

FELIPE JIM OMORI

FORMA JURÍDICA E TRIBUTAÇÃO

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2018

FELIPE JIM OMORI

FORMA JURÍDICA E TRIBUTAÇÃO

Dissertação apresentada à 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 Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Prof. Associado Dr. Paulo Ayres Barreto.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2018

Omor, Felipe Jim

Forma Jurídica e Tributação / Felipe Jim Omori; orientador
Paulo Ayres Barreto -- São Paulo, 2018.

235

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito
Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito,
Universidade de São Paulo, 2018.

1. Direito Tributário. 2. Forma Jurídica. 3. Negócio Jurídico. 4.
Lançamento Tributário. I. Barreto, Paulo Ayres, orient. II. Forma
Jurídica e Tributação.

Nome: OMORI, Felipe Jim

Título: Forma jurídica e tributação

Dissertação apresentada à 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 Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Prof. Associado Dr. Paulo Ayres Barreto.

Aprovado em: _____

Banca Examinadora

Prof.(a) Dr.(a) _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof.(a) Dr.(a) _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof.(a) Dr.(a) _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

*Ao professor Paulo Ayres Barreto pela orientação e dedicação no
exercício do magistério.*

*À minha família pelo suporte e base necessária para superar os
desafios da vida.*

À memória de minha mãe, cuja partida deixou o mundo mais cinza.

*À Laura, pelo amor e apoio incondicional, que a cada dia me ajudam
a enxergar novamente as cores da vida.*

RESUMO

OMORI, Felipe Jim. *Forma Jurídica e Tributação*. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo – SP, 2018.

O presente trabalho possui o objetivo de estudar e analisar o fenômeno da incidência da norma tributária e a sua relação com a forma jurídica de determinado negócio, cujos efeitos estejam submetidos à tributação. Pretendemos analisar a própria forma jurídica, seu conceito e sua função, especialmente a partir de sua relação com outros institutos, como a tipicidade contratual e a causa dos negócios jurídicos. A partir destes institutos cuja origem está no Direito Civil, faremos também uma análise da inter-relação entre este ramo do Direito e o Direito Tributário, para compreender a importância da forma e os efeitos que ela pode produzir neste último. De rigor será, também, a análise de situações limiares na tributação, como a elisão, a teoria da interpretação econômica do fato gerador, o propósito negocial, simulação e abuso de direito, para identificar, nestas situações, se é possível definir qual o verdadeiro objeto e limite da tributação e qual o papel da forma jurídica na atividade do lançamento tributário.

Palavras-chave

Forma jurídica. Tributação. Negócio Jurídico. Substância. Causa. Propósito negocial. Interpretação. Elisão. Lançamento.

ABSTRACT

OMORI, Felipe Jim. Legal Form and Taxation. Master's Degree – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo – SP, 2018.

The present dissertation aims the study and analysis of the phenomenon of the incidence of a tax norm and its relationship with the legal form of a certain juristic act, subject to taxation. We intend to analyze the institute of the legal form, its concept and function, especially from its relationship with other legal institutes, such as the contractual standards and the cause of the juristic acts. From those Civil Law's institutes, an analysis of the interrelationship between such field of the Law and the Tax Law should be necessary to comprehend the importance of legal form and its effects in the Tax Law. In this sense, an analysis of extreme situations involving taxation, such as tax avoidance, economic interpretation of the triggering event, business purpose, simulation and abuse of rights, will also be necessary to identify, from these situations, if it is possible to define the real object and limit of taxation and the role of the legal form in the tax assessment activity.

Key words

Legal form. Taxation. Juristic act. Substance. Cause. Business purpose. Interpretation. Tax avoidance. Tax assessment.

ÍNDICE

1. – INTRODUÇÃO	7
2. – PRINCÍPIOS E REGRAS	19
2.1 – Segurança Jurídica	27
2.2 – Legalidade	30
2.3 – Capacidade Contributiva	34
3. – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E CONCEITOS CONSTITUCIONAIS	45
3.1 – Conceitos e tipos na Constituição	49
4. – DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO CIVIL - INFLUÊNCIA E EFEITOS	65
5. – FORMA JURÍDICA	81
5.1 – Acepções do termo “forma jurídica” – delimitação do objeto do estudo.....	81
5.2 – Forma como requisito constitutivo do negócio jurídico – “forma-formalidade”	85
5.3 – Forma e tipos contratuais – “forma-estrutura”	95
5.4 – Forma e a causa do negócio jurídico.....	101
6. – CONTORNOS DA FORMA E SUA RELAÇÃO COM A SUBSTÂNCIA	113
6.1 – Elisão tributária	121
6.2 – Interpretação econômica	128
6.3 – Propósito negocial - <i>business purpose test</i>	142
6.4 – Simulação e o artigo 116, do CTN.....	151
6.5 – Abuso de direito	157
7. – FORMA E OS LIMITES DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	161
7.1 – Fatos jurídicos tributáveis	167
7.2 – Capacidade contributiva e legalidade e sua força normativa	180
7.3 – Alternativas postas pela legislação ao contribuinte.....	185
7.4 – Conjugação entre forma, causa e substância.....	188
7.5 – Breve comentário acerca dos efeitos práticos do presente estudo.....	204
8. – CONCLUSÃO	207
8.1 – Premissas para as conclusões	207
8.2 – Conclusões	209
9. – BIBLIOGRAFIA	217

1. – INTRODUÇÃO

O que é a forma de um negócio jurídico e qual a sua relevância para o Direito Tributário? Estas serão as questões que buscaremos analisar no presente trabalho.

A definição da tributação aplicável a um determinado negócio jurídico é tarefa muitas vezes complexas no Brasil, que conta com uma extensa legislação tributária e normas que constantemente desafiam a capacidade interpretativa dos contribuintes.

Apesar de a legislação ser muitas vezes detalhista e minuciosa, outras tantas vezes é ela ambígua ou incompleta, sem atender a um rigor legislativo que permita uma clara conclusão por parte do intérprete.

Disto verificamos diversas discussões relativas a temas fundamentais do Direito Tributário, como a da própria definição da tributação aplicável a um negócio jurídico, quando o Fisco e o contribuinte chegam a conclusões diametralmente distintas, tão grande é a complexidade e incompletude da legislação tributária.

O nosso tema de estudo, assim, está relacionado com um dos aspectos inerentes a tais discussões que hoje abundam no contencioso judicial e administrativo de nosso país.

Pretendemos analisar, assim, a importância da forma jurídica de um negócio firmado pelas partes e qual a extensão de seus efeitos na definição da tributação aplicável a tal negócio.

O termo “forma jurídica” ao qual nos referimos, porém, será aqui tratado em duas acepções distintas, mas igualmente relevantes na análise da tributação aplicável a um negócio jurídico.

A primeira acepção do termo é a relativa às formalidades exigidas pelo ordenamento para que um negócio jurídico seja considerado existente e também para que seja considerado válido. Chamaremos esta acepção de “forma-formalidade”.

A segunda acepção do termo é que associa forma à categoria jurídica contratual de determinado negócio. Isto é, está relacionada com a tipificação de negócios jurídicos pelo ordenamento e a criação de categorias jurídicas próprias para cada negócio, com efeitos jurídicos definidos pela legislação. Trataremos esta acepção pelo termo “forma-estrutura”.

Muito se discute atualmente na doutrina brasileira acerca da possibilidade de aplicação em nosso Sistema da interpretação de fatos jurídicos que dê prevalência à

substância em detrimento da forma adotada pelo contribuinte, sem uma justificativa fundamentada para sua desconsideração. Dá-se muita relevância para sustentar a importância da substância, mas não para se justificar a desconsideração da forma, enquanto elemento jurídico que, como veremos, é intrínseco à própria constituição do negócio jurídico e possui importância e função determinada no ordenamento.

Isto é, muitas vezes, acaba-se por desconsiderar a forma com base em argumentos que deem relevância e importância à substância, sem, contudo, explicitar os fundamentos que autorizariam a desconsideração pura e simples da forma.

Nosso objetivo, portanto, será o de analisar qual a relevância da forma jurídica para o Direito Tributário na determinação da tributação aplicável a determinado negócio jurídico.

Em uma analogia simples, pensemos em um edifício, que possua em seu último andar um mirante. Para chegar a tal mirante, há uma escada e um elevador.

Em uma primeira situação, cobra-se um valor apenas das pessoas que queiram utilizar o elevador para chegar ao mirante, sendo a escada de livre utilização.

Em uma segunda situação, nada se cobra na subida, mas se cobra quando da chegada ao topo do prédio, independentemente do meio utilizado.

E, em uma terceira situação, no topo do edifício há uma área de observação livre na qual nada se cobra na subida, e outra área com um restaurante, na qual também não há cobrança para a subida, mas há cobrança para desfrutar dos serviços deste estabelecimento.

Analisando esta analogia, temos que a primeira situação equivaleria à conclusão de que o ordenamento jurídico almeja tributar uma forma jurídica, independentemente de seus efeitos jurídicos ou econômicos, isto é, cobrou-se apenas pelo uso do elevador, independentemente do fato de que os dois meios levarão as pessoas ao mesmo local.

A segunda situação equivaleria ao ordenamento determinar a tributação dos efeitos jurídicos de um determinado negócio, isto é, chegar ao topo do edifício, não importando a forma como lá se chegou - se pelo elevador, ou se pela escada.

Por fim, a terceira situação equivale a objetivar a tributação apenas aos efeitos jurídicos de uma atividade, não importando a forma, ou os efeitos jurídicos. Tributa-se um determinado proveito ou situação jurídica específica, independentemente da forma, ou da posição jurídica do contribuinte, que poderia, por exemplo, ter ficado na área gratuita, mas

pretendeu um efeito específico com sua subida, no exemplo citado, uma refeição no restaurante.

A analogia pode parecer simplista, mas serve para demonstrar quais as diferentes facetas que pretenderemos analisar acerca da tributação. Esta analogia poderia ainda ser complementada com outras situações, que também pretendemos explorar neste trabalho.

A exemplo, poderíamos supor que, na segunda situação, apesar da cobrança no topo do edifício, os que subiram de escada teriam um desconto no valor cobrado, o que nos levaria a uma situação na qual a forma (escada), conjugada com um determinado efeito jurídico (chegar ao topo), implicaria uma tributação ou cobrança menor.

Toda análise científica do Direito encontra dificuldades no fato de que ele é uma linguagem (metalinguagem). E por ser uma linguagem, muitas vezes vem carregado de uma imprecisão conceitual ou multiplicidade de significados a depender do termo utilizado ou contexto no qual ele é empregado. Hans Kelsen¹ em sua Teoria Pura do Direito apontava que o ordenamento comporta diversas formas de indeterminação conceitual, sejam elas no ato de aplicação do Direito, intencionais do legislador ou não intencionais.

Nesse sentido, como bem aponta Tárek Moysés Moussallem², o Direito é formado por atos de fala. É o uso da linguagem para criar normas, que farão referência sempre aos demais atos de fala constante do mesmo universo. Cita o autor que uma promessa na acepção comum não se iguala ao mesmo termo usado pelo direito positivo, assim como uma advertência, que pode ser entendida na linhagem usual com um efeito ilocucionário, no direito positivo tem o efeito de “constituir em mora”, por exemplo.

É importante ter em mente, porém, que as referências feitas pelo ordenamento, ainda que imprecisas ou indeterminadas, buscam sempre um instituto ou um conceito também jurídico e não, simplesmente, acontecimentos do mundo real, não captados pelo Direito.

Por este motivo, nosso estudo estará baseado na premissa de que o ordenamento jurídico sempre se vale de elementos constantes do mesmo sistema, isto é, o Direito. Tendo isto em mente, pretendemos conjugar lições de diferentes linhas doutrinárias e sobre diferentes institutos e temas de Direito Tributário (e também do

¹ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, tradução de João Bapstista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006. Pgs. 388/391.

² MOUSSALLEM, Tárek Moysés, **Revogação em Matéria Tributária**, 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2011. Pgs. 65 e 78.

Direito Civil) que possam contribuir com a análise acerca do papel da forma jurídica na tributação.

A sistemática de estudo que adotaremos no presente trabalho, assim, consistirá em uma análise inicial de alguns institutos básicos do Direito Tributário, que conformam a atividade do intérprete e do aplicador do Direito, bem como da análise de conceitos e institutos de Direito Civil relativos à forma jurídica (em ambas as acepções), conjugando todas estas observações em situações em que a forma jurídica se mostra desafiada ou desconsiderada.

O primeiro capítulo, assim, será dedicado à análise dos princípios e regras constitucionais e a identificação da natureza destas diferentes espécies normativas que conformam e delimitam a atividade tributária do Estado.

Analisaremos, assim, os institutos da segurança jurídica, da legalidade e da capacidade contributiva, que, a nosso ver, são relevantes para o estudo que pretendemos desenvolver. Pretendemos verificar, assim, se estes institutos se manifestam no nosso ordenamento enquanto princípios ou enquanto regra – ou ambos – para delimitarmos a sua força normativa.

