal-constitutivo), o critério formal-regulativo seria utilizado pelo aplicador para fazer com que o evento X não contasse como Y no contexto C. A preferência por critérios regulativos culminaria em uma expansão das hipóteses de requalificação para além daquelas pretendidas pelo próprio legislador, que normatizou a questão por meio do CTN. Se houvesse preferência por critérios formais-regulativos, em prejuízo de critérios formais-constitutivos, então a vontade do legislador seria violada duplamente: (i) primeiro, com o afastamento da regra que foi fixada para diretamente qualificar o fato e (ii) segundo, com a expansão dos critérios legais para a requalificação de fatos.

Logo, pode-se concluir que a segunda regra de preferência, que trata de conflitos da estrutura “forma *versus* forma”, estabelece que os critérios formais-constitutivos devem prevalecer sobre os critérios formais-regulativos. Essa norma decorre da função primária qualificatória das normas constitutivas.

3.3.2 FORMA *VERSUS* SUBSTÂNCIA

Examinados os conflitos entre critérios formais de qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário, cumpre analisar os conflitos entre critérios formais e critérios substanciais. O argumento da substância sobre forma, conforme exposto,⁶⁴⁰ visa a justificar a prevalência de critérios substanciais sobre critérios formais na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário.

⁶⁴⁰ Cf. item 1.1.1.

Contudo, caso tomado como regra de preferência geral, o argumento da substância sobre a forma importaria violação aos princípios do Estado de Direito, democrático, da separação de poderes, da legalidade, da dignidade, da segurança jurídica, da liberdade e da igualdade, que estabelecem a prevalência *a priori* de razões formais na qualificação de fatos em sentido amplo para a aplicação do Direito Tributário.⁶⁴¹ Nesse contexto, o Sistema Constitucional Tributário brasileiro demanda a reconstrução de duas diferentes regras de prevalência no contexto de conflitos entre forma e substância, a cuja análise se passa.

3.3.2.1 Critérios formais-constitutivos e de requalificação prevalecem sobre critérios substanciais

A primeira regra de preferência no contexto de conflitos entre forma e substância consiste na prevalência de critérios formais-constitutivos e de requalificação sobre critérios substanciais. Conforme exposto, essas duas espécies de critérios formais derivam de regras que se dirigem diretamente à qualificação ou à requalificação, de modo que o próprio Direito demanda a sua prevalência sobre os critérios externos (substanciais).

Acima se demonstrou que diversos princípios componentes do Sistema Constitucional Tributário estabelecem a prevalência, *a priori*, de critérios formais de qualificação na aplicação do Direito Tributário Brasileiro. Conforme exposto, os princípios em questão apontam para a prevalência dos critérios formais como um todo em face de critérios substanciais, embora não excluam peremptoriamente a hipótese de haver razões em sentido contrário.⁶⁴² Entretanto, o que a regra de prevalência ora analisada determina é que a exigência normativa decorrente dos princípios em questão se aplica de maneira mais intensa quando critérios substanciais estão em conflito com critérios formais-constitutivos e critérios formais de requalificação.

Quando há critérios formais-constitutivos e de requalificação aplicáveis, os princípios do Estado de Direito, democrático, da separação de poderes, da legalidade, da dignidade, da segurança jurídica, da liberdade e da igualdade, demandam a sua prevalência em detrimento de critérios substanciais. Acima, focou-se em demonstrar como cada um desses princípios é violado pela aplicação do argumento da substância sobre a forma, especialmente por conta do caráter aberto dos critérios substanciais que podem se basear

⁶⁴¹ Cf. item 2.2.

⁶⁴² Cf. item 2.2.

em considerações de natureza moral, econômica, política, social, ou qualquer outra. O que faz com que esses mesmos princípios demandem a prevalência de critérios formais-constitutivos e de critérios formais de requalificação é a função primariamente qualificatória que exercem. Além de deverem ser preferidos em relação aos critérios externos ao Direito por conta de sua vinculação com as fontes do Direito, os critérios formais também devem ser preferidos porque o próprio Direito os emprega com a função primária de qualificar fatos, atos e negócios jurídicos.

Em primeiro lugar, o princípio do Estado de Direito demanda a prevalência dos critérios formais-constitutivos e dos critérios formais de requalificação sobre critérios substanciais, por tratar-se de critérios baseados em textos legais devidamente promulgados anteriormente aos fatos qualificados. Além disso, considerando-se que a finalidade desses critérios, conferida pelo próprio Direito, é justamente a de atuar na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos, a sua aplicação promoverá a congruência entre as decisões e as normas reconstruídas a partir dos textos jurídicos.

Em segundo lugar, o princípio democrático será promovido pela prevalência dos critérios formais-constitutivos e de requalificação, pois se estará prestigiando a decisão do parlamento democraticamente eleito acerca das normas que devem gerar critérios de qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos, em detrimento de decisões contingentes do aplicador individual.

Em terceiro lugar, o princípio da separação de poderes será promovido pela prevalência de critérios formais-constitutivos e de requalificação sobre os critérios substanciais, pois se estará resguardando a decisão do Poder Legislativo a respeito dos critérios que devem presidir a qualificação. Além disso, considerando-se que os critérios formais-constitutivos são controláveis e não se pautam em subjetivismos, a sua prevalência também resguarda o controle dos atos de qualificação pelo Poder Judiciário.

Em quarto lugar, o princípio da legalidade será realizado, uma vez que os critérios formais-constitutivos e de requalificação são critérios *intralegalidade* para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário, enquanto os critérios substanciais são *extralegalidade*. Em outras palavras, os critérios formais decorrem da lei, enquanto os critérios substanciais decorrem de qualquer espécie de consideração que não tenha sido plasmada em lei em sentido amplo.

Em quinto lugar, o princípio da segurança jurídica tem as suas demandas de calculabilidade e de cognoscibilidade promovidas pela prevalência dos critérios formais-constitutivos e de requalificação em face de critérios substanciais, pois os primeiros se

voltam primariamente à qualificação, possibilitando ao destinatário antecipar, com algum nível de precisão, o resultado da atividade classificatória no Direito Tributário. Ao antecipar os efeitos jurídicos futuros de sua conduta presente, o cidadão recorre à qualificação que deriva das normas às quais o próprio ordenamento jurídico conferiu essa função.

Em sexto lugar, o princípio da dignidade da pessoa humana é promovido pela prevalência dos critérios formais-constitutivos e de requalificação sobre os critérios substanciais, pois se subtrai da autoridade a discricionariedade relativamente à qualificação, resguardando-se a possibilidade de os contribuintes terem agência sobre os efeitos de suas próprias decisões.

Em sétimo lugar, o princípio da liberdade também é prestigiado pela preferência de critérios formais-constitutivos e de requalificação sobre os substanciais, uma vez que os primeiros conferem maior segurança quanto aos resultados da qualificação, incrementando os cursos de ação que podem ser adotados pelos contribuintes com segurança.

Em oitavo lugar, o princípio da igualdade geral é implementado pela prevalência de critérios formais-constitutivos e de requalificação sobre critérios substanciais, uma vez que, diferentemente dos últimos, os primeiros não variam de acordo com convicções e preferências dos aplicadores individuais. Desse modo, os critérios formais-constitutivos e de requalificação possibilitam maior uniformidade na qualificação de fatos para a aplicação da lei tributária do que os critérios substanciais, vez que promovem a igualdade geral.

A importância da regra de preferência de critérios formais-constitutivos e de requalificação sobre critérios substanciais, no Direito Tributário, é fundamental. De um lado, esse tipo de conflito é verificado na maior parte dos exemplos do emprego do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. De outro, a regra de preferência em questão é o extremo oposto do argumento da substância sobre a forma, que visa a justificar, justamente, a prevalência de critérios externos sobre os imediatamente baseados em fontes do Direito para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos.

Os quatro exemplos paradigmáticos do emprego do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro, examinados acima, bem demonstram essas questões.⁶⁴³

⁶⁴³ Cf. item 1.2.

O primeiro exemplo⁶⁴⁴ concerne ao emprego das chamadas “empresas-veículo”, no contexto da amortização fiscal do ágio, conforme o art. 22 da Lei 12.973/14. Nesse caso, estão em conflito critérios substanciais (duração da empresa, operações realizadas, sede e identidade dos diretores) e critérios formais-constitutivos, atinentes aos requisitos de formação de uma pessoa jurídica. Como se demonstrou acima,⁶⁴⁵ o conceito de pessoa jurídica tem natureza constitutiva, ostentando a estrutura “X conta como Y no contexto C”. Logo, todos os princípios examinados conduzem à prevalência do critério formal-constitutivo em questão, cuja função é primordialmente qualificatória, em face de critérios externos ao Direito, com naturezas variadas e sem fundamento jurídico. Logo, se uma sociedade incorpora outra entidade regularmente constituída, conforme todos os critérios jurídicos pertinentes, deve-se reconhecer a ocorrência de absorção de patrimônio de uma pessoa jurídica por outra, na forma do art. 22 da Lei 12.973/14, sendo irrelevantes critérios externos ao Direito que fundamentariam conclusão diversa.

O segundo exemplo⁶⁴⁶ diz respeito à determinação do titular de investimentos na bolsa de valores brasileiras, para fins da isenção de ganho de capital de que trata o art. 81, § 1º, da Lei 8.981/95 c/c o art. 16 da MP 2.189-49/01. Nesse caso, também está em jogo o critério formal-constitutivo relativo à personalidade jurídica de entidades estrangeiras (reconhecido pelo art. 1.134 do CC/02), face a critérios substanciais como o beneficiário final, que seria o último sócio da cadeia de participações societárias. Também neste caso, os princípios examinados demandam a prevalência dos critérios formais-constitutivos sobre critérios meramente substanciais. Se a entidade que está investindo em títulos e valores mobiliários brasileiros é uma sociedade regularmente constituída, com a satisfação de todos os critérios legais, sem desvio de finalidade nem confusão patrimonial, deve ser reconhecida a sua condição de titular dos investimentos. Nesse caso, não importam, para a qualificação da situação jurídica em questão, critérios substanciais como a identidade e a residência dos sócios da pessoa jurídica estrangeira.

O terceiro exemplo⁶⁴⁷ é atinente à dedutibilidade, relativamente às bases de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, de juros pagos em razão de debêntures, conforme a regra do art. 17, § 1º, do DL 1.598/77, incluído pela Lei 12.973/14. Neste caso, estão em conflito, de um lado, critérios formais-constitutivos com a

⁶⁴⁴ Cf. item 1.2.1.