Esta análise é importante, como veremos ao longo do trabalho, pelo fato de que muitas vezes a tributação no Brasil é definida a partir da invocação de princípios constitucionais, havendo possibilidade de interpretação tanto no sentido de que tais princípios trariam uma maior elasticidade ao poder de tributar, quando no sentido de que eles, em verdade, limitariam a atuação do Estado. Em paralelo, a existência de regras constitucionais igualmente é relevante para nosso estudo, pois elas também conformam e delimitam a atuação do Estado ou condicionam a atividade do próprio intérprete.

Na parte final de nosso trabalho, as premissas estabelecidas acerca da dinâmica entre regras e princípios serão valiosas para estabelecermos em que medida a forma jurídica pode ser desconsiderada ou seria irrelevante na aplicação da norma tributária.

O Capítulo 2 será dedicado também a um tema fundamental em qualquer análise do Direito Tributário em que se pretenda definir ou estabelecer os limites e contornos da tributação. O estudo da distribuição de competências tributárias é relevante para entendermos qual o real objeto da tributação no Brasil e de que maneira a existência de disciplina constitucional sobre o assunto é relevante para a definição da tributação aplicável a um determinado negócio jurídico.

É pela análise da distribuição de competências tributária e pela verificação do uso pela Constituição de conceitos jurídicos para fins de determinação destas competências que verificaremos se a forma jurídica foi ou é elemento relevante na definição da tributação, ou se o tratamento constitucional hoje existente simplesmente desconsidera as formas jurídicas dos negócios realizados pelos contribuintes, para fins de aplicação da tributação.

Nesse sentido, traremos considerações da doutrina sobre o tema, bem como analisaremos de forma crítica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF mais recente sobre a existência ou não de conceitos constitucionais na delimitação de competências tributárias dos Entes Federados.

O Capítulo 4 de nosso estudo também tratará de premissa para o nosso trabalho, relativa à inter-relação do Direito Tributário e Direito Civil. Com efeito, a forma jurídica é instituto eminentemente de Direito Civil, assim como é a disciplina dos atos jurídicos de forma geral.

Será importante, assim, analisarmos em que medida as disposições do Direito Civil influenciam ou condicionam a aplicação da Lei tributária e a determinação da tributação de um negócio jurídico.

Nesta análise também verificaremos quais os efeitos das alterações legislativas de natureza Civil na própria definição das competências tributárias estabelecidas pela Constituição, em complementação à análise realizada no Capítulo 3 mencionado acima.

Definidas as premissas nestes capítulos iniciais, o Capítulo 5 iniciará a análise do tema objeto de nosso estudo.

Neste item, analisaremos o instituto da forma jurídica, nas duas acepções mencionadas acima – forma-formalidade e forma-estrutura –, delimitando, assim, o objeto de estudo.

Acerca da forma-formalidade, Antônio Junqueira de Azevedo³, catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, afirmava que “*não há negócio sem forma*”, esclarecendo que a forma de um negócio jurídico é o meio pelo qual o indivíduo expressa sua vontade. Esta forma pode se dar das mais diversas maneiras, de acordo com o que for autorizado e aceito pelo Direito, podendo ser oral, escrita, tácita, ou, ainda, pela omissão⁴.

³ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Negócio Jurídico, Existência, Validade e Eficácia**. São Paulo: Saraiva, 2002. Pg. 126.

⁴ *Idem*.

Além de próprio elemento de existência do negócio jurídico, a forma também é meio de verificação de sua validade, quando o ordenamento exigir seja ela determinada para sua prática.

Mesmo negócios que não possuam forma prescrita, isto é, negócios de forma livre (atípicos), devem atender a determinados requisitos para que sejam considerados formalizados e, portanto, existentes⁵. Não possuir forma prescrita em lei, portanto, não equivale a prescindir de forma.

A importância da forma-formalidade no nosso Direito é inegável, enquanto expressão linguística da vontade.

Como bem ressalta Heleno Taveira Tôrres⁶, tal relevância possui origens remotas, podendo ser verificada, inclusive, na Lei das Doze Tábuas, a qual já estabelecia que aquilo que a língua exprimisse se tornava Direito⁷.

O mesmo professor⁸ ainda ensina:

Normas sobre formas dispõem especialmente sobre reconhecimento de validade de outras normas, dirigem-se à conduta das fontes qualificadas de produção de normas, estabelecendo como estas devem agir na construção de normas jurídicas. Por isso, têm um sobrevalor que não as torna mera exceção a uma regra de validade, que, esta sim, é uma norma geral sobranceira, fundante de todo o sistema.

O atual desenvolvimento econômico de nossa sociedade e o aumento na complexidade das relações comerciais, que muitas vezes alcançam extensões mundiais, tornam realidade a existência de negócios cada vez mais abrangentes, firmados para regular um número cada vez maior de atividades e desafiam, inclusive, a doutrina tradicional acerca da classificação dos contratos⁹.

O direito brasileiro concede grande (ainda que relativa) autonomia contratual às partes, facultando-lhes adotar contratos já previstos na legislação (os chamados

⁵ JUNQUEIRA, *op. cit.*, 2002. Pg. 126.

⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. Pg. 121

⁷ Conforme menciona o autor, a Tábua VI estabelecia: “*cum nexum faciet mancipiunque, uti lingua nuncupassit ita ius esto*”. Em tradução livre: “Quando alguém faz um juramento, contrato ou venda, anunciando isso oralmente em público, deverá cumprir sua promessa”.

⁸ *Ibidem*. Pg. 149.

⁹ KATAOKA, Eduardo Takemi. **A Coligação Contratual**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008. Pgs. 43/54.

contratos típicos), ou mesmo firmando contratos por ela não regulamentados (contratos atípicos)¹⁰, todos eles que ainda podem guardar relações de vínculo ou coligação (seja necessária, seja voluntária) entre si¹¹, formando, virtualmente, um universo infindável de possibilidades negociais.

É de total liberdade do particular submeter parte de sua esfera jurídica de interesse em acordo com outro particular, desde que não tenha como objeto um ilícito e desde que observe a função social de tal negócio jurídico¹².

Havendo autorização legislativa que concede grande autonomia aos particulares na elaboração de negócios jurídicos – como se pode defluir da atual disciplina sobre o tema trazida pelo Código Civil em vigor¹³ –, são inúmeras as combinações de dados e situações que podem surgir e que deverão ser analisadas pelo aplicador do Direito Tributário.

Além deste fator jurídico, há também o fator social, qual seja, o constante desenvolvimento econômico e o surgimento de atividades e produtos novos a cada dia, exigindo, da teoria contratual civil, uma constante adaptação¹⁴.

Também o intérprete do Direito Tributário deve acompanhar esta evolução, garantindo sempre a correta aplicação da legislação constitucional e infraconstitucional, a fim de garantir a exigência tributária justa (isto é, nos limites do que a lei determina).

Dada a multiplicidade de formas admitidas pelo Direito, é importante analisar qual a sua relevância na identificação do próprio negócio jurídico e se este papel desempenhado pela forma possui impacto na aplicação da norma tributária.

Como bem ressalta Antônio Junqueira¹⁵, “*o negócio não é o que o agente quer, mas sim o que a sociedade vê como declaração de vontade do agente*”. E é a partir da necessidade de regramento dos negócios jurídicos mais usuais em determinada sociedade que o ordenamento passa a disciplinar determinadas categorias negociais, tipificando os contratos e dando origem ao que nos referimos neste trabalho como forma-estrutura.

¹⁰ O Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) atualmente em vigor, em seu artigo 425 estabelece que “*é lícito às partes estipular contratos atípicos*” (observadas as normas gerais fixadas no Código).

¹¹ MARINO, Francisco Paulo De Crescenzo. **Contratos Coligados no Direito Brasileiro**, 1ª Edição, 2ª Tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009. *Passim*.

¹² VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. **Contratos Mercantis e a Teoria Geral dos Contratos - O Código Civil de 2002 e a Crise do Contrato**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. Pgs. 42/43.

¹³ Artigos 104 e seguintes.

¹⁴ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil – Contratos em Espécie**, 7ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2007. Pgs. 1/4.

¹⁵ JUNQUEIRA, *op. cit.*, 2002. Pg. 21.

Depois da definição conceitual destas duas acepções da forma jurídica, faremos também importante análise neste item, que diz respeito à relação da forma jurídica e a causa do negócio jurídico. Mais especificamente, procuraremos definir o que é a causa do negócio jurídico e qual a sua relação com a forma jurídica, o que nos levará nos capítulos subsequentes a analisar qual a relevância desta inter-relação dos dois institutos para o Direito Tributário.

O Capítulo 6 do nosso estudo será dedicado a analisar os contornos da forma jurídica e a sua relação com a substância do negócio jurídico.

Como mencionado, o conflito entre substância e forma está corriqueiramente inserto nas discussões acerca da definição da tributação aplicável a determinado negócio jurídico. Pretende-se, muitas vezes, que substância do negócio se sobreponha à forma (aqui na acepção forma-estrutura), de maneira a enxergar em tal negócio efeitos econômicos ou não expressamente positivados, fazendo com que a tributação incidente sobre ele observe tais efeitos e não a forma-estrutura inicialmente adotada pelo contribuinte.

É um tema fortemente ligado à elisão tributária, sendo com certeza o foro onde esta discussão ganha maior relevo e amplitude na doutrina, mas não é apenas lá que ele se mostra importante, motivo pelo qual este capítulo também será de utilidade para analisarmos a metodologia de interpretação econômica do fato tributário, a doutrina do propósito negocial, a questão da simulação no Direito Tributário e o abuso de direito.

Nestes campos, a forma jurídica é constantemente colocada em cheque ou simplesmente desconsiderada, motivo pelo qual traremos aqui considerações que entendemos fundamentais para explicitar cada um destes temas, e a partir delas verificarmos a relevância da forma jurídica em contraposição ao que defendem cada uma destas doutrinas.

Ressaltamos que nossas considerações sobre o tema da interpretação econômica, do propósito negocial, da simulação e do abuso de direito não pretendem ser exaustivas, visto que não eles não são o objeto principal do presente trabalho. As considerações sobre estes temas visam ilustrar situações em que a forma jurídica é colocada em xeque, de maneira a se buscar qual o seu real papel e relevância na incidência da norma jurídica tributária.

O Capítulo 7 do trabalho trará a conjugação das lições anteriores, no qual pretendemos definir o papel da forma jurídica para o Direito Tributário.

Com efeito, o que buscaremos estudar não é meramente a possibilidade ou não de a substância prevalecer sobre uma determinada forma, mas, além disso, a importância da própria forma em nosso ordenamento, enquanto elemento identificador do negócio jurídico e vinculativo - ou não - de determinados efeitos jurídicos.

Apesar de a discussão entre forma e substância ganha destaque na temática da elisão tributária, ela pode ser verificada nos próprios fundamentos do Direito Tributário, no conflito entre o chamado realismo fiscal e o formalismo fiscal.

Marco Aurélio Greco¹⁶ já narrou tal contraposição:

O formalismo fiscal, em última análise, sustenta que só pode ser tributada a realidade jurídica que resulta da figura jurídica adotada, tal como se apresenta e com a feição que tem na formulação que assume. Ela vale pelo que formalmente é. (...)

O realismo fiscal postula exatamente o oposto: afirma que o predominante não é a forma adotada; as figuras não valem pela forma de que se revestem; valem pelo que são e não pelo que apresentam ser, nem pelo que resulta da sua apresentação.

Nota-se, claramente, ao longo do desenvolvimento da doutrina tributária, uma polarização entre estes dois extremos. Partimos do formalismo extremo, ao realismo extremo, ou de uma exaltação da forma, para o seu total desprezo¹⁷.

Em grande parte, esta polarização se deve à chamada interpretação econômica, originada na Alemanha, e cujas origens foram calcadas em um cenário de busca de desenvolvimento econômico e transformação social abrupta em razão de duas grandes guerras¹⁸. Esta doutrina hoje muitas vezes é invocada como fundamento para propostas de interpretação que deem relevo à substância do negócio jurídico, em detrimento da forma jurídica adotada pelo contribuinte¹⁹.

¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, 3ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2011. Pgs. 312/313.

¹⁷ HOFFMANN, Susy Gomes. **Breves Considerações sobre os Aspectos Gerais dos Julgamentos, no CARF, de Lançamentos Tributários Envolvendo Planejamento Tributário in Planejamento Fiscal**, ANAN JÚNIOR, Pedro (Coord.), Volume III. São Paulo: Quartier Latin, 2013. Pgs.1083/1085.

¹⁸ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. Pgs. 4/5.

¹⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**, 2ª edição, revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2016. Pgs. 255/272.

Mas como já ressaltado por Marco Aurélio Greco²⁰, “*a vida é muito mais complexa do que um ou dois conceitos possam explicar*”, entendendo que não se pode adotar exclusivamente uma ou outra posição.

Pretendemos localizar o ponto de equilíbrio na leitura destas duas posições extremas.

Será este ponto de equilíbrio que guiará, então, o estudo que propomos, para saber os limites da tributação, em relação aos atos dos contribuintes.

De fato, o particular não é obrigado a praticar determinado ato que configure fato gerador de um tributo.

José Juan Ferreiro Lapatza²¹, aliás, é categórico neste sentido: “*está claro, sem que sobre isto se possa admitir a menor dúvida, que a opção entre realizar ou não o pressuposto de fato de um tributo, ou de realizar um ou outro dos fatos imponíveis tipificados nas distintas leis tributárias, está aberta a todos os cidadãos*”.

Com efeito, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, se não em razão de lei que assim estabeleça²².

Mas a discussão maior está na possibilidade de o contribuinte escolher entre duas formas que alcançam um resultado economicamente equivalente, no que Lapatza trata como “*economia de opção*”²³. Embora para este autor não existam dúvidas da possibilidade de tal opção²⁴, fato é que o tema ainda é alvo de intenso debate jurisprudencial e doutrinário, a evidenciar a sua importância.

Buscaremos, portanto, analisar a importância da forma no negócio jurídico e o seu reflexo na tributação respectiva, o que, ao fim, nos levará à análise acerca da possibilidade de o contribuinte optar por formas diversas para se alcançar um mesmo resultado, sujeitando-se a diferentes cargas tributárias. Não pretendemos necessariamente concretizar uma doutrina da prevalência da forma sobre a substância, nem pretendemos reviver uma teoria normativista, mas sim entender a dinâmica da forma com a tributação, assim como os seus limites e efeitos no Direito Tributário. Enfim, buscar o ponto de

²⁰ GRECO, *op. cit.*, 2011. Pg. 313.

²¹ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário, Teoria Geral do Tributo**. Barueri: Marcial Pons, 2007a. Pg. 93.

²² BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. Artigo 5º, inciso II.

²³ Adotando expressão de José Larraz, que, segundo explica Lapatza (**Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal** in Quincena Fiscal, Revista de Actualidad Fiscal, Número 8. Madrid: Arazandi, 2001) é a opção de todos os cidadãos entre realizar ou não um fato pressuposto para a incidência do tributo, ou de realizar ou não um fato tipificado nas leis tributárias.

²⁴ *Ibidem*. Pgs. 93/96.

equilíbrio entre duas posições extremas (formalismo x realismo) e hoje em constante conflito.

O presente trabalho terá relevante contribuição da doutrina espanhola sobre o Direito Tributário, país no qual tivemos a oportunidade de buscar ensinamentos para complementação deste trabalho, e que, com as devidas ressalvas, servirão de farol para as análises aqui feitas.

2. – PRINCÍPIOS E REGRAS

Para iniciar a análise proposta em nosso trabalho, entendemos relevante um estudo, não exaustivo, acerca dos princípios e regras constitucionais que atuam na conformação do próprio Sistema Tributário Nacional. Estas considerações serão relevantes para que, mais adiante, consigamos delimitar a atividade tributária do Estado, assim como enxergar se e em qual medida tais limites estão relacionados com o instituto da forma jurídica.

Veremos mais à frente que em determinadas situações os princípios constitucionais por vezes são invocados como justificativas para uma interpretação jurídica que dê elasticidade ao poder de tributar, assim como também são invocados como forma de proteção e imposição de limites a tal poder. Buscaremos, assim, reunir as considerações doutrinárias mais relevantes a respeito do tema, para tentarmos extrair lições que nos auxiliem no estudo sobre a relevância da forma jurídica na tributação e, justamente, sobre os limites de tal tributação, que a nosso ver, encontram fundamento nos princípios e regras constitucionais.

Firmaremos, assim, nestes capítulos iniciais, premissas que adotaremos mais adiante na análise acerca da importância da forma jurídica na aplicação da norma tributária.

Princípios constitucionais são as disposições trazidas pelo legislador constituinte, com o objetivo de orientar a atuação do legislador infraconstitucional e os operadores do direito²⁵. São normas jurídicas portadoras de um núcleo significativo de grande magnitude, que influencia a orientação de cadeias normativas, empregando-lhes caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação de outras regras²⁶.

Para Luís Eduardo Schoueri²⁷, princípios jurídicos são “*valores cuja importância é reconhecida pelo legislador, inclusive o legislador constituinte, e cuja observância espera-se tanto do próprio legislador como do aplicador da norma tributária*”.

²⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Editora Noeses, 2006. Pg. 20.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 21ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009a. Pgs. 158/159.

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. Editora Saraiva, São Paulo, 2011. Pg. 265.

Roque Antonio Carrazza também ressalta a “posição de preeminência” dos princípios, que vinculam todo o entendimento e aplicação de normas jurídicas a eles relacionadas²⁸.

Em uma primeira análise, assim, os princípios são normas jurídicas de alto grau axiológico, cuja qualidade primordial é a de orientar a produção legislativa e interpretação e integração das normas que compõem o sistema jurídico.

Quanto à sua estrutura lógica, Ronald Dworkin²⁹ em fundamental lição sobre o tema, empreendeu inovadora análise nesse sentido, concluindo que os princípios possuem dimensão de peso ou importância, tendo cada um deles uma medida desta natureza. Sua aplicação se dá de forma gradual, sendo que, no conflito entre eles, sobressairá aquele que, na visão do julgador, possua maior força relativa, sem que isso invalide outro princípio. Este julgamento nunca será exato e estará sempre potencialmente sujeito a discussão. Os princípios, assim, não têm a pretensão de determinar uma decisão de forma absoluta, mas auxiliam a sua tomada, em conjunto com outros fundamentos e outros princípios.

Em contraposição aos princípios, Dworkin analisou a estrutura das regras, que, em sua opinião, não possuiriam dimensão de peso, sendo que, em caso de conflito, necessariamente a solução deverá ser pelo afastamento de uma delas, sendo considerada inválida. Tal análise pode ser feita, inclusive, com o auxílio de outras regras, ou pela análise da regra que esteja amparada em princípios mais importantes. A aplicação da regra, porém, é absoluta, sem se admitir qualquer ponderação, isto é, analisada a hipótese prevista pela regra, devem-se observar os seus efeitos³⁰.

Esta análise acerca da estrutura de princípios e regras recebeu, também, contribuição doutrinária de Robert Alexy³¹, para quem princípios seriam normas de otimização que buscam a realização de um objetivo dentro das possibilidades jurídicas existentes (conformado pelos princípios e regras opostos) e que seriam cumpridos em diferentes graus, enquanto que as regras seriam normas que contêm determinações e que poderiam ser cumpridas ou não.

O conflito entre regras apenas pode ser solucionado por uma cláusula de exceção que elimine o conflito ou pela declaração de invalidez de uma delas. Já no conflito

²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011. Pgs. 46/47.

²⁹ DWORKIN, Ronald **Levando os direitos a sério** (Taking Rights Seriously), tradução e notas de Nelson Boeira, 1ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2002. Pgs. 42/43.

³⁰ DWORKIN, *op. cit.*, 2002. Pg. 42.

³¹ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

entre princípios, devem-se verificar as circunstâncias da situação, avaliando-se o peso de cada um deles neste contexto e, portanto, qual deles deverá prevalecer, sem que isso signifique invalidar um deles³².

A importância desses estudos é inegável para auxiliar na compreensão da estrutura dos princípios e a sua interação normativa. O aprimoramento dessa visão, por seu turno, é sempre salutar.

Nesse sentido, quanto à estrutura de tais normas jurídicas, Humberto Ávila³³ em importante obra dedicada à análise da teoria dos princípios, empreendeu novos avanços doutrinários, concluindo que os princípios seriam normas finalísticas e prospectivas, com pretensão de complementaridade e parcialidade, sendo que a sua aplicação demandaria a avaliação do estado de coisas a ser promovido e os efeitos das condutas tidas como necessárias para alcançar tal estado.

Princípios, para Humberto Ávila³⁴, visam sempre um estado de coisas a ser alcançado por meio de uma série gradual de comportamentos necessários para a sua implementação. Os princípios não visam alcançar uma solução específica, mas sim baseiam uma decisão, contrabalanceando as razões para tanto. Eles, por si só, não geram a solução específica de um conflito, embora fundamentem de forma relevante a tomada de decisão.

As regras, por sua vez, seriam normas voltadas à resolução de um conflito específico, sendo imediatamente descritivas, que estabelecem obrigações, permissões ou proibições. As regras preveem um comportamento, enquanto que os princípios preveem um fim juridicamente relevante³⁵.

Desta forma, na visão do professor Ávila, os princípios se distinguem das regras por três principais fundamentos³⁶:

- (i) pela forma como prescrevem comportamento: as regras são descritivas, enquanto que os princípios são finalísticos;
- (ii) pela justificação que cada um exige: as regras são aplicadas a partir correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a construção

³² ALEXY, *op. cit.*, 1997.

³³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 15ª edição. São Paulo: Malheiros, 2014. Pgs. 225/226.

³⁴ ÁVILA, *op. cit.*, 2014. Pgs. 95/102 e 225/226.

³⁵ *Idem.*

³⁶ *Idem.*

conceitual da norma, enquanto que os princípios demandam uma avaliação entre o estado ideal que se persegue e as condutas para atingi-lo; e

- (iii) quanto ao modo pelo qual contribuem para uma decisão: regras são decisivas e abarcantes, visando à solução de um conflito específico, enquanto os princípios abrangem apenas uma parte dos aspectos envolvidos na tomada de decisão, visando contribuir com outros elementos na tomada de decisões.

O mesmo professor ainda estabelece uma terceira espécie normativa, que seriam os postulados, voltados à estruturação da interpretação e aplicação de princípios e regras (como, por exemplo, o postulado da razoabilidade). Seriam normas de segundo grau, portanto, pois que atuam na forma como as outras normas devem ser interpretadas e aplicadas³⁷.

A caracterização de um princípio, assim, depende da verificação sobre se o enunciado trazido pela norma persegue uma situação jurídica ideal, mas cuja aplicação deva se dar em diferentes graus e em determinadas condições, coerentemente com outros enunciados normativos do sistema.

Deve-se verificar, também, se o seu enunciado é voltado a guiar a produção legislativa e orientar a interpretação e aplicação do sistema jurídico como um todo, dado o seu teor axiológico.

É fundamental, nos princípios, assim, a existência de um valor subjacente, que se pretenda ser protegido ou privilegiado pelo legislador constituinte. O valor pode estar diretamente considerado pela norma (princípio enquanto valor em si mesmo), ou pode estar privilegiado de forma indireta, por meio de limites objetivos, que igualmente pretendam orientar a formação e aplicação do sistema.

Sobre esta diferenciação, Paulo de Barros Carvalho, analisando os diversos significados semânticos do termo “princípio”, ensina que eles podem assumir a feição de “norma” em si (de posição privilegiada e portadora de um valor expressivo ou, ainda, como norma que estipula limites objetivos), quando é considerado um “valor”; ou de “critério objetivo” (quando valores insertos em regras jurídicas, consideradas de forma

³⁷ ÁVILA, *op. cit.*, 2014. Pgs. 158/218.

independente da estrutura normativa, ou quando limite objetivo constante de regra de alta hierarquia, também considerado sem a estrutura normativa)³⁸.

Os valores, assim, segundo ensina Paulo de Barros Carvalho³⁹, para serem considerados como tal, precisam possuir elementos que evidenciam o seu conteúdo axiológico, quais sejam, a bipolaridade (existência de um contraponto de desvalor); atributo de implicação (recíproca com outro valor negativo); referibilidade (na tomada de uma posição perante alguma coisa a que ele se refira); preferibilidade (apontando sempre em uma determinada direção); incomensurabilidade (por não ser passível de medição); graduação hierárquica (enquanto tendência, mas não de forma absoluta); objetividade (necessitam sempre de objetos da experiência, dada a sua condição ontológica); historicidade (construção na evolução do processo histórico social); inexauribilidade (sempre excedendo os bens que se objetivam); e atributividade (evidenciando a preferência do agente por um determinado núcleo de significação).

Os limites objetivos, por seu turno, são de verificação mais simples. São normas que buscam um determinado fim ou meta, estes sim que encampam valores⁴⁰. O limite objetivo em si não possui um valor intrínseco, mas o estado de coisas por ele buscado evidencia um valor.

A nosso ver, os limites objetivos assumem verdadeira feição de regras, com a peculiaridade de que o seu enunciado visa à proteção ou busca prestigiar um valor, sendo uma norma de posição privilegiada no ordenamento. Não se pode compatibilizar, porém, as características dos princípios (importância de peso, contribuição parcial na tomada de decisão, relativização etc.) com os limites objetivos. A existência de um valor intrínseco a ser protegido pelo limite objetivo, embora evidencie a sua importância axiológica no sistema, não altera a sua estrutura normativa enquanto regra.

A análise, portanto, das diversas situações de conflito entre normas continua a depender das importantes lições da doutrina esposadas acima, acerca da dinâmica entre princípios e regras.

Não se nega, porém, que os limites objetivos evidenciam o intuito do legislador constituinte em regradar com maior objetividade um determinado princípio⁴¹, assegurando-

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008. Pg. 257.

³⁹ CARVALHO, *op. cit.*, 2009a. Pgs. 159/162.