⁶⁴⁵ Cf. item 3.2.1.1.

⁶⁴⁶ Cf. item 1.2.2.

⁶⁴⁷ Cf. item 1.2.3.

estrutura “X conta como Y no contexto C”, consistentes nos procedimentos e requisitos para a emissão de debêntures, enquanto títulos de crédito (arts. 52 a 56 da LSA). De outro lado, há critérios substanciais atinentes à forma de cálculo dos juros, à identidade do adquirente dos títulos e à modalidade de pagamento de prêmio, dentre outros. Nesse caso, se os requisitos de entrada do conceito legal de debênture estão satisfeitos, com a deliberação pela assembleia geral da companhia, seguida pela escrituração de emissão, conforme as características permitidas pela própria Lei de Sociedades por Ações, então a qualificação pautada nesses critérios formais-constitutivos deve prevalecer sobre a qualificação pautada em critérios substanciais, por força de todos os princípios listados acima.

Por fim, o quarto exemplo⁶⁴⁸ diz respeito à aplicação da regra que determina a tributação, pelo Imposto sobre a Renda, de ganho de capital auferido por estrangeiro, relativamente a “bens localizados no Brasil” (art. 26 da Lei 10.833/03). Nesse caso, estão em conflito critérios formais-constitutivos relativos à existência das pessoas jurídicas estrangeiras e seu reconhecimento pelo Direito Brasileiro (art. 1.134 do CC/02) e critérios substanciais, como o número de ativos da sociedade estrangeira, o período de sua duração e informações econômicas prestadas ao mercado. Em face dessa divergência, deve prevalecer a qualificação pautada nos critérios formais-constitutivos para determinar que o ativo alienado foi a sociedade estrangeira e não os bens que essa detinha no Brasil, pois os critérios substanciais não devem se sobrepor aos critérios formais de constituição de pessoas jurídicas, conforme os princípios analisados acima.

Desse modo, conclui-se pela regra de preferência conforme a qual os critérios formais-constitutivos e de requalificação devem prevalecer sobre critérios substanciais na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário Brasileiro. Trata-se de regra de preferência muito relevante, dada a recorrência desse tipo de conflito em casos em que se identifica a aplicação do argumento da substância sobre a forma. Nesses casos, como afirma Isenbergh, a substância somente pode ser derivada das formas criadas pelo próprio Direito.⁶⁴⁹ Em suas palavras, nessas hipóteses, “a substância é a forma e nada mais; não há direito natural de incorporações reversas triangulares”.⁶⁵⁰

⁶⁴⁸ Cf. item 1.2.4.

⁶⁴⁹ ISENBERGH, Joseph. Musings on Form and Substance in Taxation (reviewing Federal Taxation of Income, Estates and Gifts by Boris I. Bittker). **University of Chicago Law Review**. 49, no. 3, 1982. p. 879.

⁶⁵⁰ *Ibidem*. p. 879. Tradução livre. No original: “Here substance is form and little else; there is no natural law of reverse triangular mergers”.

3.3.2.2 Critérios formais-regulativos prevalecem sobre critérios substanciais, caso satisfeitas as condições de identidade, de compatibilidade de finalidade e de abrangência

A segunda regra de prevalência em conflitos entre forma e substância institui o predomínio de critérios formais-regulativos sobre critérios substanciais quando satisfeitas três condições, consistentes (i) na identidade dos conceitos de qualificação relevantes, (ii) na compatibilidade de finalidades e (iii) na abrangência do conceito regulativo.

Rigorosamente, os oito princípios que estabelecem a prevalência *a priori* dos critérios formais na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário justificam, também, a prevalência dos critérios formais-regulativos sobre os critérios substanciais. Entretanto, considerando-se que os critérios formais-regulativos não têm a função primária de qualificação, a verificação de sua aplicabilidade para a qualificação de fatos em sentido amplo, em matéria tributária, é mais delicada. Diferentemente dos critérios formais-constitutivos e dos critérios formais de requalificação, que se voltam primariamente à qualificação, os critérios formais-regulativos visam à promoção das funcionalidades específicas das normas que os preveem.

Por exemplo, retomando a hipótese da qualificação de determinado pagamento como “royalty”, para fins da incidência da CIDE-Royalties,⁶⁵¹ verifica-se que o conceito de “royalty”, constante do art. 22 da Lei 4.506/64, não busca constituir um comportamento que inexistiria se não fosse o Direito, nem a requalificar um fato já anteriormente qualificado. Trata-se de regra que visa a aclarar o conceito de royalties para o fim específico da aplicação de outras regras que tratam da base de cálculo do Imposto sobre a Renda, especialmente o art. 71 da mesma Lei 4.506/64, que estabelece critérios para a dedutibilidade de despesas com royalties. Nesse contexto, considerando-se que a qualificação de pagamentos como royalties para fins da incidência da CIDE não está no escopo imediato da norma reconstruída a partir do art. 22 da Lei 4.506/1964 e que essa última norma não visa a estabelecer um critério de qualificação de ampla aplicabilidade, deve-se divisar parâmetros para estabelecer se o critério-regulativo em questão deve ser empregado ou não à qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação da regra que instituiu a CIDE-Royalties. Indiretamente, esses parâmetros indicarão se os critérios formais-regulativos em questão devem prevalecer sobre critérios substanciais para

⁶⁵¹ Cf. item 3.2.1.2.

a qualificação de certo pagamento como royalty. São esses requisitos: (i) a identidade do critério formal-regulativo com a hipótese normativa tributária relevante; (ii) a sua finalidade primária; e (iii) a amplitude da abrangência do critério formal-regulativo em análise. Passa-se ao exame de cada um desses requisitos, cuja satisfação gradual apontará para a prevalência dos critérios formais-regulativos sobre os critérios substanciais.

Em primeiro lugar, o pressuposto da identidade visa a estabelecer a primeira conexão entre o elemento relevante da hipótese de incidência tributária e o critério formal de qualificação. No exemplo em exame, o elemento relevante da hipótese de incidência da CIDE-Royalties consiste no pagamento de “royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior” (art. 2º, § 2º, da Lei 10.168/00, com redação determinada pela Lei 10.332/01). Nesse caso, somente se cogita empregar os conceitos do art. 22 da Lei 4.506/1964 para qualificar determinado pagamento como royalty para fins da incidência tributária em questão porque ambos se referem ao termo “royalty”. A identidade entre os termos é o primeiro parâmetro para a conclusão sobre a aplicabilidade de um critério formal-regulativo para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação da norma tributária.

Isso não quer dizer que a identidade entre um elemento da hipótese de incidência tributária e um termo empregado por outra lei seja suficiente para concluir-se pela aplicabilidade de critérios de qualificação reconstruídos a partir da última lei relativamente à aplicação da norma tributária. Embora a formulação lexical seja relevante para fins da aplicação da presunção de coerência e de unicidade do ordenamento jurídico, esta poderá ser ilidida por outros elementos, como a função sistemática.⁶⁵² A identidade é pressuposto necessário, mas não suficiente para essa conclusão, pois existem dois outros pressupostos que deverão ser satisfeitos, que dizem respeito à finalidade e à abrangência do critério formal em questão.

Ademais, também não procede que a identidade deva ser absoluta para que se possa falar na prevalência de critérios formais-regulativos para a qualificação de fatos em matéria tributária. Pode haver casos em que os critérios formais sejam reconstruídos a partir de termos meramente sinônimos ou similares aos elementos da regra tributária, sem que isso importe a sua inaplicabilidade. Nesses casos, a prevalência dos critérios formais dependerá

⁶⁵² FALSITTA, Gaspare. **Corso Istituzionale di Diritto Tributario**. 7. ed. Milano: Wolters Kluwer/CEDAM, 2019, p. 108.

da satisfação, em elevado grau, dos demais pressupostos descritos (compatibilidade de finalidade e abrangência).

Em segundo lugar, deve-se examinar o critério da finalidade primária da regra a partir da qual é reconstruído o conceito regulativo relevante. Conforme visto, os conceitos formais-regulativos não se voltam primariamente à qualificação, mas visam a promover a finalidade das próprias regras a partir das quais eles são reconstruídos. O conceito de royalties do art. 22 da Lei 4.506/64, por exemplo, busca determinar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda, mais especificamente a aplicabilidade das normas sobre dedução de que trata o art. 71 da mesma lei. Trata-se de uma finalidade de natureza tributária, que se volta, mediatemente, à aferição de capacidade contributiva (ou melhor, da falta dela) por parte do sujeito pagador de royalties. Trata-se de uma função que, embora não seja idêntica, é compatível com a do próprio dispositivo que institui a CIDE-Royalties, que também é arrecadatória. Logo, em princípio, trata-se de finalidades compatíveis.

Contudo, haverá hipóteses em que a finalidade da regra a partir da qual é reconstruído o critério formal-regulativo é tão dissonante da finalidade da regra tributária que não haverá sentido em estabelecer-se a prevalência desse critério sobre critérios substanciais de qualificação. A título de exemplo, em contraste com o conceito de royalties previsto no art. 22 da Lei 4.506/64, para fins da tributação da renda, o art. 47 da Lei 9.478/97 estabelece um conceito de royalties, ao tratar da política energética nacional e da Agência Nacional do Petróleo (ANP). Conforme esse dispositivo, consideram-se royalties os pagamentos realizados “mensalmente, em moeda nacional, a partir da data de início da produção comercial de cada campo, em montante correspondente a dez por cento da produção de petróleo ou gás natural”. Em princípio, esse dispositivo poderia ser empregado para qualificar pagamentos como royalties para fins da incidência da CIDE-Royalties, pois o pressuposto de identidade de conceitos está satisfeito. Contudo, ele não apresenta qualquer afinidade com a finalidade arrecadatória da norma da CIDE-Royalties, que endereça âmbito muito mais amplo do que a exploração de petróleo. Logo, a circunstância de o conceito de royalties em questão estar previsto em lei federal não deverá ter peso especial para estabelecer a sua prevalência sobre outros conceitos substanciais, por exemplo, pois, além de o conceito da Lei 9.478/97 não ser primariamente voltado à qualificação, mas sim para concessões para exploração de petróleo, ele não apresenta compatibilidade de finalidade com o elemento relevante da norma tributária.⁶⁵³

⁶⁵³ Cf. item 2.1.3.2, sobre a finalidade das normas tributárias.