⁴⁰ *Ibidem*. Pgs. 162/163.

⁴¹ BARRETO, *op. cit.*, 2006. Pg. 21.

lhe maior observância e direcionando com maior peso a interpretação do sistema e produção legislativa.

Os princípios agem na conformação da estrutura de nosso sistema jurídico. Estabelecem fins e metas a serem buscadas pelo legislador, como um estado ideal de coisas, bem como orienta o aplicador do Direito na interpretação e integração normativa. Como afirma Roque Carrazza⁴², “*o princípio influi na interpretação e na boa aplicação até dos mandamentos constitucionais. Repisamos que, se um mandamento constitucional aceitar várias interpretações, há de prevalecer a que estiver em sintonia com o princípio que lhe for mais próximo*”.

A rigor, o princípio não deve conflitar com o restante das normas jurídicas, mas sim empregar-lhes vetor interpretativo e orientador da própria atividade legislativa.

Os princípios indicam como as normas jurídicas devem ser aplicadas, com o que Roque Carrazza⁴³ chama de “valor aglutinante”, indicando qual o alcance da norma, forma de combinação e mesmo eleição de precedência entre elas. Mas hipóteses de conflitos podem ocorrer, cuja solução é complicada, dada a elevada importância normativa dos princípios e das regras.

Humberto Ávila é categórico ao afirmar que, no conflito entre princípios e regras de mesmo nível hierárquico, prevalecem as regras⁴⁴, mas também ressalta a importância de cada uma destas normas e as diferentes funções de cada uma⁴⁵, como visto acima.

As regras previstas na Constituição possuem a função de prescrever determinado comportamento, de forma objetiva. Idealmente tais comportamentos devem ser os necessários para o atingimento das situações idealmente pretendidas pelos princípios previstos no mesmo diploma, mas isto não necessariamente ocorre.

De toda forma, a normatização de forma objetiva pelo legislador evidencia a intenção de prescrição de um determinado comportamento, que o intérprete não pode simplesmente afastar por razões principiológicas. Nas palavras de Humberto Ávila, tais

⁴² CARRAZZA, *op. cit.*, 2011. Pg. 53.

⁴³ *Ibidem*. Pg. 54.

⁴⁴ **Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária in Direito Tributário e o Novo Código Civil**, GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2004. Pg. 67; e **Regra-Matriz versus Princípios in Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Pg. 74. No mesmo sentido, CARVALHO, Cristiano e TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. **A Superação de Regras por Princípios Jurídicos na Atividade Jurisdicional: um Enfoque pela Análise Econômica do Direito** in Revista de Direito Tributário, volume 109/110. São Paulo: Malheiros, 2005. Pgs. 93/106.

⁴⁵ ÁVILA, *op. cit.*, 2014. Pg. 148.

regras “constituem razões entrincheiradas que não podemos, simples e puramente, abandonar por qualquer motivo”⁴⁶.

A intenção do legislador constituinte de privilegiar um determinado princípio com maior força, empregando-lhe maior objetividade, é concretizada por meio dos limites objetivos vistos acima, que nada mais são do que regras. Se os princípios possuísem prevalência sobre regras, tais limites objetivos não seriam necessários, mas não é isto o que ocorre.

Diferentemente é a solução no caso de conflito entre princípios e regras de níveis hierárquicos distintos. Neste caso, a solução se dará, justamente, em razão da hierarquia. Não poderia, assim, um diploma legal estabelecer uma determinada regra que contrarie princípios constitucionais, assim como princípios previstos na legislação infraconstitucional, embora raros, não poderiam prevalecer sobre regras objetivas previstas na Constituição.

A solução não se dá em razão da força normativa de cada um deles, mas em razão de hierarquia, assim como no conflito entre quaisquer normas.

Mas a dinâmica entre princípios e regras envolve sempre diversas análises e perspectivas.

Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero⁴⁷ em importante obra sobre os ilícitos atípicos e tomando como base o ordenamento espanhol (embora busquem dar amplitude transcendental às suas considerações, tornando-as, sem dúvida, importantes para qualquer estudo jurídico), apresentam visão acerca dos princípios e regras em que são vistos como complementares no ordenamento.

Enxergam os autores a exigência de dois tipos de regras, as regras de ação, que estabelecem mandamentos ou permissões; e as regras de fim, que buscam um determinado estado de coisas, sem estabelecer o dever ou permissão de realização de uma determinada ação⁴⁸. Traçando-se um paralelo com o quanto exposto acima, seria possível igualar as regras de fim com os limites objetivos.

Complementarmente, os princípios seriam, para tais autores, normas que também atuam na regulação de condutas e expressam diretamente os valores incorporados por um determinado sistema jurídico⁴⁹. Além disso, “os princípios – diferentemente das

⁴⁶ ÁVILA, *op. cit.*, 2004. Pg. 67.

⁴⁷ ATIENZA, Manuel e MANERO, Juan Ruiz. **Ilícitos Atípicos. Sobre o Abuso de Direito, Fraude à Lei e Desvio de Poder**, tradução Janaina Roland Matida. São Paulo: Marcial Pons, 2014. Pgs. 19/24.

⁴⁸ *Ibidem*. Pgs. 19/20.

⁴⁹ *Ibidem*. Pg. 99.

regras – não pretendem excluir a deliberação do destinatário como base da determinação da conduta a ser seguida, mas justo o contrário, exigem essa deliberação”⁵⁰.

Até este ponto a análise destes dois tipos normativos não destoia do entendimento da doutrina brasileira exposta acima.

O elemento adicional trazido por estes autores espanhóis está, justamente, na dinâmica entre estas duas normas, em que enxergam os princípios como “*justificação*” das regras. Todas as regras estariam embasadas, em algum grau, nos princípios, enquanto estes últimos teriam como seu antecedente ou como condição de aplicação apenas a “*propriedade de que haja uma oportunidade de realizar a conduta prescrita no consequente*”⁵¹. E isto se dá pelo fato de que os princípios incorporam os valores adotados pelo ordenamento, independentemente de suas consequências. Já as regras apenas se justificam se estiverem adequadas aos princípios.

A partir desta visão os autores justificam a existência dos ilícitos atípicos, que possuem como expressão mais significativa o abuso de direito, a fraude à lei e o desvio de poder.

Por este raciocínio, enxergam a possibilidade de determinado ato ou ação ser considerado ilícito, ainda que não haja regra proibitiva, se estiver em descompasso com os princípios.

Esta visão é interessante, mas, a nosso ver, deve ser tomada com cuidado no nosso ordenamento, dado o caráter legalista de nossa Constituição.

No Brasil, a tributação deve, necessariamente, vir amparada em Lei, por decorrência tanto principiológica, quanto de regra expressa, como exposto nos próximos tópicos. Isto dificulta, de certa forma, a aplicação irrestrita da ideia de ilícito atípico, a nosso ver.

Não obstante, também como verificaremos adiante, é de certa forma equivocado pretender enxergar um ilícito como autorizador de uma tributação diferente daquela adotada pelo contribuinte. Os próprios autores espanhóis fazem suas ressalvas da caracterização da chamada fraude à lei em matéria tributária⁵².

Devemos tomar em consideração a peculiaridade da Constituição brasileira, extensa em princípios e regras, que com certeza destoia do contexto em que desenvolvida a obra de Atienza e Manero. De fato, o confronto entre regras hierarquicamente inferiores a

⁵⁰ ATIENZA, Manuel e MANERO, Juan Ruiz, *op. cit.*, 2014. Pg. 21.

⁵¹ *Idem.*

⁵² *Ibidem.* Pg. 69.

princípios constitucionais, como já mencionado acima, autoriza uma solução de antinomia com base, justamente, nesta hierarquia.

Na Constituição de 1988, porém, a riqueza de regras, em especial em matéria tributária, exige ressalvas na análise acerca dos chamados ilícitos atípicos e desta visão acerca da dinâmica destas duas espécies normativas trazida por tais autores.

Concordamos que muitas regras possuem justificação em princípios, mas isto, por si só, não autoriza a desconsideração do que o legislador constituinte julgou ser mais relevante e, portanto, digno de positivação forte por meio de regras, em nome da aplicação de princípios.

Da análise geral acerca dos princípios e o seu papel em nosso ordenamento, é preciso analisarmos, com maior detalhe, alguns destes chamados princípios, que serão de maior importância em nosso estudo. Comumente diversas normas são chamadas de princípios, mas é necessário analisarmos a sua real natureza, se efetivamente princípios, ou se regras, ou, ainda, quais os conteúdos normativos de cada um deles enquanto regra e enquanto princípio, para se verificar, a partir daí a sua inter-relação normativa, que pode trazer consequências nas soluções práticas que encontraremos mais adiante.

2.1 – Segurança Jurídica

A segurança é essencial para o bom andamento das relações sociais. Sem segurança os cidadãos não podem planejar suas ações futuras. Não se consegue esperar o desenvolvimento socioeconômico sem segurança, visto que os particulares não tomarão atitudes de médio ou longo prazo, em razão do temor da imprevisibilidade.

É preciso que o Estado assegure aos particulares um mínimo de previsibilidade e estabilidade nas relações jurídicas, evitando que os particulares sejam surpreendidos com novas normas que alterem as suas expectativas para o futuro e as realizações no passado.

Há um importante valor na segurança jurídica, que é fundamental para a manutenção de todo o sistema.

Paulo de Barros Carvalho⁵³ considera a segurança jurídica, aliás, como um sobreprincípio, fundante de diversos outros princípios. De fato, da noção de segurança decorrem diversas outras normas, tanto princípios como regras, que conformam o nosso

⁵³ CARVALHO, *op. cit.*, 2009a. Pgs. 270/272.

sistema. A própria legalidade tem também como fundamento a expectativa de certeza do particular nas ações do Estado.

A Segurança Jurídica enquanto princípio não está expressamente plasmada em nossa Constituição, mas é aferível por meio de diversas outras normas nela postas, que visam à realização de tal Princípio.

É assim com o Princípio da Legalidade, bem como, no âmbito do Direito Tributário, também pelos Princípios da Anterioridade e Irretroatividade. Também é assim com diversos limites objetivos, tais como os consubstanciados no artigo 5º, inciso XXXVI, que estatui que “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”, bem como nas regras contidas no artigo 150, que visam o regramento objetivo dos Princípios da Anterioridade, Irretroatividade e Legalidade.

Há uma efetiva preocupação do legislador constituinte em assegurar um mínimo de certeza aos cidadãos, impedindo que a lei afete o passado, bem assim impedindo que ela os surpreenda com novas cobranças de tributos. E como menciona José Lapatza⁵⁴: “*si algo piden los agentes económicos que intervienen en los mercados, tanto en, los países desarrollados como em los menos desarrollados, tanto em los mercados emergentes como em los ya consolidados, es seguridad. Es certeza. Es previsibilidad*”⁵⁵.

A própria estrutura de nossa Constituição, elaborada de forma a regular com maior detalhe e especificidade diversos aspectos fundamentais da vida social, evidencia que a segurança jurídica representa uma pedra fundamental no nosso ordenamento.

Especialmente rica em detalhes sobre o Sistema Nacional Tributário, a Constituição de 1988 prestigia a segurança jurídica ao estabelecer com precisão quem pode tributar, quais tributos podem ser instituídos, de quais formas eles podem ser exigidos e quando eles podem ser cobrados.

Humberto Ávila⁵⁶, em importante obra dedicada ao estudo da segurança jurídica bem ressalta que tal princípio atua como forma de realizar valores de liberdade, igualdade e dignidade, pois quanto maior o acesso do indivíduo a um ambiente de estabilidade, maiores serão as possibilidades de seu planejamento futuro, além de permitir

⁵⁴ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Legalidad, Antielusión y Pacto em El Ordenamiento Tributario in Estudios in homenaje al professor Péres de Ayala**, GARCÍA-QUINTANA, Cesar Albiñana; GARCÍA, Eusebio González; MASSANET, Juan Ramallo; VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune; e STERLING, Ana Yábar (Coords.). Madrid: Dykinson, 2007b. Pg. 355.

⁵⁵ Em tradução livre: se algo pedem os agentes econômicos que atuam nos mercados, tanto nos países desenvolvidos, como nos países menos desenvolvidos, tanto nos mercados emergentes, como naqueles já consolidados, é segurança. É certeza. É previsibilidade.

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica, entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**, 2ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012. Pgs. 675/690.

um tratamento mais isonômico ao assegurar a aplicação de normas gerais e abstratas de maneira uniforme; e, quanto mais acessíveis e estáveis forem as normas e quanto mais justificadamente forem elas aplicadas, mais se estará tratando o cidadão como um ser capaz de se definir autonomamente.

Explicita ainda o mesmo autor que a segurança jurídica é instrumento de orientação do contribuinte, que confia no Direito e, em razão disto, não pode ser enganado em relação ao que fez, assim como deve ter condições de se programar e não ser surpreendido em relação ao que está fazendo e o que irá fazer, permitindo, assim, a continuidade do Direito⁵⁷. É um ideal de respeitabilidade do contribuinte, explica ele, que conceitua a segurança jurídica como:

Um princípio-condição, garantidor de um estado de respeitabilidade dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte e de moderação da atuação estatal por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, ou simplesmente como um princípio garantidor da respeitabilidade do contribuinte como cidadão⁵⁸.

Na mesma linha, mas em diferente obra, Humberto Ávila⁵⁹ traz relevante contribuição ao tratar do que ele chama de “postulado do legislador coerente”, ou “Princípio do Legislador Coerente”, segundo o qual, em razão da norma da igualdade prevista em nossa Constituição, “*tendo o legislador tomado uma decisão fundamental a respeito de determinada regulação, adotando princípios diretivos e estabelecendo critério de diferenciação para promover determinadas finalidades, deverá desenvolvê-la de modo consequente e isento de contradições*”⁶⁰.

O professor, assim, enxerga na igualdade um fundamento de exigência para que o legislador seja sempre coerente na produção normativa, uma vez tendo ele estabelecido uma decisão fundamental sobre determinado tema.

Compartilhamos deste entendimento, mas vemos ainda além, no sentido de que tal exigência pela coerência do legislador, além de fundada na igualdade, pode também estar fundada na segurança jurídica.

⁵⁷ ÁVILA, *op. cit.*, 2012.

⁵⁸ *Ibidem*. Pgs. 675/690.

⁵⁹ ÁVILA, Humberto. O “**Postulado do Legislador Coerente**” e a Não-cumulatividade das Contribuições in *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 11º volume. São Paulo: Dialética, 2007. *Passim*.

⁶⁰ *Ibidem*. Pg. 179.

Com efeito, a segurança jurídica não está apenas em proporcionar certeza aos particulares em suas relações individuais, mas também em assegurar uma certeza do particular frente ao Estado. Espera-se, portanto, que o Estado elimine a insegurança por meio da produção legislativa, no que em tudo se relaciona, aliás, com a legalidade.

Esta produção legislativa, assim, deve ser suficientemente clara, para permitir aos cidadãos total conhecimento do conteúdo do arcabouço normativo⁶¹, bem como deve ser coerente, para se evitar, justamente, a insegurança. Afinal, se a legislação passa a se mostrar incoerente, haverá justificada insegurança dos jurisdicionados em aplicar tais normas, não se sabendo corretamente qual o regime jurídico aplicável às relações, ou, ainda, retirando a confiança do particular na tutela estatal.

E como bem conclui Humberto Ávila⁶², a segurança jurídica ou é inteira, ou não é verdadeiramente uma segurança jurídica.

Inegável, portanto, que o Princípio da Segurança Jurídica está presente em nosso ordenamento, acompanhando de outros princípios e regras que visam a sua realização.

2.2 – Legalidade

O comumente chamado Princípio da Legalidade está encartado, de forma geral, no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, e, de forma mais específica ao Direito Tributário, no seu artigo 150, inciso I.

No Direito Tributário a legalidade assume papel de extrema relevância, não apenas por ter sido especificamente posto pelo legislador constitucional no artigo 150, mas por representar importante instrumento de controle da exigência tributária.

Não apenas a legalidade se impõe como condição para a exigência do tributo, sendo, portanto, limite da atuação do Estado sobre o contribuinte, mas também, na acepção de “estrita legalidade”⁶³, é forma de controle de validade do tributo, pela verificação da existência de todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, que possibilitem tal cobrança (tipicidade tributária).

⁶¹ CARVALHO, *op. cit.*, 2009a. Pg. 272.

⁶² ÁVILA, *op. cit.*, 2012. Pg.703.

⁶³ CARVALHO, *op. cit.*, 2009a. Pg. 174.

A nosso ver, há duas visões possíveis para a legalidade, uma delas qualificando-a como verdadeiro princípio, e a outra, que a qualifica como limite objetivo. Ambas acabam por evidenciar a importância central desta norma no nosso ordenamento.

A primeira visão sobre a legalidade está relacionada com o Estado de Direito em si, no qual vige a limitação do poder público em face do particular. A sociedade vive sob o império da Lei, apenas.

Roque Carrazza⁶⁴ nesse aspecto ensina:

A vida social não é possível sem certas restrições à atividade individual. Estas restrições, porém, unicamente podem ser estabelecidas pela lei, que deve ter um caráter geral e igualitário. Sobremais, deve ser elaborada por mandatários do povo, obedecendo o processo legislativo que a Constituição traça e o próprio princípio republicado.

Especificamente na aplicação da tal Princípio à Administração Pública, José Afonso da Silva⁶⁵ citando lição de Hely Lopes Meirelles ensina que para a Administração não há vontade pessoal, de maneira que enquanto para o particular seria lícito fazer tudo aquilo que a Lei não proíbe, para a Administração só é permitido fazer aquilo que a Lei autoriza.

Esta visão está mais bem refletida pela previsão geral acerca da legalidade na Constituição, no inciso II, do artigo 5º, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Não se verifica uma determinação objetiva neste enunciado. Não há um regramento de conduta específico neste dispositivo, mas busca-se alcançar um fim ideal.

Há um valor encartado em tal norma. A busca por um estado ideal de coisas, no qual toda e qualquer limitação da autonomia privada seja feita exclusivamente com base na vontade popular, delegada ao Poder Legislativo. Busca-se evitar abusos e autoritarismos, assim como discriminações e desigualdades em uma sociedade harmônica.

Sob este prisma, pode-se afirmar que há sim verdadeiro Princípio da Legalidade, expressamente posto em nossa Constituição. Além disso, há também presença deste Princípio em outros dispositivos, embora de forma não conceitual, como, por exemplo, no artigo 37, da Carta Magna.

⁶⁴ CARRAZZA, *op. cit.*, 2011. Pg. 261.

⁶⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direitos Constitucional Positivo**, 30ª edição, revista e atualizada (até a Emenda Constitucional n. 56, de 20.12.2007. São Paulo: Malheiros, 2008. Pg. 427.

Mas não apenas isso. Como princípio que é, almeja uma finalidade que, para ser alcançada, pode necessitar de normas mais objetivas e específicas, constituindo-se em limites objetivos.

Nesse sentido, vemos a segunda visão para a legalidade, observada na previsão do artigo 150, da Constituição, especificamente voltada do Direito Tributário.

Tal previsão estabelece que os Entes Federados não podem “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”. Há aí um regramento de conduta objetivo, impedindo a atuação do Estado de forma autônoma e discricionária.

Desta forma, no artigo 150 da Constituição, embora se busque alcançar o ideal previsto no enunciado colocado no artigo 5º do mesmo Texto⁶⁶, há verdadeira inserção de regra objetiva, de observação intransponível pelo intérprete.

No artigo 150, a nosso ver, não há um Princípio da Legalidade em si, mas antes um limite objetivo e, portanto, uma regra. Neste dispositivo não vemos um valor em si, mas sim um regramento objetivo, voltado a preservar ou alcançar um valor.

E não é apenas o valor do Princípio da Legalidade visto acima que se pretende buscar neste dispositivo. Há, também, e de forma muito mais relevante, a nosso ver a busca pela segurança jurídica⁶⁷.

Isto é, não apenas se busca por meio de tal dispositivo a observância máxima do Princípio da Legalidade, visto acima, homenageando o Estado de Direito e colocando-se barreira à atuação desenfreada do Estado. Há, também, a busca de maior segurança jurídica nas relações dos contribuintes. Ao regram objetivamente a conduta do Ente Federado, é posta uma regra no ordenamento, de impossível transposição por outras normas (o que não necessariamente ocorreria se princípio fosse, ao invés de uma regra).

Há o direito do contribuinte em saber exatamente de onde virão as normas que os obrigarão a pagar tributos, sendo tal origem na casa legislativa eleita pelo povo. Paulo de Barros Carvalho⁶⁸, com clareza, aponta seu entendimento sobre a legalidade em questão, entendendo-a como sendo:

“limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para

⁶⁶ CARRAZZA, *op. cit.*, 2011. Pg. 264.

⁶⁷ *Ibidem*. Pg. 265.

⁶⁸ CARVALHO, *op. cit.*, 2008. Pgs. 293/294.

assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes”.

Também ensina o respeitado autor⁶⁹ que tal Princípio “*compele o intérprete, como é o caso dos julgadores, a procurar frases prescritivas única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status*”.

Além disso, a exigência de edição de lei para cobrança ou aumento de tributos dá ao contribuinte, ainda, um segundo viés de segurança, qual seja, o de que tal atuação poderá ser revista pelo Poder Judiciário. Roque Carrazza bem esclarece, nesse sentido, que há duas ordens de garantias dos contribuintes quanto à tributação, uma material, na exigência de lei para cobrança do tributo, e uma formal, consubstanciada no direito de se socorrer ao Poder Judiciário, para que a atuação da Administração seja revista⁷⁰.

Ademais, como já mencionado acima, a legalidade, neste aspecto, serve como instrumento de defesa do contribuinte, na verificação dos elementos essenciais a comporem a norma de incidência tributária.

Busca-se alcançar um estado ideal de segurança dos contribuintes, que terão o direito assegurado de (i) apenas serem cobrados por tributos instituídos pela vontade popular, por meio da representação legislativa; (ii) de terem ciência de qual será o órgão que emana tal obrigação; (iii) de terem a segurança de que não serão arbitrariamente cobrados pela Administração; e (iv) que a atuação da Administração e mesmo a própria norma prevista na lei poderão, a qualquer momento, passar pelo crivo do Poder Judiciário, que deverá analisar a conformação da atuação do Fisco à luz da lei e da conformação desta à luz de outros princípios ou regras constitucionais que representem garantias dos contribuintes.

Há, portanto, como se enxergar verdadeiramente um Princípio da Legalidade em nosso ordenamento, assim como é possível verificar um limite objetivo – regra, portanto – especificamente voltado ao Direito Tributário. Em ambos os casos, a aplicação a todos os tributos e a qualquer atuação do Fisco nos parece inegável.

De certo que a previsão no artigo 150 veio de forma a reforçar a intenção do legislador constitucional de que a legalidade seja observada de forma objetiva, sem possibilidade de afastamento pelo aplicador da norma – com exceção dos casos

⁶⁹ CARVALHO, *op. cit.*, 2008. Pg. 294.

⁷⁰ CARRAZZA, *op. cit.*, 2011. Pg. 267.

expressamente previstos no próprio texto constitucional – o que, eventualmente, poderia ocorrer se princípio fosse.

2.3 – Capacidade Contributiva

Klaus Tipke e Joachim Lang⁷¹, analisando a Capacidade Contributiva ensinam que tal princípio tem a função de garantir que os jurisdicionados não sejam onerados além daquilo que a Constituição permite:

No século XIX foi desenvolvido o princípio da capacidade contributiva como princípio de luta de classes para a justificativa da progressão tributária. Quem contra isso se volta, não se dá conta de que o princípio da capacidade contributiva evoluiu de um princípio político de redistribuição para um de Direito, que sobretudo concretiza a proteção constitucional do sujeito passivo tributário perante o Estado. (...)

O princípio da capacidade contributiva não é somente princípio de intervenção, mas também de proteção.

A capacidade contributiva é padrão de referência para aferir-se o impacto da tributação⁷². Para tanto, o legislador deve sempre procurar fatos que evidenciem signos de riqueza, como forma de distribuir a carga tributária de modo uniforme⁷³.

Ela está intimamente ligada ao conceito de justiça fiscal e de igualdade, mais fortemente relacionada com a chamada igualdade vertical, isto é, aquela relacionada com pessoas em situação juridicamente distintas pagando tributos em níveis distintos, de forma que a carga tributária onere mais aquele que se encontra em situação mais vantajosa⁷⁴. É medida presente em diversos ordenamentos como limite material da tributação, já desde o surgimento do Estado liberal, consagrando-se no Estado Social do pós-guerra⁷⁵.

⁷¹ TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**, tradução da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim, Volume I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008. Pgs. 198/206.

⁷² CARVALHO, *op. cit.*, 2009a. Pg. 181.

⁷³ *Idem.*

⁷⁴ PALMA, Clotilde Celorico. **La Evolución Conceptual del Principio de Capacidad Contributiva** in La Capacidad Contributiva, Pesupuesto Jurídico y Fundamento de La Tributación, Conferencia Técnica do Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) de 2000. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002. Pgs. 33/60.

⁷⁵ *Idem.*

A capacidade contributiva, além de estabelecer os parâmetros da tributação, também impõe um limite mínimo, de forma a assegurar um mínimo existencial ao contribuinte, necessário para a sua sobrevivência⁷⁶. A determinação deste limite é uma das grandes questões relativas à capacidade contributiva contemporânea, que envolve discussões que vão desde a forma de mensurar este mínimo existencial, até discussões sobre a necessidade de reestruturar todo o sistema de tributação de forma a aderir de forma mais eficiente à capacidade contributiva, como, por exemplo, pela adoção de uma tributação mais fortemente baseada no consumo e não na renda⁷⁷.