Em terceiro lugar, deve-se aferir a abrangência do critério formal-regulativo de qualificação, para determinar se este deve ser aplicado à qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação da norma tributária. Quanto maior a abrangência do critério formal-regulativo, maior será o seu potencial de aplicabilidade em face da norma tributária. O conceito de royalties do art. 22 da Lei 4.506/1964, por exemplo, possui grande abrangência, aplicando-se a qualquer pagamento que possa ser qualificado dessa maneira, para os fins específicos de tributação sobre a renda.

De maneira distinta, há conceitos formais-regulativos cuja abrangência é muito restrita, de modo a desautorizar, ou, pelo menos, enfraquecer a conclusão de que eles seriam aplicáveis à qualificação em matéria tributária. Por exemplo, a qualificação de determinado fato como “dragagem de rios, portos, canais” é relevante para a incidência do Imposto sobre Serviços (ISS), constando do subitem 7.18 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03. Nesse contexto, em caso de dúvidas a respeito do enquadramento, ou não, de determinada atividade como dragagem, alguém poderia cogitar aplicar o critério formal-regulativo constante do art. 53, § 2º, I, da Lei 12.815/13, que estabelece o seguinte conceito de dragagem: “obra ou serviço de engenharia que consiste na limpeza, desobstrução, remoção, derrocamento ou escavação de material do fundo de rios, lagos, mares, baías e canais”. Contudo, esse conceito formal-regulativo deriva de norma cujo âmbito de aplicação é restrito ao “Programa Nacional de Dragagem Portuária e Hidroviária II”, programa específico do Governo Federal no ano de 2013, tanto que o dispositivo determina que a definição se aplica “para fins do Programa de que trata o caput”. Trata-se de critério formal-regulativo cujo âmbito de aplicabilidade é muito restrito para que se possa cogitar de sua aplicação à qualificação em matéria tributária. Em face da especificidade do conceito em questão, não se pode dizer que a sua prevalência para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos, para a aplicação da norma tributária, promova os princípios da segurança jurídica, do Estado de Direito e os demais que apontam para a prevalência de critérios formais na qualificação.

Conforme se buscou demonstrar, em matéria tributária, nenhum dos três parâmetros para identificar a prevalência de um critério formal-regulativo sobre critérios substanciais para a qualificação de fatos em sentido amplo visa a funcionar como elemento cuja satisfação absoluta seja necessária ou suficiente para resposta positiva à questão. Trata-se de parâmetros que são satisfeitos em diferentes patamares e cujo grau conjunto de satisfação determinará a prevalência dos critérios formais-regulativos de qualificação sobre critérios substanciais. Em termos metafóricos, os parâmetros em questão podem ser

considerados vetores, que podem apontar em diferentes direções e cuja força pode variar, reforçar-se ou anular-se.

Veja-se que a satisfação gradual dos três pressupostos descritos não visa a determinar, diretamente, a prevalência de critérios substanciais ou de critérios formais-regulativos. Trata-se de parâmetros para identificar a aplicabilidade da regra de preferência conforme a qual os critérios formais-regulativos devem prevalecer sobre os substanciais. Sendo satisfeitos os pressupostos, então essa regra de preferência se aplicará. Caso eles não sejam satisfeitos, contudo, os critérios formais-regulativos concorrerão com os critérios substanciais em igual nível, não havendo falar em uma regra *a priori* de prevalência de critérios substanciais sobre critérios formais, uma vez que o argumento da substância sobre a forma é, *a priori*, incompatível com o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.⁶⁵⁴ Em outras palavras, ainda que critérios substanciais possam prevalecer sobre critérios formais-regulativos, desde que satisfeitos os pressupostos examinados, não se pode afirmar a permissibilidade do argumento da substância sobre a forma, que visa a estabelecer uma preferência geral por critérios substanciais em detrimento dos formais.

Desse modo, a última regra de prevalência consiste na primazia dos critérios formais-regulativos sobre critérios substanciais, para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário, sempre que satisfeitos, em elevado grau, os pressupostos de identidade de conceitos relevantes, de compatibilidade de finalidades e de abrangência. Os pressupostos em questão visam a determinar se os critérios formais-regulativos são efetivamente pertinentes para a qualificação de fatos em matéria tributária, de modo que, sendo positiva a resposta, incidirão os princípios examinados *supra*⁶⁵⁵, que demandam a prevalência de critérios formais sobre critérios substanciais.

3.3.3 CONCLUSÃO PARCIAL

Tomando-se em conta a classificação dos critérios de qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário, bem como a prevalência, *a priori*, dos critérios formais sobre os critérios substanciais, que deriva dos princípios do Estado de Direito, do democrático, da separação de poderes, da legalidade, da dignidade, da segurança

⁶⁵⁴ Cf. Capítulo 2.

⁶⁵⁵ Cf. item 2.1.

jurídica, da liberdade e da igualdade, é possível traçar quatro regras de preferência para as hipóteses de conflitos entre critérios de qualificação.

Em primeiro lugar, os critérios formais de requalificação devem prevalecer sobre os demais critérios formais (regulativos ou constitutivos), sempre que aplicáveis. A cláusula final de aplicação, além de reforçar os limites dos critérios de requalificação (como simulação e dolo), exclui a prevalência desses critérios quanto a conceitos constitutivos relativamente aos quais não se aplicam os conceitos de simulação e dolo, sem embargo da possibilidade de requalificação de elementos declaratórios acessórios ao conceito constitutivo em si.

Em segundo lugar, os critérios formais-constitutivos devem prevalecer sobre os critérios formais-regulativos, na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação da norma tributária. Isso porque os primeiros critérios exercem a função primária de qualificação, ao estabelecer que “X conta como Y no contexto C”, criando fatos institucionais que não existiriam se não fosse o Direito, enquanto os últimos não se voltam diretamente à qualificação, mas apenas regulam situações que existiriam independentemente do Direito.

Em terceiro lugar, pela aplicação direta dos princípios constitucionais referidos, os critérios formais-constitutivos e de requalificação devem prevalecer sobre critérios substanciais na qualificação de fatos em sentido amplo em matéria tributária. Essa regra de preferência é a mais relevante de todas, pois é o exato oposto do que propugna o argumento da substância sobre a forma, aplicando-se às principais situações em que se costuma defender a prevalência da substância em detrimento da forma.

Por fim, os critérios formais-regulativos devem prevalecer sobre os critérios substanciais para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos, para a aplicação do Direito Tributário, sempre que satisfeitos, em elevado grau, os pressupostos de (i) identidade de conceitos relevantes, (ii) compatibilidade de finalidades e (iii) abrangência. Os pressupostos em questão visam a assegurar a pertinência dos critérios formais-regulativos para a qualificação em matéria tributária, atraindo a incidência da preferência encerrada pelos princípios referidos acima.

Em face do exposto, o diagrama traçado em seções precedentes pode ser finalizado da seguinte maneira:

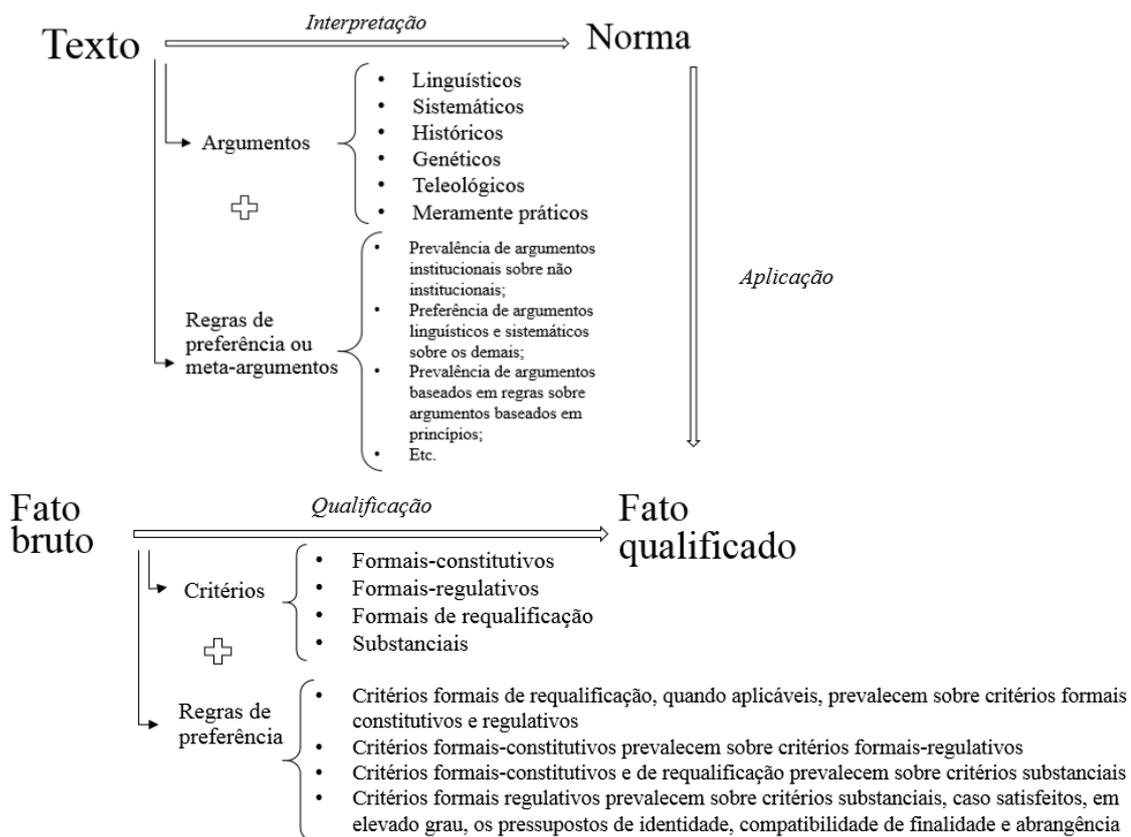


Figura 5: Regras de prevalência de qualificação (elaborada pelo autor)

Muito embora a classificação dos critérios de qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos tenha natureza descritiva, as regras de prevalência ora expostas são eminentemente normativas. O seu conteúdo deriva dos princípios constitucionais examinados no Capítulo 2, bem como dos critérios de requalificação admitidos pelo Direito Tributário Brasileiro, em sua atual configuração. Logo, modificações constitucionais e legais podem acarretar mudanças nas regras de preferência expostas, considerando-se a sua natureza contingente relativamente às fontes do Direito de nível constitucional.

CONCLUSÕES

1. O argumento da substância sobre a forma pode ser definido como a proposição que visa a justificar a prevalência de critérios externos ao Direito em detrimento de critérios imediatamente baseados em fontes do Direito, para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos, para a aplicação do Direito Tributário.