São questões relevantes e que devem ser enfrentadas pela doutrina, especialmente no Brasil, onde a capacidade contributiva, a nosso ver, não é totalmente explorada ou observada. Com certeza os tempos atuais já exigem uma releitura da capacidade contributiva com os demais princípios e valores que hoje são socialmente relevantes (ou que começam a ser relevantes para os novos contribuintes), que como bem aponta Clotilde Palma⁷⁸, passa a estar mais relacionada com o princípio do benefício, isto é, é cada vez mais relevante para o contribuinte atual que os tributos sejam mais gerais, progressivos e que tenham uma aplicação mais transparente por parte do Estado, de forma a se aferir os benefícios que tais tributos geram para a sociedade.

Esta nova dinâmica social coloca cada vez mais dificuldade no estudo da capacidade contributiva, já que sempre haverá tributos que atendem melhor à capacidade contributiva e tributos que não se adéquam totalmente a este conceito⁷⁹ (voltando-se mais para uma lógica de benefício, como as contribuições sociais no Brasil). No entanto, a capacidade contributiva está longe de ser um instituto em desuso, devendo ser sempre observada, buscando-se um ponto de equilíbrio com os demais valores e princípios jurídicos.

A capacidade contributiva pode ser lida em sua acepção subjetiva, ou relativa, e também pode ser lida na acepção objetiva, ou absoluta.

Na primeira, quer-se referir à “*repartição da percussão tributária*”⁸⁰. Isto é, à exigência de que o contribuinte seja tributado de forma compatível com a sua capacidade. É decorrência da própria isonomia.

⁷⁶ PALMA, *op. cit.*, 2002.

⁷⁷ *Idem.*

⁷⁸ *Idem.*

⁷⁹ *Ibidem.* Pgs. 33/60.

⁸⁰ CARVALHO, *op. cit.*, 2009a. Pg. 182.

Na segunda acepção, (absoluta ou objetiva), aliado aos postulados da razoabilidade e à proporcionalidade, é salvaguarda dos contribuintes que garante que a base de cálculo prevista pela lei tenha relação com eventos que ostentem riqueza e representem economicamente a medida da materialidade do tributo⁸¹.

Regina Helena Costa, em obra sobre o tema da capacidade contributiva⁸² bem ensina que tal norma revela-se como próprio pressuposto ou fundamento de validade do tributo, “*ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento da obrigação tributária. Representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza*”.

Seguindo esta linha de raciocínio remetemos novamente ao quanto mencionado por Roque Antonio Carraza⁸³:

Assim, por exemplo, se a hipótese de incidência do tributo for “prestar serviços,” sua base de cálculo somente poderá ser o “preço do serviço prestado”. Tudo o que fugir disso, não estará medindo de modo adequado o fato imponible e, no momento da apuração do *quantum debeat*, fará com que o contribuinte pague além da conta, circunstância que lhe vulnerará, o direito de propriedade, além de atentar contra o princípio da capacidade contributiva.

Há, portanto, uma relação sensível entre a capacidade contributiva e a base de cálculo do tributo, que deverá representar uma medida econômica do fato material praticado pelo contribuinte. A capacidade contributiva absoluta tem importante função de validação da norma de incidência tributária.

Assim como na legalidade, vemos duas adequações para a capacidade contributiva.

Na primeira, é ela verdadeiro princípio, implícito, porém. É princípio que orienta a atuação do legislador e também do intérprete do Direito. Não se pode querer tributar alguém que não evidencia capacidade de contribuir com a sociedade. É ela um valor em si mesma, pois busca uma situação ideal de tributação justa, na medida da

⁸¹ CARVALHO, *op. cit.*, 2008. Pgs. 301/307.

⁸² COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 4ª edição, atualizada, revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.

⁸³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010a. Pg. 168.

capacidade de cada contribuinte, mas que pode, eventualmente, ser contraposta a outros valores – como o da solidariedade, por exemplo.

Na segunda, age ela como verdadeiro limite objetivo, ao exigir que o legislador eleja fatos econômicos, que efetivamente retratem a grandeza da materialidade praticada pelo contribuinte e, também, que se adeque à repartição de competência tributária do Ente Federado. Ela regula uma conduta, sendo direcionada ao legislador.

A despeito da previsão contida no parágrafo 1º, do artigo 145, da Constituição⁸⁴, entendemos que a capacidade contributiva é de observância obrigatória pelo legislador.

Nesse sentido, compartilhamos dos ensinamentos de Sacha Calmon⁸⁵, para quem a expressão “sempre que possível” contida em tal dispositivo, diz respeito à questão da personalidade, assim como o era, de forma mais bem escrita, no texto da Constituição de 1946⁸⁶ e não à possibilidade ou não de aplicação da capacidade contributiva.

Além disso, entendemos, também, que ela será, em maior ou menor grau, também aplicável a todos os tributos, e não apenas aos impostos. Referimo-nos, neste tocante, aos ensinamentos de Klaus Tipke e Douglas Yamashita⁸⁷ de que a capacidade contributiva no ordenamento brasileiro pode também possuir dois aspectos, um positivo e um negativo.

O aspecto negativo é aquele que impede que uma atividade que não evidencie riqueza seja tributada, já que isso equivaleria a tributar o próprio mínimo existencial do contribuinte, com evidente intuito confiscatório.

O aspecto positivo seria aquele que obriga o legislador a eleger base de cálculo que represente a capacidade contributiva, sempre que isso se mostrar possível. Isto é, o legislador apenas pode se escusar de observar a capacidade contributiva, quando ela for impossível de ser captada pela norma.

⁸⁴ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

(...).”

⁸⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. Pg. 76.

⁸⁶ “Os tributos terão caráter pessoal sempre que possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

⁸⁷ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. Pgs. 51/53.

Nesse sentido, esses autores afirmam que os impostos estão sujeitos aos dois aspectos da capacidade contributiva, o positivo e o negativo. Os demais tributos estariam sujeitos ao aspecto apenas negativo da capacidade contributiva, isto é, a vedação ao efeito confiscatório da tributação, mas o efeito positivo variaria de acordo com outros princípios mais específicos que possam ser aplicáveis aos demais tributos, como o da solidariedade ou da equivalência⁸⁸.

De toda sorte, a capacidade contributiva deve ser observada, em suas várias manifestações e aplicações, a todos os tributos em nosso ordenamento.

O que ocorre é que o que tais autores chamam de efeito negativo da capacidade contributiva pode ser entendido, a nosso ver, como a capacidade contributiva subjetiva ou relativa, e representa um verdadeiro princípio implícito no nosso sistema. Nesse contexto, o aspecto principiológico da capacidade contributiva poderia ser relativizado nos tributos que não os impostos, a depender de outros princípios a serem sopesados.

Já o efeito positivo equivaleria à capacidade contributiva objetiva ou absoluta, consubstanciando verdadeiro limite objetivo – regra, portanto –, posto no § 1º, do artigo 145, mencionado acima, sendo de observância obrigatória e incontestada no que se refere aos impostos, mas não aos demais tributos, de acordo com o texto positivado pela Constituição.

Em qualquer acepção, porém, devemos enxergar a capacidade contributiva como importante farol que guia a atuação do legislador e do intérprete do Direito Tributário.

Devemos sempre interpretar a legislação tributária não no sentido de sempre pretender encontrar uma grandeza tributável, mas sim de encontrar a materialidade eleita pelo legislador constituinte, nos limites impostos por ele.

Sobre a forma de se enxergar a dinâmica da capacidade contributiva na aplicação das normas tributárias, é conhecido o entendimento de Marco Aurélio Greco⁸⁹ acerca da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva. Isto é, entende o autor que a capacidade contributiva não deve ser enxergada apenas como norma de conteúdo programático, mas efetivamente como um comando positivo a ser imposto inclusive ao contribuinte, que deve ter suas condutas analisadas à luz deste princípio.

⁸⁸ TIPKE e YAMASHITA, *op. cit.*, 2011. Pgs. 67/68.

⁸⁹ GRECO, *op. cit.*, 2011. Pgs. 341/346

O mesmo autor ressalta que isso não significa que tal princípio deva ser aplicado de forma supralegal, ou que ele validaria uma exigência tributária sem Lei⁹⁰; mas também deixa claro que princípio da capacidade contributiva deveria ser utilizado como forma de conjugar as disposições normativas para “atingir todas as manifestações de capacidade contributiva que a vontade da lei indica devam ser atingidas”⁹¹.

Acerca de tal visão da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva, porém, valem ser mencionados os ensinamentos de Paulo Ayres Barreto⁹², que embora concorde que a capacidade contributiva não tenha conteúdo meramente programático, ressalta que ela também não pode ter o cunho positivo sem que se observem os limites constitucionais e principiológicos de nosso sistema.

Ressalta Paulo Ayres Barreto⁹³ que o princípio da capacidade contributiva não configura uma limitação da liberdade da atuação do contribuinte, mas sim um direito fundamental que impõe barreiras à atuação do Estado.

De importante préstimo ao nosso estudo, o professor da Universidade de São Paulo⁹⁴ ainda ressalta:

Em outras palavras, a argumentação de que o fato ‘A’ revela a mesma capacidade contributiva do fato ‘B’ – em situação em que as regras de incidência, legalmente estabelecidas, são distintas – não autoriza a invocação desse princípio pela autoridade administrativa, no exercício de função dessa natureza, como fundamento de validade de lançamento tributário que pretenda submeter os dois fatos a uma mesma incidência tributária.

A eficácia da capacidade contributiva deve ser garantida pelo Poder Legislativo, não cabendo ao Executivo ou Judiciário transbordarem as disposições legalmente estabelecidas, em nome de tal princípio. Com efeito, o fato de a Constituição ter atribuído determinada materialidade à competência de um Ente não significa que ele de fato irá tributar todas as manifestações de capacidade contributiva atreladas a tal materialidade. O exercício da competência tributária não é obrigatório, não faltando

⁹⁰ GRECO, *op. cit.*, 2011. Pgs. 345/346.

⁹¹ *Ibidem*. 2011. Pg. 350.

⁹² BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016. Pgs. 95/98.

⁹³ *Idem*.

⁹⁴ *Ibidem*. Pg. 98.

exemplos de situações tributadas com menor ou maior intensidade, de acordo com a vontade legislativa do Ente Tributante.

Em assim sendo, não caberia à Autoridade Administrativa pretender tributar fatos que o próprio Ente não quis tributar, ou não editou norma a autorizar tal tributação, apenas em nome da capacidade contributiva. O tema de interpretação arbitrária e autônoma da legislação será mais bem tratado no tópico destinado à relação entre Direito Tributário e Direito Civil.

Ainda nessa linha, já ressaltava Humberto Ávila⁹⁵ que os direitos fundamentais estabelecidos na Constituição são de titularidade dos cidadãos, no que concerne aos seus aspectos protetivos e defensivos. A Carta Constitucional, neste sentido, está estabelecendo os limites de atuação do Estado, na delimitação do pacto social que sustenta a nação.

Desta forma também já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal - STF em importante julgado:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

- LEI N. 8.200/91 (ARTS. 3. E 4.)

- CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DAS PESSOAS JURÍDICAS

- REFLEXO SOBRE A CARGA TRIBUTARIA SOFRIDA PELAS EMPRESAS EM EXERCÍCIOS ANTERIORES

- A QUESTÃO DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR (TITULARIDADE, ALCANCE, NATUREZA E EXTENSÃO) - "*PERICULUM IN MORA*" NÃO CONFIGURADO, ESPECIALMENTE EM FACE DAS MEDIDAS DE CONTRACAUTELA INSTITUÍDAS PELA LEI N. 8.437/92

- SUSPENSÃO LIMINAR DA EFICÁCIA DAS NORMAS IMPUGNADAS INDEFERIDA POR DESPACHO DO RELATOR. DECISÃO REFERENDADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

- **O exercício do poder tributário, pelo estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, instítui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributarias existentes.**

⁹⁵ ÁVILA, *op. cit.*, 2012. Pg. 162.

Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal.

Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete a imperatividade de suas restrições.

- o princípio da irretroatividade da lei tributaria deve ser visto e interpretado, desse modo, como garantia constitucional instituída em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal no campo da tributação. Trata-se, na realidade, a semelhança dos demais postulados inscritos no art. 150 da carta política, de princípio que - **por traduzir limitação ao poder de tributar - e tão-somente oponível pelo contribuinte à ação do estado.**

- em princípio, nada impede o poder público de reconhecer, em texto formal de lei, a ocorrência de situações lesivas a esfera jurídica dos contribuintes e de adotar, no plano do direito positivo, as providências necessárias a cessação dos efeitos onerosos que, derivados, exemplificativamente, da manipulação, da substituição ou da alteração de índices, hajam tornado mais gravosa a exação tributaria imposta pelo estado.

- **A competência tributária da pessoa estatal investida do poder de instituir espécies de natureza fiscal abrange, na latitude dessa prerrogativa jurídica, a possibilidade de fazer editar normas legais que, beneficiando o contribuinte, disponham sobre a suspensão ou, até mesmo sobre a própria exclusão do crédito tributário.**

- Controvérsia jurídica em torno do tema delineada nas informações prestadas pela presidência da república. (grifos acrescentados)

(ADI 712 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 07/10/1992, DJ 19/02/1993.)