1.1 Nesta definição, a qualificação corresponde à atividade destinada a apurar se determinada situação pertence à categoria relevante para o fito de aplicação de uma norma jurídica. Trata-se de operação distinta da interpretação dos textos jurídicos, pois, muito embora a qualificação dos fatos dependa da interpretação de textos jurídicos e da reconstrução *de normas*, isso não significa que ela dependa unicamente da interpretação *da norma* que será aplicada;

1.2 Em que pese a definição traçada neste trabalho não seja a única possível para o argumento da substância sobre a forma e não encerre as modalidades de emprego linguisticamente adequado da expressão “substância sobre a forma” no Direito Tributário, trata-se de acepção relevante (caso central do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário), que não pode ser reduzida a outras categorias próximas;

1.3 A definição do argumento da substância sobre a forma ora traçada não incorre em petição de princípio, pois ela não pressupõe a tese normativa exposta neste trabalho. Com efeito, a definição exposta é completamente independente da permissibilidade ou da proibição do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro, pois a eventual existência de uma norma válida que permita o emprego deste argumento não transforma todas os possíveis critérios substanciais em critérios jurídicos, mas apenas determina a permissibilidade do emprego dos critérios substanciais para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos. Em outras palavras, a eventual permissibilidade do emprego de determinado critério não imediatamente fundado em fonte do Direito para fins da qualificação de fatos não implica a transformação desse critério em um critério jurídico. Jurídicos são apenas os critérios imediatamente fundados em fontes do Direito;

1.4 A definição em questão permite concluir que o recurso à contabilidade societária, para fins da qualificação de atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário, não consubstancia argumentação da substância sobre a forma. As normas contábeis são reconstruídas a partir de fontes do Direito, de modo que os critérios de qualificação que delas derivam são critérios formais. Logo, havendo descompasso entre a qualificação pautada no Direito Civil, por exemplo, e no Direito Contábil, haverá vera contraposição entre forma e forma, não entre forma e substância;

1.5 De maneira similar, a definição permite diferenciar o argumento da substância sobre a forma da discussão sobre a autonomia do Direito Tributário, em relação ao Direito Privado. Enquanto esta última polêmica, no que respeita aos conceitos de Direito Tributário em que há referência implícita ao conceito de Direito Civil, atine à interpretação do texto jurídico, a substância sobre a forma diz respeito à qualificação dos fatos, operação logicamente posterior. A diferença consiste em problematizar-se os requisitos necessários e suficientes do conceito normativo (interpretação) ou o enquadramento da situação fática nesses requisitos, que se dá por meio de critérios (qualificação). A suposição de que a problematização encerraria uma vez identificado o conceito legal desconsidera a possibilidade de problematização ulterior, que é justamente o que caracteriza a fase de qualificação;

1.6 A definição esposada permite diferenciar o argumento da substância sobre a forma no âmbito do Direito Tributário Brasileiro das seguintes acepções da expressão “substância sobre a forma”: (i) a derrotabilidade das regras em face de sua justificativa; (ii) a rejeição do nominalismo (qualificação dos atos e negócios jurídicos baseada exclusivamente no nome conferido pelas partes); e (iii) a prevalência da verdade material sobre a verdade formal, no âmbito de procedimentos administrativos ou judiciais;

1.7 A acepção de “forma” presente na definição do argumento da substância sobre a forma é mais ampla do que o conceito de forma como elementos essenciais do negócio jurídico (adotado no âmbito do abuso de formas), o qual, por sua vez, é mais amplo do que o conceito de forma como pressuposto de validade ou existência de um ato ou negócio jurídico (adotado no Direito Privado e no Direito Processual);

1.8 Exemplos da aplicação do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro envolvem, dentre outras hipóteses, a prevalência de critérios substanciais sobre critérios formais para: (i) a qualificação de situação como de incorporação de sociedade, para fins da dedutibilidade das contrapartidas de amortização do ágio (art. 22 da Lei 12.973/14); (ii) a qualificação de sujeito como proprietário de investimentos na bolsa de valores brasileira, para fins da aplicação da isenção de que trata o art. 81, § 1º, da Lei 8.981/95 c/c o art. 16 da MP 2.189-49/01; (iii) a qualificação de valores pagos em razão de debêntures participativas, como juros, na forma do art. 17, § 1º, do DL 1.598/77; e (iv) a qualificação de sociedade estrangeira como ativo brasileiro, para fins do art. 26 da Lei 10.833/03.

2. O exame de três justificativas propugnadas pela doutrina para a permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro demonstra a improcedência de cada uma delas.

2.1 O argumento da acepção ampla de simulação, que visa a justificar a permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro, parte de premissas falsas, no sentido de que não haveria critérios jurídicos para determinar a ocorrência de simulação ou de que os juízes deveriam decidir conforme suas convicções pessoais. Além disso, a sua conclusão é incoerente, pois incorpora critérios ainda mais subjetivos, ambíguos, genéricos e inseguros que aqueles que critica por conta dessas mesmas características;

2.2 O argumento que pretende justificar a permissibilidade da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro com fundamento na capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º) incide na falácia das falsas alternativas, ao sustentar que a única opção à compreensão de que a capacidade contributiva seria princípio meramente programático seria considerá-la diretamente voltada ao intérprete. Nesse passo, o argumento é incompatível com a interpretação linguística e sistemática mais coerente do art. 145, § 1º, da CF/88, conforme a qual a capacidade contributiva é norma constitucional diretamente voltada à atividade legiferante, que gera direitos ao jurisdicionado e que não encerra, propriamente, um estado de coisas preferido pela Constituição;

2.3 O argumento da consideração econômica como interpretação teleológica não logra fundamentar a permissibilidade do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. Primeiramente, a impossibilidade analítica da confluência entre a interpretação dos textos e a qualificação dos fatos resulta na impossibilidade de se afirmar que a consideração econômica da norma implicaria a consideração econômica do fato, que configura espécie de argumento da substância sobre a forma. Em segundo, a premissa de que a interpretação teleológica das normas impositivas conduziria à sua consideração econômica somente seria verdadeira caso se pudesse derivar da Constituição Federal um dever de tributação de todas as manifestações de capacidade contributiva, o que não é o caso. Em terceiro, o argumento apresenta uma contradição interna, ao desconsiderar o papel de coordenação exercido pelas estipulações legais e sua conexão com a promoção da igualdade;

2.4 A análise desses três argumentos demonstra, de um lado, que a definição do argumento da substância sobre a forma traçada neste trabalho é completamente independente da permissibilidade ou da proibição do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário Brasileiro. De outro lado, sua análise demonstra que o fundamento da permissibilidade ou proibição do argumento da substância sobre a forma, no Direito Tributário Brasileiro, deve ser buscado na Constituição Federal;

3. O exame de oito princípios fundamentais positivados na Constituição Federal de 1988 permite concluir pela prevalência, *a priori*, de critérios de qualificação diretamente baseados em fontes do Direito em prejuízo de critérios externos, para a qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos, para a aplicação do Direito Tributário. Como os critérios substanciais podem se basear na moral, na economia, na política, nas instituições ou em *qualquer outra* consideração, eles implicam delegação de discricionariedade forte para o agente aplicador das normas. Essa característica do argumento da substância sobre a forma o torna incompatível com diversos princípios fundantes do Sistema Constitucional Tributário.

3.1 O princípio do Estado de Direito é violado pelo emprego do argumento da substância sobre a forma, uma vez que a sua assistemática e a ausência de fundamentação em textos jurídicos implica indevida restrição das exigências de

promulgação dos textos legais, de não retroatividade das normas e de congruência entre as decisões e as normas reconstruídas a partir dos textos promulgados;

3.2 O princípio democrático é violado pelo argumento da substância sobre a forma, ao retirar-se a decisão sobre a qualificação dos fatos do parlamento democraticamente eleito, atribuindo-a ao aplicador contingente individual, conforme critérios baseados exclusivamente em concepções particulares, ainda que bem fundamentadas em razões econômicas, por exemplo;

3.3 O princípio da separação de poderes é violado pelo argumento da substância sobre a forma, ao se deslocarem os foros decisórios sobre a tributação do Poder Legislativo para o Poder Executivo, impedindo-se o efetivo controle do Poder Judiciário sobre os atos de aplicação do Direito Tributário. Quando disponíveis critérios formais adequados para a qualificação dos fatos, atos e negócios jurídicos, a única opção condizente com o princípio da separação de poderes consiste no reconhecimento da proibição da aplicação do argumento da substância sobre a forma em matéria tributária;

3.4 O princípio da legalidade é violado pelo argumento da substância sobre a forma, vez que transforma os problemas da pertinência e da adscrição de significados na fase de qualificação em questões *extra legalidade*, tornando o intérprete-aplicador o efetivo agente encarregado da decisão mais relevante na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos, para a aplicação das normas tributárias, função essa que a Constituição atribui à lei;

3.5 O princípio da segurança jurídica, em suas exigências de calculabilidade e cognoscibilidade, é violado pelo argumento da substância sobre a forma, dado o elevado grau de subjetividade dos critérios substanciais de qualificação, que resulta na imprevisibilidade das consequências jurídico-tributárias das ações tomadas pelos cidadãos;

3.6 O princípio da dignidade da pessoa humana é violado pelo argumento da substância sobre a forma, por conta da indevida restrição à autonomia dos indivíduos para tomar decisões e ter responsabilidade sobre elas. Os critérios substanciais

colocam o contribuinte em condição de sujeição relativamente à posterior escolha discricionária da autoridade administrativa, negando a sua condição de agente autônomo, apto a fazer as próprias escolhas e suportar responsabilidade sobre elas;

3.7 O princípio da liberdade é violado pelo emprego do argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário, pois se reduz, *pro tanto*, os cursos de ação que os contribuintes podem adotar com segurança, submetendo-os ao domínio de outros cidadãos, as autoridades fiscais;

3.8 Por fim, o princípio da igualdade geral é violado pelo argumento da substância sobre a forma, pois os critérios substanciais de qualificação variam conforme as idiossincrasias das autoridades fiscais, quebrando-se qualquer uniformidade na aplicação do Direito Tributário, que seria melhor promovida pelo emprego de critérios formais, que apresentam maior fixidez (embora não garantam previsibilidade absoluta) por serem reconstruídos a partir de fontes do Direito;

3.8 Considerando-se que todas as normas analisadas possuem a estrutura de princípios, sua pretensão de contribuição à decisão final é meramente concorrente e parcial. Por isso, os princípios analisados implicam preferência *prima facie* dos critérios formais de qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos, para a aplicação do Direito Tributário. Essa preferência, contudo, poderá, em tese, ser afastada mediante outras considerações.