E nesse sentido são valiosos os ensinamentos vistos acima acerca da diferenciação entre a manifestação da capacidade contributiva enquanto regra e enquanto princípio, já que tais lições afastam a tentativa de se interpretar a capacidade contributiva enquanto instrumento de atuação do Estado na efetivação da tributação, e afastam, também, a nosso ver, o argumento de a capacidade contributiva não poderia ser invocada

como limite da atuação tributária do Estado, apenas pelo fato de que a menção à capacidade econômica aplicável aos impostos não estaria encartada topograficamente na Seção destinada às limitações ao poder de tributar de nossa Constituição.

De fato, como visto acima, a previsão acerca da capacidade econômica enquanto parâmetro normativo aplicável aos impostos (artigo 145, § 1º) é a manifestação da capacidade contributiva enquanto limite objetivo – regra. Nesta situação, em sendo uma regra, está tal previsão destinada a regular uma conduta específica e, de forma mais contundente, demandar uma determinada atuação de seu destinatário.

Marco Aurélio⁹⁶, sobre esta questão, entende que pelo fato de este dispositivo não fazer menção à Lei (“*a lei disporá sobre*” ou “*nos termos da lei*” etc.), significaria dizer que ele é direcionado a todos os intérpretes e não apenas ao legislador e que o constituinte não estaria se referindo aos impostos enquanto entidade normativa, mas sim autorizando que o aplicador do Direito utilizasse tal previsão como forma de buscar a manifestação de capacidade contributiva em qualquer situação que ela seja evidenciada.

Embora tal raciocínio suporte a visão acerca da eficácia positiva da capacidade contributiva que discorremos acima, não nos parece ela se sustentar. Isto porque o atual § 1º, do artigo 145, embora não mencione especificamente o termo “Lei”, estabelece que “*os impostos (...) serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*”. A Constituição, neste ponto, está tratando da forma como os impostos serão estruturados, devendo eles ser graduados de acordo com a capacidade individual do contribuinte. Ora, nesse sentido, a Constituição atribuiu competência ao Poder Legislativo para formular disposições normativas acerca de tributos (princípio da legalidade).

Se a Constituição exige que o imposto seja graduado, isto apenas pode ser feito pela pessoa que tem competência para estabelecer os critérios de tal graduação, quem seja, o Poder Legislativo. Não se sustentaria a ideia de que qualquer pessoa teria competência, então, para estabelecer qual seria a forma de graduação mais apropriada em cada situação concreta. Esta ideia remaria contra a segurança jurídica e a legalidade.

Assim, embora não se preveja especificamente que a Lei deve graduar os impostos de acordo com a capacidade contributiva, não há outra possibilidade se não esta, já que não se poderia interpretar tal dispositivo como uma autorização para que a Autoridade Administrativa simplesmente estabelecesse de forma arbitrária a graduação que entendesse mais correta no caso concreto, independentemente da previsão legal.

⁹⁶ GRECO, *op. cit.*, 2011. Pg. 350.

Por outro lado, a par da manifestação enquanto regra da capacidade contributiva, há a sua manifestação implícita enquanto princípio, aplicável independentemente de sua localização topográfica na Constituição, e atuando como garantia fundamental dos contribuintes, limitando o Poder do Estado, na linha dos ensinamentos de Humberto Ávila, mencionados acima.

Desta forma, concordamos com os ensinamentos da doutrina mencionada acima, no sentido de que a capacidade contributiva não possui apenas um conteúdo programático (tanto em sua manifestação como regra, quanto em sua acepção principiológica).

Não obstante, a sua aplicação positiva não pode transbordar os demais limites e contornos estabelecidos pelo legislador constituinte, muito menos servir de autorização para que o Estado transborde os limites legais, em nome da capacidade contributiva.

Tomamos, portanto, os ensinamentos de Paulo Ayres Barreto⁹⁷ como os mais adequados à luz de nosso ordenamento, garantindo aplicação plena ao princípio da capacidade contributiva, mas sempre em conjunção com outras disposições normativas, em especial as relativas à legalidade.

Mas ao fim, vemos que os apontamentos feitos por Marco Aurélio buscam resolver questão muito parecida com a que pretendemos estudar neste trabalho. Com efeito, indaga ele em certa passagem:

A pergunta a fazer é se a previsão legal está qualificando o nome do contrato ou o perfil do contrato. Assim, da perspectiva da capacidade contributiva, quando a lei estiver se referindo a compra e venda pode ser que ela não esteja se referindo ao nome ‘compra e venda’, mas ao tipo de manifestação de capacidade contributiva que se dá através da compra e venda.⁹⁸

Isto é, busca também aquele respeitável autor saber qual o objeto da tributação. Se uma forma jurídica, ou se a sua substância, a demonstrar que a questão aqui estudada também inquieta a doutrina, como um todo.

⁹⁷ BARRETO, P., *op. cit.*, 2016. Pgs. 95/98.

⁹⁸ GRECO, *op. cit.*, 2011. Pg. 341.

3. – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E CONCEITOS CONSTITUCIONAIS

Outra relevante premissa a ser estabelecida para o nosso estudo diz respeito à distribuição de competências tributárias e a maneira como tal distribuição foi feita pela Constituição em vigor.

Esta análise é relevante, assim como o tópico anterior, pois a partir da fixação da premissa acerca dos limites da competência tributária e a maneira como a Constituição elegeu as materialidades tributáveis, poderemos verificar se a forma jurídica, em alguma medida, estaria inserta como uma das balizas a ser observada na aplicação da norma tributária.

Saber se a Constituição se valeu de conceitos jurídicos na distribuição das competências tributárias é relevante, pois tais conceitos podem ou não estar relacionados com o instituto da forma dos negócios jurídicos, o que evidenciaria a importância deste instituto para o Direito Tributário.

Ensina Roque Antonio Carrazza⁹⁹ que competência tributária é “*a aptidão para criar, in abstracto, tributos*”, por meio de lei que contenha todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, quais sejam, hipótese de incidência do tributo, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota. Criar tributos, por sua vez, é legislar, arrecadar e administrar¹⁰⁰.

Paulo de Barros Carvalho também ensina que competência legislativa é a aptidão das pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando no ordenamento positivo¹⁰¹, fazendo a ressalva, porém, de que tal produção legislativa deve ser entendida em sentido estrito (pelo Poder Legislativo), uma vez que outros agentes também podem atuar investidos da competência tributária e emitir novas normas no ordenamento, como é o caso do Presidente da República ao expedir decreto sobre imposto de renda, ou um juiz ao julgar uma causa¹⁰², não sendo este, contudo, o conceito de competência tributária de que aqui se fala.

A competência tributária é o espectro de atuação legiferante em matéria tributária de cada Ente Tributante¹⁰³.

⁹⁹ CARRAZZA, *op. cit.*, 2011. Pg. 533.

¹⁰⁰ *Ibidem*. Pg. 534.

¹⁰¹ CARVALHO, *op. cit.*, 2009a. Pg. 234.

¹⁰² *Ibidem*. Pg. 235.

¹⁰³ BARRETO, *op. cit.*, 2006. Pg. 30.

Nesse sentido, Fernando Sainz de Bujanda há muito definia a competência tributária como o poder dos entes públicos de estabelecer tributos pela edição de normas tributárias¹⁰⁴. Mais do que isso, entendia ele que o poder tributário do Estado está relacionado com a sua própria soberania, sendo a soberania financeira uma expressão da soberania do Estado¹⁰⁵.

Na mesma linha Héctor Villegas¹⁰⁶ também relaciona a competência tributária com a faculdade unilateral de criar tributos a serem exigidos dos jurisdicionados.

Esta faculdade legiferante, contudo, não é ilimitada. Pelo contrário, a própria existência de uma distribuição de competências expressa feita pela Constituição representa uma limitação à atuação do Ente Federado, já que evidencia que a competência não lhe é intrínseca, mas sim outorgada nos termos do texto constitucional e nos moldes lá constantes. Pressupõe-se, portanto, desde a origem, uma limitação à competência tributária.

Forte exemplo disso é a competência dos Municípios para tributar serviços (ISS), apenas quando definidos em lei complementar. Esta lei atuante como Lei Nacional, estabelece os contornos para a tributação do ISS. A legislação nacional auxilia na delimitação do critério material do ISS, ao estabelecer quais atividades encontram-se sob a competência de tais Entes¹⁰⁷.

Sobre este tema, aliás, Humberto Ávila afirma que “*os Municípios não têm competência ilimitada para cobrar o imposto sobre serviços. Sua competência, ademais delimitada, está condicionada ao atendimento dos fins que garantem a uniformidade e a unidade federativas*”¹⁰⁸. Este é apenas um dos vários exemplos de limitações constitucionais ao poder de tributar e conformação das competências tributárias.

A Constituição do Brasil é particularmente rica no detalhamento da repartição de competências. Aliomar Baleeiro¹⁰⁹ já analisava que desde o Ato Adicional de 1834,

¹⁰⁴ BUJANDA, Fernando Sainz de. **Poder Financeiro in Notas de Derecho Financeiro, redactadas em el seminário de Derecho Financeiro**, t. I, vol. 2. Madrid: Universidade de Madrid, 1967. Pg. 5.

¹⁰⁵ *Apud* FONROUGE, Giuliani **in Conceitos de Direito Tributário**, tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Edições Lael, 1973. Pgs. 31/32.

¹⁰⁶ VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**, tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. Pg. 82.

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivização no Direito Tributário**, Livro II. São Paulo: Noeses, 2013. Pgs. 320.

¹⁰⁸ ÁVILA, Humberto. **Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Exportação de Serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: Requisitos e Alcances. Conceitos de “Desenvolvimento” de Serviço e “Verificação” de seu Resultado** *in* Revista Dialética de Direito Tributário, volume 134. São Paulo: Dialética, 2006b. Pg. 102.

¹⁰⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010. Pg. 2.

passando pela Constituição de 1891 e Emenda Constitucional 18 de 1965, culminando na atual Constituição Federal, os Entes Federados estão vinculados a “*normas inflexíveis de competência*”, que “*limitam o poder de tributar de cada uma dessas pessoas de direito público*”.

Tal distribuição de competências atua pela segurança jurídica, controlando a separação de funções dos poderes de cada Ente, além de servir como parâmetro de validade de criação de leis a demais atos infraconstitucionais¹¹⁰, que deverão observar tal repartição.

A opção pelo sistema federal exige uma descentralização de poderes do governo central para os governos locais, não apenas como forma de se obter eficiência administrativa na gestão pública, mas também para conferir autonomia e verdadeira subjetividade às unidades federadas, atribuindo-lhes órgãos administrativos e jurídicos próprios¹¹¹.

Tal autonomia pressupõe receitas próprias, para custear todas as funções administrativas e jurisdicionais de que foi incumbido tal governo. Além disso, tal autonomia deve observar os limites postos pela própria Constituição, sendo vedada a invasão de competências de uns por outros, atendendo-se ao que Heleno Taveira Tôrres chama de “*princípio da simetria entre as unidades federadas*”¹¹².

De fato, havendo diversos Entes com competências tributárias diversas, é necessário que haja rígidas regras que assegurem a todos o pleno exercício de tal competência, possibilitando sua independência político-econômica, mas também para assegurar que o sistema tributário como um todo tenha operacionalidade, o que poderia não ocorrer quando muitos interesses se mostram conflitantes, com poucas possibilidades de concessões por parte dos interessados.

Diversos princípios e garantias, assim como as regras de repartição de competência, foram expressa e implicitamente postas no texto constitucional, de forma a se evitar uma flexibilidade que prejudicasse o sistema como um todo.

Esta repartição de competências não é comum em Constituições de outros países, como ressalta o professor Geraldo Ataliba¹¹³, afirmando que no direito

¹¹⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. Pg. 353.

¹¹¹ TÔRRES, *op. cit.*, 2011. Pg. 354.

¹¹² *Idem*.

¹¹³ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. Pgs. 32/39.

comparado¹¹⁴ geralmente há grande flexibilidade e liberdade dada aos legisladores derivados, prevendo as Constituições geralmente apenas poucas limitações ou preceitos gerais. Da mesma forma, observou o professor Heleno Taveira Tôres¹¹⁵, ressaltando, inclusive, que algumas Constituições sequer estabelecem as competências tributárias.

Com efeito, Ronald Watts¹¹⁶, analisando diversos ordenamentos¹¹⁷, verificou que a distribuição de competências pode ser feita das mais diversas formas: de forma exclusiva, concorrente ou residual, de forma detalhada ou simplista, etc. Mas, como regra geral, havendo a opção por um sistema federal, há distribuição ou retorno de competências administrativas para os governos regionais, em maior ou menor nível.

De fato, a existência de uma efetiva discriminação de competências não é propriamente requisito de um sistema federal¹¹⁸, mas, em assim sendo o sistema adotado, deve-se garantir uma efetiva independência financeira entre os Entes Federados, sob pena de se desconfigurar tal modelo.