4. Assim como a interpretação de textos jurídicos para a reconstrução de normas, a qualificação de fatos para a aplicação de normas demanda justificação por uma série de argumentos ou critérios, sendo necessário identificar regras de preferência entre eles.

4.1 Para os presentes fins, os argumentos ou critérios de qualificação devem ser classificados em: (i) critérios formais-constitutivos, fundados em termos intermediários presentes em regras jurídicas constitutivas, que constituem formas de comportamento que não existiriam não fosse o Direito, como os conceitos de pessoa jurídica e debênture; (ii) critérios formais-regulativos, baseados em conceitos legais veiculados por regras jurídicas regulativas, que normatizam comportamentos que existiriam independentemente do Direito, para conferir-lhes determinadas

consequências legais, como o conceito de royalty; (iii) critérios formais de requalificação, que operam em um segundo nível em relação aos demais critérios expostos, destinando-se a superar a qualificação inicialmente realizada, como os conceitos de simulação e dolo; e (iv) critérios substanciais, que não derivam de fontes do Direito, podendo ser empregados tanto na qualificação primária como na requalificação de fatos em sentido amplo;

4.2 Considerando-se a classificação traçada, bem como as condicionantes do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, divisam-se as seguintes regras de prevalência entre os critérios de qualificação, nos conflitos da estrutura “forma *versus* forma”: (i) os critérios formais de requalificação, como simulação e dolo, sempre que aplicáveis, devem prevalecer sobre os demais critérios formais (regulativos ou constitutivos), por conta de sua finalidade; e (ii) os critérios formais-constitutivos devem prevalecer sobre os critérios formais-regulativos, por serem os primeiros primariamente qualificatórios. O segundo conflito é recorrente em relação a critérios formais-regulativos derivados da contabilidade, que devem ser preteridos em favor de critérios formais-constitutivos;

4.3 Relativamente aos conflitos entre critérios de qualificação com a estrutura “forma *versus* substância”, apresentam-se as seguintes regras de preferência: (i) os critérios formais-constitutivos e os critérios formais de requalificação devem prevalecer sobre os critérios substanciais, por força dos princípios constitucionais que estabelecem a prevalência *a priori* da forma, os quais se aplicam de maneira mais intensa aos critérios em questão, considerando-se a sua função primária qualificatória; (ii) os critérios formais-regulativos devem prevalecer sobre os critérios substanciais, também por força dos princípios referidos, sempre que satisfeitos, em elevado grau, os pressupostos de identidade de conceitos relevantes, de compatibilidade de finalidades e de abrangência;

4.4 Por fim, o exame empreendido permite a conclusão de que o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro não alberga, em nenhum âmbito, uma norma de preferência com o conteúdo do argumento da substância sobre a forma, conforme o qual devam prevalecer critérios externos sobre os imediatamente fundados em fontes do Direito, para a qualificação de fatos em sentido amplo para a aplicação de normas

tributárias. Pelo contrário, conforme se buscou demonstrar, as regras de prevalência efetivamente válidas no ordenamento nacional prescrevem em sentido contrário. Quando o conflito é entre critérios formais-constitutivos ou de requalificação e critérios substanciais, os primeiros devem prevalecer. Quando o conflito é entre critérios formais-regulativos e critérios substanciais, os primeiros devem prevalecer, desde que satisfeitos os pressupostos de identidade, de compatibilidade de finalidades e de abrangência. Em nenhum caso, porém, é válida regra de preferência que determine a prevalência de critérios substanciais sobre critérios formais. Isso até poderá ocorrer, em casos envolvendo critérios formais-regulativos em que não sejam satisfeitos os pressupostos expostos. Mas não há uma regra de prevalência que determine esse resultado. Em outras palavras, o ordenamento jurídico brasileiro não alberga o argumento da prevalência da substância sobre a forma.

TESES

1. O argumento da substância sobre a forma corresponde à proposição que visa a justificar a prevalência de critérios externos ao Direito em detrimento de critérios imediatamente baseados em fontes do Direito, para fins da qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos, para a aplicação do Direito Tributário.

2. O Sistema Constitucional Tributário Brasileiro exige a prevalência *a priori* de critérios formais sobre critérios substanciais na qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos, para a aplicação do Direito Tributário. Em termos mais específicos, essa exigência implica as seguintes regras de preferência: (i) critérios formais de requalificação, sempre que aplicáveis, devem prevalecer sobre os demais critérios formais (regulativos ou constitutivos); (ii) os critérios formais-constitutivos devem prevalecer sobre os critérios formais-regulativos; (iii) os critérios formais-constitutivos e os critérios formais de requalificação devem prevalecer sobre os critérios substanciais; e (iv) os critérios formais-regulativos devem prevalecer sobre critérios substanciais, sempre que satisfeitos, em elevado grau, os pressupostos de identidade de conceitos relevantes, compatibilidade de finalidades e abrangência.

3. Como consequência da tese anterior, conclui-se que o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro não alberga, em nenhum âmbito, uma norma de preferência com o conteúdo do argumento da substância sobre a forma, conforme a qual devam prevalecer critérios externos sobre critérios imediatamente fundados em fontes do Direito para a qualificação de fatos em sentido amplo para a aplicação de normas tributárias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AARNIO, Aulis. **Essays on the Doctrinal Study of Law**. Heidelberg: Springer, 2011.
- _____. **The Rational as Reasonable**. A Treatise on Legal Justification. Dordrecht: D. Reidel, 1984.
- ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ADEODATO, João Maurício. **Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ALEXANDER, Larry; SHERWIN, Emily. **The rule of rules: Morality, rules, and the dilemmas of law**. Durham: Duke University, 2001.
- ALEXY, Robert. On the structure of legal principles. **Ratio Juris**. Vol. 13. n. 3.p.294-304 Setembro, 2000.
- _____. **Teoria da Argumentação Jurídica: a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica**. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- _____. The weight formula. **Studies in the Philosophy of Law**, v. 3, 2007.
- ALLEY, Clinton; JAMES, Simon. The use of financial reporting standards-based accounting for the preparation of tax returns. **Int'l Tax J.**, v. 31, p. 31, 2005.
- ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. Atos administrativos normativos: algumas questões. *In*: MEDAUAR, Odete; SCHIRATO, Vitor Rhein (coord.). **Os caminhos do ato administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- AMAYA, Amalia. **The Tapestry of Reason**. An Inquiry into the Nature of Coherence and its Role in Legal Argument. Oxford: Hart, 2017.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. **A Simulação no Código Civil**. Tese de Doutorado: Universidade de São Paulo, 2014.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da Norma Tributária**. São Paulo: MP, 2006.
- ANSCOMBE, Gertrude Elizabeth Margaret. On brute facts. **Analysis**, v. 18, n. 3, 1958.
- ARISTÓTELES. **Metafísica**. 2. ed. Tradução Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2012.

- ASCARELLI, Tullio. **Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado**. Campinas: Bookseller, 2001.
- ATIENZA, Manuel. **Curso de Argumentación Jurídica**. Madrid: Trotta, 2013.
- ATIYAH, P. S.; SUMMERS, Robert. **Form and substance in Anglo-american Law**. A comparative Study of Legal Reasoning, Legal Theory, and Legal Institutions. Oxford: Claredon, 1987.
- ÁVILA, Humberto. Aspectos Polêmicos do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer natureza. *In*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Grupos Econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015.
- _____. **Competências Tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.
- _____. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019.
- _____. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Direito Tributário Atual**, vol. 29, 2013. p. 195.
- _____. Legalidade Tributária Multidimensional. *In*. FERRAZ, Roberto. (coord.) **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- _____. Limites à tributação com base na solidariedade social. *In*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (Coords). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.
- _____. Planejamento tributário. Conferência. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007.
- _____. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. Teoria da prova: standards de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *In*. **Revista de Processo**. Ano 43, v. 282. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.
- _____. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- _____. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. Teoria giuridica dell'argomentazione. *In*: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Org.). **Analisi e Diritto**. Madri: Marcial Pons, 2012.
- AVI-YONAH, Reuven; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. **Global perspectives on income taxation law**. Oxford University Press, 2010.

- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BANKMAN, Joseph e GRIFFITH, Thomas. Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation. *In*. CARON, Paul L., BURKE, Karen C., McCOUCH, Grayson M.P. (coords). **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997.
- BARRETO, Aires. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. Atualizado por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.
- BARRETO, Paulo Ayres; KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. O Regime Brasileiro de Tributação de Investidores Estrangeiros: Incoerências e Inseguranças. *In*. SAUNDERS, Ana Paula; MURAYAMA, Janssen, TERCOTTI, Maurício; BATISTA, Michel Siqueira. **Estudos de Tributação Internacional**. V. 2. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BEERS, Deborah M.. Host Country. United States. *In*. **Host Country Taxation of Tax-Motivated Transactions: The Economic Substance Doctrine**. Arlington: BNA International, 2010.
- BEHRENDT, Okko. Formality and substance in classical Roman law. *In*. KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems**. *Festschrift* for Robert S. Summers. Berlin: Duncker & Humblot, 1994.
- BELL, John. Comparing Public Law. *In*. JACKSON, Vicki. TUSHNET, Mark. **Comparative Constitutional Law**. 3. ed. New York: Foundation, 2016.
- BERLIN, Isaiah. Two Concepts of Liberty. *In*. **Four Essays on Liberty**. Oxford: Oxford University, 1969.
- BEVILACQUA, Clóvis. **Teoria Geral do Direito Civil**. Campinas: Red, 1999.
- BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e Direito: a Nova Relação. *In*. LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. Aproximações e Distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010. V. 1.
- BLACK, Julia. Forms and paradoxes of principles-based regulation. **Capital Markets Law Journal**. 3, no. 4, 2008.

- BLUM, Walter J.; KALVEN, Jr., Harry. The Uneasy Case for Progressive Taxation. *In*. CARON, Paul L., BURKE, Karen C.; McCOUCH, Grayson M.P (cords). Progressive Taxation. *In*. CARON, Paul L., BURKE, Karen C.. McCOUCH, Grayson M.P. (cords). **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997.
- BLUMENSTEIN, Ernst. **Sistema di diritto delle imposte**. Tradução Francesco Forte. Milano: Giuffrè, 1954.
- BRAZUNA, José Luís Ribeiro. A consideração econômica e o abuso de formas no Direito Tributário Brasileiro. *In*. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, ano 4, n. 20, mar. / abr. 2006.
- BUHLER, Ottmar. **Principios de Derecho Internacional Tributario**. Trad. Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.
- CALABRESI, Guido. **A Common Law for the Age of Statutes**. Cambridge: Harvard University, 1982.
- CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CALLARI, Francesco. **La revisione**. La giustizia penale tra forma e sostanza. 2. ed. Torino: G. Giappichelli, 2012.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1987.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Elisão e Evasão. *In*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. N. 13. São Paulo: Resenha Tributária/CEUU, 1998.
- CARF, Acórdão 1402-001.404. 2ª TO, 4ª C., 1ª Sejul. Sessão de 09/07/2013.
- _____. Acórdão 1402-001.404. 2ª TO, 4ª C., 1ª Sejul., Sessão de 09/07/2013
- _____. Acórdão 1402002.152, sessão de 06 de abril de 2016.
- _____. Acórdão 1402-002.513, 2ª TO, 4ª C., 1ª Sejul, sessão de 17/05/2017.
- _____. Acórdão 2201-002.666, 1ª TO, 2ª C., 2ª Sejul, sessão 10.02.2015.
- _____. Acórdão 2402-003.813, 2ª TO, 4ª C, 2ª Sejul, sessão de 16/10/2013.
- _____. Acórdão 9101-002.213, sessão de 3 de fevereiro de 2016.
- _____. Acórdão 2402-003.813, 2ª TO, 4ª C, 2ª Sejul, sessão de 16/10/2013.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARTER, Ian. **A Measure of Freedom**. Oxford: Oxford University, 1999.

- CARVALHO, João Rafael Gândara de. **Forma e Substância no Direito Tributário**. Legalidade, Capacidade Contributiva e Planejamento Fiscal. São Paulo: Almedina, 2016.
- CARVALHO, Nelson. Essência x Forma na Contabilidade. In. LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. Aproximações e Distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010. v. 1.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos. In. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 105, jan/dez 2010.
- CARVALHO SANTOS, J. M. de. **Código Civil Brasileiro Interpretado**. Parte Geral, V. II. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958.
- CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2017.
- _____. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. v. 3. São Paulo: Saraiva, 2017.
- CHARNESKI, Heron. **Normas Internacionais de Contabilidade e Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2018.
- CHERRY, Christopher. Regulative rules and constitutive rules. **The Philosophical Quarterly** (1950), v. 23, n. 93, 1973.
- CHIASSONI, Pierluigi. **Interpretation without Truth**. Cham: Springer International, 2019.
- _____. Las cláusulas generales, entre teoría analítica y dogmática jurídica. **Revista de Derecho Privado**. Nº 21. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. 2011.
- _____. **Tecnica dell'interpretazione giuridica**. Il Mulino, 2007.
- CHRISTIANO, Thomas. **The constitution of equality: Democratic authority and its limits**. Oxford University, 2008.
- CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- COLEMAN, Jules. **The Practice of Principle: In defense of a Pragmatist Approach to Legal Theory**. London: Oxford, 2003.
- COMPARATO, Fábio Konder. **O Poder de Controle na Sociedade Anônima**. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

- CONTE, Amedeo G. Regola Constitutiva, Condizione, Antinomia. In: SCARPELLI, Uberto. **La teoria generale del diritto. Problemi e tendenze attuali**. Studi dedicati a Norberto Bobbio. Milano: Comunità, 1983.
- COOK, Allan. Requirement for a true and fair view – A UK standard-setter’s perspective. **European Accounting Review**, 6 (4), 1997.
- COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (Coords.). **Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017.
- CSRF, Acórdão 9101-002.213, sessão de 3 de fevereiro de 2016.
- CUMMINGS JUNIOR, Jasper L. **The Supreme Court, Federal Taxation, and the Constitution**. Washington: American Bar Association, 2013.
- CUMYN, Michelle; GOSSELIN, Frederic. Les Categories Juridiques et la Qualification: Une Approche Cognitive. **McGill Law Journal**, vol. 62, no. 2, 2016. p. 362.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- _____. Tipo ou conceito no Direito Tributário? In: **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**. Belo Horizonte, nº 31 (30/31), 1987/1988.
- DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro**. Dissertação de mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2017.
- DIAS, Karem Jureidini *et al.* **Ágio**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. VASCONCELOS, Breno Ferreira; SILVA, Daniel Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (coord.). **Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF**. São Paulo: Max Limonad/FGV Direito SP, 2016.
- DONALDSON, J. Bruce. When Substance-Over-Form Argument is Available to the Taxpayer. **Marquette Law Review**. 48, 1964.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 116. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros/ICET, 2016.
- DWORKIN, Ronald. Hart's postscript and the character of political philosophy. **Oxford Journal of Legal Studies**, v. 24, n. 1, 2004.
- _____. **Law's Empire**. Cambridge: Belknap, 1986.
- _____. The model of rules. **The University of Chicago Law Review**. 35(1), 1967.

- ECO, Umberto. Superinterpretando textos. *In.* ECO, Umberto. **Interpretação e superinterpretação**. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.
- ESTLUND, David. **Democratic Authority**. A Philosophical Framework. Princeton: Princeton University, 2008.
- EVANS, Jim. Aristotle's Theory of Ethic. *In.* KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems**. *Festschrift* for Robert S. Summers. Berlin: Duncker & Humblot, 1994.
- FAGUNDES, Miguel Seabra. **O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **O Fato Gerador da Obrigação Tributária**. São Paulo: Ed. Financeiras, 1964.
- FALSITTA, Gaspare. **Corso Istituzionale di Diritto Tributario**. 7. ed. Milano: Wolters Kluwer/CEDAM, 2019.
- FARIA, Aline Cardoso de. Planejamento Tributário e Compliance: Aspectos Relevantes na Tributação do Agronegócio Brasileiro. *In.* GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio Andre. **Planejamento Tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.
- FERRARA, Francesco. **A Simulação dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 1939.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **A Ciência do Direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- _____. **Direito Constitucional**. Liberdade de fumar, Privacidade, Estado, Direitos Humanos e outros temas. São Paulo: Manole, 2007.
- _____. **Introdução ao Estudo do Direito**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- _____. Simulação e negócio jurídico indireto: no direito tributário e à luz do novo Código Civil. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 8, n. 48, nov./dez. 2010.
- FINNIS, John. **Natural Law and Natural Rights**. 2. ed. Oxford: Oxford University, 2011.
- FOLLONI, André. Planejamento Tributário e Norma Antielisiva no Direito Tributário Brasileiro. *In.* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros/ICET, 2016.
- FONSECA, Fernando Daniel Moura. **Imposto sobre a Renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- FULLER, Lon. **The Morality of Law**. New Haven: Yale University, 1994.

- GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. Dissertação de Mestrado: USP, 2019.
- GAMMIE, Malcolm. Tracing the Boundaries of Sham and Ramsay. *In*. SIMPSON, Edwin; STEWART, Miranda (ed.). **Sham Transactions**. Oxford: Oxford University, 2014.
- GARDNER, John. **Law as a leap of faith: essays on law in general**. Oxford: Oxford University, 2012.
- GASSNER, Wolfgang. Austria. *In*. **Cahiers de droit fiscal international: Form and substance in tax law**, v. 87a. Hague: Kluwer Law International, 2002.
- GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração de Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GODOI, Marciano Seabra de. Caso Unilever. Desmembramento do objeto social e sua atribuição a outras pessoas jurídicas, Tendo como único motivo a redução de tributos. Uso e abuso desta antiga forma de planejamento tributário, à luz dos possíveis conceitos de simulação. *In*. GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio Andre. **Planejamento Tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.
- _____. Planejamento Tributário. *In*. MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros/ICET, 2016.
- GOMETZ, Gianmarco. **La certezza giuridica come prevedibilità**. Torino: G. Giappichelli, 2005.
- GRANDINETTI, Mario. Brevi considerazioni sulla pluralità dei regimi contabili e sul diferente trattamento fiscale in ambito IRES. *In*. SACHETTO, Claudio. **Profili fiscali dell'applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS**. Torino: Rubbettino, 2012.
- GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juizes** (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). São Paulo: Malheiros, 2014.
- GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. *In*. **Revista da PFGN**. Ano I, n. 1, jan./jun. 2011.
- _____. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- _____. Solidariedade Social e Tributação. *In*. GRECO, Marco Aurélio. GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.
- GREEN, Leslie. Law, Co-Ordination and the Common Good. **Oxford Journal of Legal Studies**, vol. 3, no. 3, 1983.

- GUASTINI, Riccardo. *Cognitivismo Ludico e Regole Constitutive*. In: SCARPELLI, Uberto. **La teoria generale del diritto. Problemi e tendenze attuali**. Studi dedicati a Norberto Bobbio. Milano: Comunità, 1983.
- _____. **Filosofia del diritto positivo**: lezione a cura di vito velluzzi. Torino: Giappichelli, 2017.
- _____. **Interpretare e argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011.
- GUTMANN, Daniel et al. The impact of ATAD on domestic systems: a comparative survey. **European taxation**, v. 57, n. 1, 2017.
- HABERMAS, Jürgen. **Staatsbürgerschaft und nationale Identität**: Überlegungen zur europäischen Zukunft. Erker, 1991.
- HAGE, Jaap C. **Construction or Reconstruction?** On the function of argumentation in the Law. Maastricht: Maastricht European Private Law Institute, Working Paper n° 2011/37.
- _____. Reasoning with rules. In: **Reasoning with Rules**. Dordrecht: Springer, 1997.
- _____. The Meaning of Legal Status Words. In: HAGE, Jaap C.; PFORDTEN, Dietmar von der (eds.). **Concepts in law**. Dordrecht: Springer, 2009.
- HAND, Learned. A Personal Confession. In: **The Spirit of Liberty**. 3. ed. Dilliard, 1960.
- HARRIS, Peter. **International Commercial Tax**. 2. ed. Cambridge: Cambridge University, 2020.
- HART, H.L.A. **Essays on Benhtam**. Jurisprudence and Political Theory. Oxford: Oxford University, 1982.
- _____. **The Concept of Law**. 3. ed. Oxford: Oxford University, 2012.
- _____. Positivism and the Separation of Law and Morals. **Harvard law review**, 1958.
- HELLNER, Jan. Normative Rationality *de lege ferenda* and *de lege lata*. In: KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems**. *Festschrift* for Robert S. Summers. Berlin: Duncker & Humblot, 1994.
- HIKAKA, Geraldine; PREBBLE, John. Autopoiesis and general anti-avoidance rules. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 21, n. 7, 2010.
- HO, Hock Lai. The Legal Concept of Evidence. **The Stanford Encyclopaedia of Philosophy**. 2015.
- HOBBS, Thomas. *Apud*. POSTEMA, Gerald. **Bentham and the Common Law Tradition**. 2. ed. Oxford: 2019.

- HOHFELD, Wesley. Some Fundamental Conceptions as Applied in Judicial Reasoning. **Yale Law Journal**, v. 23, 1923.
- House of Lords. **Commissioners of Inland Revenue v. Duke of Westminster**, 1936.
- House of Lords. **McNiven (Inspector of Taxes) v. Westmoreland Investments Ltd.** UKHL 6, 2001.
- House of Lords. **Ramsay v. Inland Revenue Commissioners**. 54 TC 101, 1982.
- IBRAHIM, Fábio Zambitte; SCHWARTZ, Gustavo Carvalho Gomes. A Multa Qualificada no Planejamento Tributário Abusivo: uma análise da jurisprudência do CARF. *In*. GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio Andre. **Planejamento Tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.
- ISENBERGH, Joseph. Musings on Form and Substance in Taxation (reviewing Federal Taxation of Income, Estates and Gifts by Boris I. Bittker). **University of Chicago Law Review**. 49, no. 3, 1982.
- Italia. Corte di Cassazione, sez. trib., 10 ottobre 2018, n. 29148.
- JELLUM, Linda D. Which is to Be Master, the Judiciary or the Legislature-When Statutory Directives Violate Separation of Powers. **UCLA Law Review**, v. 56, 2008.
- KÄHLER, Lorenz. The Influence of Normative Reasons on the Formation of Legal Concepts. *In*. HAGE, Jaap C.; PFORDTEN, Dietmar von der (eds.). **Concepts in law**. Dordrecht: Springer, 2009.
- KANT, Immanuel. **Fundamentação da Metafísica dos Costumes e Outros Escritos**. Trad. Leopoldo Holzbach. São Paulo: Martin Claret, 2004.
- _____. **The Metaphysics of Morals**. Trad. Mary Gregor. Cambridge: Cambridge University, 1991.
- KATZ, Leo. Form and Substance in Law and Morality. **The University of Chicago Law Review**. 66, n. 3, 1999.
- KELLEY, David. **The Art of Reasoning**. 3. ed. New York: W.W. Norton & Company, 1998.
- KELSEN, Hans. **General Theory of Norms**. Trad. Michael Hartney. Oxford: Oxford University Press, 1991.
- _____. **Pure Theory of Law**. Trad. Max Knight. Clark: Law Book Exchange, 2005.
- KENNEDY, Duncan. Form and substance in private law adjudication. **Harvard Law Review**, v. 89, 1975. p. 1685.
- _____. Legal formality. **The Journal of Legal Studies**, 2(2), 1973.

- KNIGHT, Ray A.; LEE, G. Knight. Substance over Form: The Cornerstone of Our Tax System or a Lethal Weapon in the IRS's Arsenal. **Akron Tax Journal**, 8, 1991.
- KORNHAUSER, Marjorie E. The Rhetoric of the Anti-Progressive Income Tax Movement: A Typical Male Reaction. *In*. CARON, Paul L., BURKE, Karen C., McCOUCH, Grayson M.P. (cords). **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997.
- KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. As diferenças fundamentais entre o Direito Tributário e a Contabilidade Societária e os limites de suas relações. **Revista de Direito Recuperacional e de Empresa**, v. 13, 2019.
- _____. **Competência Regulamentar em Matéria Tributária**. Funções e limites dos decretos, instruções normativas e outros atos regulamentares. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- _____. Tax Book Deviations from Accounting: Brazil's Long Standing Case of Goodwill. **Intertax**, v. 45, n. 10. The Netherlands: Kluwer Law International, 2017.
- KRAMER, Mathew. **Objectivity and Rule of Law**. Cambridge: Cambridge University, 2007.
- _____. Freedom and the Rule of Law. **Alabama Law Review**, 61, 2009.
- _____. **In defense of legal positivism: law without trimmings**. Oxford: Oxford University, 2003.
- _____. **Liberalism with excellence**. Oxford: Oxford University, 2017.
- _____. On Political Morality and the Conditions for Warranted Self-Respect. **The Journal of Ethics**, v. 21, n. 4, 2017.
- _____. Rights without trimmings. *In*. KRAMER, Mathew, *et al.* **A debate over rights**. Oxford: Oxford University, 1998.
- _____. **The Quality of Freedom**. Oxford: Oxford University, 2008.
- KRONMAN, Anthony. **The Lost Lawyer**. Failing Ideals of the Legal Profession. Cambridge: Belknap, 1993.
- LA ROSA, Salvatore. **Principi di Diritto Tributario**. 5. ed. Torino: G. Giappichelli, 2016.
- LA TORRE, Massimo. Formalism and Anti-Formalism in Modern Law – State Law and Beyond. *In*. KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems**. *Festschrift* for Robert S. Summers. Berlin: Duncker & Humblot, 1994.
- LAPORTA, Francisco J. **El imperio de la ley**. Uma visión actual. Madrid: Trotta, 2007.

- _____. Legal Principles. *In.* MEGGLE, Georg. **Actions, Norms, Values**. Discussions with Georg Henrik von Wright. Berlin: De Gruyter, 1999.
- LARENZ, Karl. **Derecho de Obligaciones**. Tomo II. Trad. Jaime Santos Briz. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1959.
- LAW, Jonathan. "Substance over Form". **A Dictionary of Accounting**. Oxford: Oxford University, 2016.
- LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018.
- LI, Jinyan, Economic Substance: Drawing the Line between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance (June 6, 2012). **Canadian Tax Journal**, Vol. 54, No. 1, 2006.
- LIKHOVSKI, Assaf, The Duke and the Lady: Helvering V. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication. **Cardozo Law Review**, Vol. 25, Spring 2004.
- LOPES, Aleksandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade**. Uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2014.
- LOPES, Aleksandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O Direito Contábil – Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações. *In.* LOPES, Aleksandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. Aproximações e Distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010. v. 1.
- LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Tradução Klaus A. Ziegart. Oxford: Oxford University, 2004.
- MACCORMICK, Neil. Beyond the sovereign state. **Modern Law Review**, 56, 1993.
- _____. **Rethoric and the Rule of Law**. A theory of Legal Reasoning. Oxford: Oxford University, 2010.
- _____. The Concept of Law and The Concept of Law. *In.* GEORGE, Robert P. **The Autonomy of Law**. Oxford: OUP, 1999.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Planejamento Tributário. *In.* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros/ICET, 2016.
- MACHADO, Paulo J.; OSTWALD, Marcio, RELVAS, Tânia R.S. Consolidação. IAS 27 – Demonstrações financeiras consolidadas e separadas, IAS 28 – Investimentos em coligadas, IAS 31 – Interesses em empreendimentos em conjunto. *In.* **Manual de**

- Normas Internacionais de Contabilidade.** IFRS versus Normas Brasileiras. São Paulo, Brasil: Atlas, 2010.
- MADISON, Allen D. The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law. **Santa Clara Law Review.** v. 43, 2002.
- MARINONI, Luís Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Processo de Conhecimento.** 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro.** 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010.
- _____. **Elisão Tributária e sua Regulação.** São Paulo: Dialética, 2002.
- MARX, Karl. **Selected writings.** Ed. David McLellan. Oxford: Oxford University, 1977.
- McDONALD, Graeme. **The Taxation of Business Income – Aligning Taxable Income with Accounting Income – A Discussion Paper.** Londres: The Institute for Fiscal Studies, 2002.
- MERRILL, Thomas W. Learned Hand on Statutory Interpretation: Theory and Practice." **Fordham Law Review.** 87, 2018.
- MICCINESI, Marco. L'art. 83 d.p.r. n. 817/1986 per i soggetti tenuti a redigere il bilancio in base ai principi contabili internazionali: evoluzione della normativa das d.lgs. n. 38/2005 all'attuale legislazione. In. SACHETTO, Claudio. **Profili fiscali dell'applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS.** Torino: Rubbettino, 2012.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado.** Tomo I. Introdução. Pessoas físicas e jurídicas. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsóí, 1970.
- _____. **Tratado de Direito Privado.** Parte Geral. Tomo III. Negócios Jurídicos. Representação. Conteúdo. Forma. Prova. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsóí, 1970.
- _____. **Tratado de Direito Privado.** Tomo IV. Validade, Nulidade, Anulabilidade. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsóí, 1970.
- MONTANARI, Francesco. **La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario.** Milano: Wolters Kluwer/CEDAM, 2019.
- MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil – parte geral.** 41. ed. V. 1. São Paulo: Saraiva, 2007.
- MOREIRA ALVES, José Carlos. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal.** Brasília: ESAF, 2002.

- MÜLLER, Friedrich. **Discours de la méthode juridique**. Trad. Olivier Jouanjan. Paris: Presses universitaires de France, 1996.
- MUSGRAVE, Richard A. e MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas. Teoria e Prática**. Rio de Janeiro: Campus: São Paulo: EDUSP. 1980, p. 248.
- NAGEL, Thomas. Foreword. In. NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 2013.
- NASCIMENTO NETTO, Agostinho do. **Análise Econômica do Direito à Elisão Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- NETO, Luís Flávio. **Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011. p. 216.
- NOGUEIRA, Rui Barbosa. O direito tributário e suas relações com outras disciplinas. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro v. 37, jul. 1954.
- OECD. **Behind the Corporate Veil: using corporate entities for illicit purposes**. Paris: OECD, 2001.
- _____. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version - 2017**. Paris: OECD, 2017.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. 2. ed. São Paulo: IBDT, 2020.
- OMORI, Felipe Jim. **Forma Jurídica e Tributação**. Dissertação de mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2018.
- O'REILLY, Terrance. Economics & Economic Substance. **Florida Tax Review**, v. 9, 2008.
- PECZENIK, Aleksander. **On Law and Reason**. Heidelberg: Springer, 2009.
- PFORDTEN, Dietmar von der. About Concepts in Law. In. HAGE, Jaap C.; PFORDTEN, Dietmar von der (eds.). **Concepts in law**. Dordrecht: Springer, 2009.
- POLIZELLI, Vitor B. Progressividade: Distribuição de Renda e Indução. In. **Revista Direito Tributário Atual**. v. 21. São Paulo: Dialética, 2007.
- POSCHER, Ralf. The Hand of Midas: When Concepts Turn Legal, or Deflating the Hart-Dworkin Debate. In. HAGE, Jaap C.; PFORDTEN, Dietmar von der (eds.). **Concepts in law**. Dordrecht: Springer, 2009.
- POSNER, Richard A. Legal formalism, legal realism, and the interpretation of statutes and the constitution. **Case Western Reserve Law Review**. 37, 1986.
- POSTEMA, Gerald J. “Protestant” interpretation and social practices. **Law and Philosophy**, v. 6, n. 3, 1987.

- PREBBLE, John. Ectopia, Formalism and Anti-Avoidance Rules in Tax Law. *In*. KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems.** *Festschrift* for Robert S. Summers. Berlin: Duncker & Humblot, 1994.
- RAO, Vicente. **Atto Jurídico.** São Paulo: Max Limonad, 1961.
- RAZ, Joseph. **Between authority and interpretation:** On the theory of law and practical reason. Oxford: Oxford University, 2009
- RAZ, Joseph. **Between authority and interpretation: On the theory of law and practical reason.** OUP Oxford, 2009.
- _____. Legal Principles and the Limits of Law. **Yale Law Journal**, vol. 81, n. 5, April, 1972.
- _____. **Practical reason and norms.** Oxford: Oxford University, 2002.
- _____. Reasons for action, decisions and norms. **Mind**, 84, no. 336, 1975.
- _____. **The Authority of Law.** 2. ed. Oxford: Oxford University, 2009.
- _____. The Law's Own Virtue. **Oxford Journal of Legal Studies**, v. 39, n. 1, 2019.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A importância da realidade econômica na interpretação do Direito Tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT.** Belo Horizonte, n. 98, mar./abr. 2019.
- RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil – parte geral.** 34. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2007.
- ROPPO, Vincenzo. **Diritto (e rovesci) di una storia che riguarda tutti Il Racconto della Legge.** Milano: Baldini + Castoldi, 2019.
- ROSA, Roberto de. **L'analisi funzionale della forma.** Milano: Giuffrè, 2011.
- ROSENBLATT, Paulo. **General Anti-avoidance Rules for Major Developing Countries.** Series on International Taxation, v. 49. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2015.
- ROSS, Alf. Tû-tû. **Harvard Law Review**, 1957.
- ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.** n. 67. São Paulo, 1972.
- SALOMÃO FILHO, Calixto. **O Novo Direito Societário: eficácia e sustentabilidade.** São Paulo: Saraiva, 2019.
- SANTOS, João Manuel de Carvalho. **Código Civil Brasileiro Interpretado**, vol. II, 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1952.

- SANTOS, Ramon Tomazela. Formalismo e Tributação: Contributo para as Regras Jurídicas e as Razões Formais no Direito Tributário. *In. Revista Direito Tributário Atual*, n.40. São Paulo: IBDT, 2018.
- SARTOR, Giovanni. Understanding and Applying Legal Concepts: An Inquiry on Inferential Meaning. In. HAGE, Jaap C.; PFORDTEN, Dietmar von der (eds.). **Concepts in law**. Dordrecht: Springer, 2009. p. 41.
- SCALIA, Anthonin. The rule of law as a law of rules. **University of Chicago Law Review**, v. 56, 1989.
- SCANLON, Thomas M. **Being realistic about reasons**. Oxford: Oxford University, 2014.
- SCHAUER, Frederick F. **Profiles, Probabilities, and Stereotypes**. Cambridge: Belknap, 2003.
- _____. **Playing by the Rules – A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life**. Oxford: Clarendon, 1991.
- _____. The Tyranny of Choice and the Rulification of Standards. **J. Contemp. Legal Issues**. 14, 2004.
- SCHÖN, Wolfgang. The odd couple: A common future for financial and tax accounting. **Tax Law Review**, v. 58, 2004.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- _____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: treaty shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- SEARLE, John R. **Speech Acts: An Essay in the Philosophy of Language**. Cambridge: Cambridge University, 1969.
- SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- SILVA, Virgílio Afonso da. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. **Revista de Direito do Estado**, 4,2006.
- SKINNER, Quentin. A third concept of liberty. *In. Proceedings of the British Academy*. 2002. p. 247. AARNIO, Aulis. **Essays on the Doctrinal Study of Law**. Heidelberg: Springer, 2011.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.

- _____. Normas de Interpretação no Código Tributário Nacional. *In: Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975.
- SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 146 nov/2007.
- SPALDING, Albert D.; ODDO, Alfonso. It’s time for principles-based accounting ethics. *Journal of business ethics*, v. 99, n. 1, 2011.
- STERN, David G. *Wittgenstein's Philosophical Investigations: An Introduction*. Cambridge: Cambridge University, 2004.
- STF, ARE 905149, DJ 12/12/2016.
- _____. Decisão monocrática, Min. Alexandre de Moraes, ADI 5.835/DF, DJe 04/04/2018.
- _____. RE 626.706, com repercussão geral rel. min. Gilmar Mendes, DJe de 24-9-2010.
- _____.Tribunal Pleno, ADI 2.446, Rel. Min. Carmen Lúcia.
- STIGLITZ, Joseph E.; WALSH, Carl. E. *Economics*. 4. ed. New York: W.W. Norton & Co, 2006.
- STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. 3. ed. New York: W.W. Norton & Company, 1999.
- STJ, EREsp 1057912/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 23/02/2011, DJe 26/04/2011.
- _____. RESP 1.111.234/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, Primeira Seção, DJe 08/10/2009.
- STRENG, William P.; YODER, Lowell D. United States. *In: Cahiers de droit fiscal international: Form and substance in tax law*, v. 87a. Hague: Kluwer Law International, 2002.
- SUEUR, Jean-Jacques. *Une introduction à la théorie du droit*. Paris: L'Harmattan, 2001.
- SUMMERS, Robert S. A critique of the business-purpose doctrine. *Oregon Law Review*, v. 41, 1961.
- _____. *Form and Function in a Legal System – A General Study*. New York: Cambridge University, 2006.
- _____. *Essays in Legal Theory*. Dordrecht: Kluwer Academic, 2000.
- TARELLO, Giovanni. Formalismo. *In: Novissimo Digesto Italiano*, UTET, Torino, 1974.
- TARUFFO, Michele. Rethinking the Standards of Proof. *The American Journal of Comparative Law*, Vol. 51, n. 3, 2003.
- THOMAS, E. W. The Evolution from Form to Substance in Tax Law: The Demise of the Dysfunctional Metwand. *Waikato Law Review*, v. 19, 2011.

- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**. V. 1. Trad. Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.
- TJEU, T- 778/16 e T-892/16, Comissão v. Irlanda, Apple Sales International, e Apple Operations Europe.
- TODD, Neil. Host Country. United Kingdom. In. **Host Country Taxation of Tax-Motivated Transactions: The Economic Substance Doctrine**. Arlington: BNA International, 2010.
- TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- TRIEPEL, Heinrich. **Les rapports entre le droit interne et le droit international**. Paris: Hachette, 1925.
- TST, ARR-1193-09.2013.5.02.0036, 6ª Turma, Relatora Ministra Katia Magalhaes Arruda, DEJT 15/03/2019.
- TWEEDY, David. **Speech at the Empire Club of Canada**, Toronto, April 25, 2008. Disponível em: <https://www.ifrs.org/News/Announcements+and+Speeches/Sir+David+Tweedie+addresses+the+Empire+Club+of+Canada.html>. Acesso 10/03/2019.
- United States Supreme Court. **Adams v. Bancroft**, 1 F. Cas. 84, D. Mass, 1838.
- _____. **Frank Lyon Co. v. United States**, 435 U.S. 561, 1978.
- _____. **Gregory v. Helvering**, 293 U.S. 465, 1935.
- _____. **PPL Corp. v. Commissioner of Internal Revenue**, 569 U.S. 329, 2013.
- VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, s.d.
- VELLA, John. Sham, tax avoidance and a ‘realistic view of facts’. In. SIMPSON, Edwin; STEWART, Miranda. **Sham Transactions**. Oxford: Oxford University, 2013.
- VIEHWEG, Theodor. **Tópica e Jurisprudência**. Tradução Tércio Sampaio Ferraz Junior. Brasília: Departamento de Imprensa Nacional, 1979.
- WALDRON, Jeremy. **The Concept and the Rule of Law**. New York University School of Law. Public Law & Legal Theory Research Paper Series nº 08-50, nov. 2008.
- WALTON, Douglas. **Burden of Proof, Presumption and Argumentation**. New York: University of Cambridge, 2014.

- WEINBERGER, Ota. Formalism and Anti-Formalism. Reconsidering an Important Dispute in Jurisprudence. In. KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems**. *Festschrift* for Robert S. Summers. Berlin: Duncker & Humblot, 1994.
- WEINRIB, Ernest J. Legal formalism: On the immanent rationality of law. **Yale Law Journal**, v. 97, p. 949, 1987.
- WESTEN, Peter. **Speaking of Equality**: An analysis of the rhetorical force of 'equality' in moral and legal discourse. Princeton: Princeton University, 2014.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. **Philosophical Investigations**. Trad. G. E. M. Anscombe. 2. ed. Oxford: Blackwell, 1997.
- _____. **The Blue and Brown Books**. Oxford: Blackwell, 1975.
- WOHLRAPP, Harold R. **The Concept of Argument**. A Philosophical Foundation. Tradução Tim Personn. Heidelberg: Springer, 2014.
- WRÓBLEWSKI, Jerzy. Cognizione delle norme e cognizione attraverso le norme. In. SCARPELLI, Uberto. **La teoria generale del diritto. Problemi e tendenze attuali**. Studi dedicati a Norberto Bobbio. Milano: Comunità, 1983.
- _____. Semantics and pragmatics of normative qualification statements. **Revue internationale de semiotique juridique**. Feb 1;3(1), 1990.
- XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.
- ZILVETI, Fernando; ELALI, André. Planejamento Tributário – Resistência ao Poder de Tributar. In. MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros/ICET, 2016.
- ZIMMER, Frederick. General Report. **Cahiers de droit fiscal international**: Form and substance in tax law, v. 87a. Hague: Kluwer Law International, 2002.
- ZIZZO, Giuseppe. I critério di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio IAS/IFRS nella determinazione dell'imponibile IRES. In. SACHETTO, Claudio. **Profili fiscali dell'applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS**. Torino: Rubbettino, 2012.