No Brasil optou-se por fazer tal discriminação de fontes de receita na própria Constituição, como forma de tentar assegurar a independência dos Entes, minimizando-se o risco de que tal autonomia pudesse ser ameaçada por eventuais medidas unilaterais da União, por exemplo.

Geraldo Ataliba, em uma análise evolutiva histórica, já concluiu que:

A rigidez do sistema brasileiro não foi intencional, mas resultou da preocupação do constituinte em assegurar a autonomia das entidades federadas e municípios, assim como garantir clima de harmonia, estreme de conflitos, o que o conduziu a cuidados superlativos, na disciplina quase exaustiva de toda atividade tributária¹¹⁹.

Esta rigidez, aliás, foi erigida por Geraldo Ataliba como verdadeiro princípio constitucional dos mais importantes, ainda que implícito¹²⁰.

¹¹⁴ Ao analisar as Constituições dos Estados Unidos, Argentina, Alemanha, México, França e Itália.

¹¹⁵ TÔRES, *op. cit.*, 2011. Pgs. 326/327.

¹¹⁶ WATTS, Ronald Lampman. **Sistemas Federales Comparados**. Barcelona: Marcial Pons, 2006. Pgs. 135/143.

¹¹⁷ Como do Canadá, Estados Unidos da América, Austrália, Alemanha, dentre outros.

¹¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Discriminação de Competências e Competência Residual** in Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. Pg. 83.

¹¹⁹ ATALIBA, *op. cit.*, 1968. Pg. 38.

¹²⁰ *Ibidem*. Pg. 22.

Por via da atribuição expressa de competências, a Constituição Federal nesse sentido buscou evitar a invasão de competências de um Ente por outros. Atribuindo expressamente uma competência a um Ente, a Constituição exclui, por consequência, a competência dos demais Entes para instituir tributos sobre estes determinados fatos.

Roque Antonio Carrazza¹²¹ atesta que:

Com tais cautelas, evitaram-se, de modo mais do que satisfatório, as invasões de competência impositiva entre as pessoas políticas União, Estados, Município. Quer a Constituição da República que só a União tribute, por via de impostos, determinados fatos do mundo real que têm conteúdo econômico; só os Estado, outros fatos; só os Municípios, ainda outros fatos.

O mesmo autor, com coerência, em outra obra¹²² ainda ressalta: “*as normas constitucionais que discriminam competências tributárias encerram duplo comando; a saber: a) habilitam a pessoa política contemplada – e somente ela – a criar o tributo; e, b) proíbem as demais de fazê-lo.*”

O (sub)sistema constitucional tributário brasileiro mostra-se extremamente detalhado, no que toca às competências tributárias dos Entes Políticos, sendo ao mesmo tempo aberto e rígido. Aberto, pois incorpora outros princípios e limitações previstas pela Constituição não diretamente relacionados com Direito Tributário e rígido por possuir as regras expressas de repartição de competência, com princípios e garantias inalteráveis e uma detalhada definição de espécies tributárias¹²³.

3.1 – Conceitos e tipos na Constituição

Tema de igual relevância na verificação da rigidez de tal repartição e na delimitação da extensão da competência tributária de cada Ente diz respeito à análise quanto à utilização de conceitos definidos ou definíveis pela Constituição na atribuição de

¹²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010b. Pg. 637.

¹²² CARRAZZA, *op. cit.*, 2010a. Pg. 47.

¹²³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. Pgs. 615/616.

cada materialidade tributável. Verificaremos, assim, se, ao definir determinada materialidade no campo de competência de um determinado Ente, a Constituição limitou de forma exauriente todos os signos denotadores de riqueza passíveis de tributação, ou se tal função caberia ao legislador ordinário e complementar.

Como já mencionado acima, esta análise é relevante, pois da constatação pelo uso de conceitos jurídicos pela Constituição Federal, poderemos verificar em qual grau tais conceitos se relacionam com a forma do negócio jurídico e, conseqüentemente, qual o grau de relevância de tal forma na determinação da tributação aplicável a tal negócio.

Conceitos, na lição de Mizabel Derzi¹²⁴, denotam o objeto por meio de notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, enquanto tipos representam uma ordem rica de notas referenciais de um objeto, mas notas estas renunciáveis, em uma estrutura flexível e gradual.

Tipos são forma de classificação aberta, opondo-se ao conceito. O conceito define exatamente um objeto, com contornos precisos, enquanto que o tipo o descreve, identificando um núcleo daquilo que o objeto deve preferencialmente possuir¹²⁵.

Se entendermos que o constituinte optou pelo emprego de conceitos na repartição de competências constitucionais, as conseqüências práticas seriam diametralmente opostas acaso ele tivesse optado pelo uso de tipos.

Nesse sentido, Paulo Ayres Barreto¹²⁶ analisando a discussão sobre tipos e conceitos constitucionais, faz direta e incisiva análise, sintetizando os entendimentos sobre o tema, que podem ser de quatro formas distintas:

- (a) as significações dos vocábulos constantes do Texto Constitucional são atribuídas integralmente pelo legislador infraconstitucional;
- (b) há um importante nível de imprecisão ou vaguidade nas referências sígnicas constitucionais, de modo a permitir um espaço significativo para a participação do legislador na construção de sentido desses conceitos;
- (c) a Constituição Federal de 1988 teria feito uso de tipos para discriminar as competências impositivas, cabendo à lei complementar formular o conceito dos impostos nela referidos;
- (d) os conceitos constitucionais

¹²⁴ DERZI, Mizabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. Pg. 84.

¹²⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. Pg. 244; citando lições de Karl-heinz Strache.

¹²⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Conceitos Constitucionais e Competência Tributária** in Temas de direito Tributário, estudos em homenagem a Eduardo Bottallo, SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antonio Balieiro; FRIGO JUNIOR, Gilberto (Coords.). São Paulo: Saraiva, 2013. Pgs. 331/343.

devem ser construídos por intermédio de processo interpretativo eminentemente constitucional, devendo o legislador infraconstitucional reconhecer tais conceitos como baliza ou limites de sua atuação.

Defensor da ideia de que a Constituição teria se valido de tipos na repartição de competências tributárias, Luís Eduardo Schoueri¹²⁷ entende que “*as expressões empregadas pelo constituinte são meros nomes dados historicamente a impostos já existentes. Por isso, afirmamos que o constituinte não conceituou os impostos pertencentes a cada esfera tributante; apenas nominou-os contemplando um todo*”, concluindo que o constituinte apenas teria contemplado a realidade a partir de tipos.

Seguindo-se esta linha de entendimento, verificaríamos que ao legislador complementar caberia a tarefa de conceituar os signos eleitos pela constituição na repartição de competências.

É compreensível tal raciocínio, especialmente na defesa de um sistema jurídicos com capacidade evolutiva suficiente para acompanhar as alterações sociais, bem como ao verificar que a liberdade do legislador complementar encontraria limites no núcleo do objeto do tipo, havendo um mínimo de características ou notas a serem observadas na eleição da materialidade do tributo¹²⁸.

Em sentido oposto, e a nosso ver, porém, a conclusão pelo uso de tipos na Constituição Federal contrariaria toda a lógica na rígida repartição de competências tributárias. Nesse sentido, o legislador teria feito toda a discriminação de competências, elegendo signos de riqueza para cada Ente, sem que, com isso, tenha efetivamente realizado uma repartição de competências, já que, ao fim, tal tarefa caberia ao legislador complementar.

Aliás, a própria alegação de que as expressões constitucionais possuem origem histórica milita em favor do entendimento de que o constituinte se valeu de conceitos já pré-existentes, ou pretendeu alcançar sentidos já impregnados no ordenamento. Seria possível afirmar, portanto, que o constituinte, a princípio, não pretendeu que o intérprete ou que o legislador infraconstitucional criasse novos significados para suas expressões, visto que ele se valeu já de institutos pré-existentes;

¹²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Discriminação de Competências e Competência Residual** in Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. Pg. 115.

¹²⁸ SCHOUERI, *op. cit.*, 2005. Pg. 114.

Assim, filiamo-nos, desde já, ao entendimento defendido por Paulo Ayres Barreto¹²⁹, para quem “*ao atribuir competência tributária, fez uso o legislador constituinte de expressões sobejamente conhecidas, estudadas pela doutrina, trabalhadas pela jurisprudência, com clara delimitação de sentido*”, buscando limitar a atuação do legislador infraconstitucional, para se evitar conflitos de competência.

Na mesma linha, Andrei Pitten Veloso¹³⁰, em obra sobre competência tributária e os conceitos, verificou que, embora os termos utilizados pela Constituição para fazer a repartição de competências nem sempre sejam unívocos, eles apresentam um grau de determinação relativamente elevado. O mesmo autor também ressalta que o legislador constituinte incorporou conceitos preexistentes (“regra do uso comum”), de forma que, para se afastar tal conclusão, seria preciso encontrar fundamentação suficiente, que demonstre a existência de um conceito autônomo.

Com efeito, a norma de competência tributária é complexa e, como bem aponta Tácio Lacerda Gama¹³¹, ela pode ser entendida como “*mínimo denominador comum de conceitos filosóficos, fundamentais e dogmáticos que se mostram soltos e dispersos sem qualquer vínculo aparente*” e, na nossa visão, ao assim ser, se vale de conceitos juridicizados e existentes ao tempo de sua promulgação.

Devemos, também, afastar as alegações de que o Texto Constitucional não poderia conter conceitos, visto que eles seriam demasiadamente vagos ou imprecisos. Isto porque, como bem ensina José Maria Arruda de Andrade¹³², “*para que um conceito seja útil, basta que seja definido em determinados contextos práticos, pois o emprego das palavras não está totalmente regulamentado por regras. Muitas vezes um conceito de contornos imprecisos é o que foi possível e é o que basta a uma determinada situação*”. Ensinando, ainda, que, no percurso de interpretação do texto normativo e de seus resultados, deve-se valer de “*conceitos cujos significados estão sendo construídos local e temporalmente*” e que “*essas construções formam um arcabouço conceitual, um sistema de referências mediado por adestramentos*”. Entendemos ser esta a situação de nossa Constituição, que se valeu de conceitos jurídicos preexistentes ou usualmente empregados

¹²⁹ BARRETO, *op. cit.*, 2013. Pg. 336.

¹³⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005. Pg. 148.

¹³¹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária e a sua Estrutura Normativa** in Revista de Direito Tributário, volume 102. São Paulo: Malheiros, 2008. Pg. 51.

¹³² ANDRADE, José Maria Arruda de. **Hermenêutica Jurídica e a Questão da Textura Aberta** in Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, volume 103. São Paulo: USP, 2008. Pg 471.

no mundo jurídico à época de sua promulgação, para fins de arquitetar a distribuição de competências tributárias.

Verifica-se que a discussão não é nova e encontra posições de peso em sentidos contrários, mas que, a nosso ver, pendem para a conclusão de que o legislador teria se utilizado de conceitos preexistentes na distribuição de competências impositivas, os quais, para que sejam alterados, devem seguir os instrumentos de alteração constitucional previstas pelo próprio texto Magno¹³³.

A conclusão pela verificação de conceitos na repartição de competência compactua com a rigidez constitucional, militando em favor da supremacia hierárquica da Carta Política e da segurança jurídica ao sistema como um todo. Sobre este tema, vejam-se considerações adicionais no Capítulo 4, mais adiante.

Em adição às lições da doutrina elencadas acima, não se pode, em matéria de interpretação constitucional, ignorar os debates e decisões proferidos pelo Supremo Tribunal Federal - STF, enquanto órgão competente para julgar questões constitucionais e habilitado a efetivamente inserir normas gerais e abstratas no sistema.

Nesse sentido, o sistema jurídico-processual brasileiro caminha com cada vez mais velocidade para um sistema baseado na força vinculante de precedentes julgados em controle difuso de constitucionalidade. Esta mudança sistemática teve início marcado em 2004, com o advento da Emenda Constitucional nº 45, e a criação das chamadas Súmulas Vinculantes, com efeito *erga omnes*.

A mesma Emenda também trouxe a necessidade de se evidenciar uma repercussão geral no tema a ser analisado, para possibilitar o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal de recursos extraordinários, visando limitar a atuação daquele Tribunal a casos que transcendam o interesse das partes envolvidas no processo, já indicando que a sua atuação deve se dar de forma a efetivamente orientar o Poder Judiciário em casos de interesse geral, bem como a própria sociedade (na chamada função nomofilática¹³⁴ dos Tribunais Superiores).

Nesta esteira, vieram as Leis nºs 11.418, de 19 de dezembro de 2006 e 11.672, de 8 de maio de 2008, que instituíram os ritos de julgamento de casos representativos de controvérsia, com força vinculante aos recursos especial e extraordinário pendentes de

¹³³ BARRETO, *op. cit.*, 2013. Pg. 343.

¹³⁴ Na acepção dada por Piero Calamandrei, como sendo a de “*aclarar e integrar o sistema normativo, propiciando-lhe uma aplicação uniforme*” (CALAMANDREI, Piero. **La Casación Civil**, Tomo II, tradução de Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina, 1945. Pg. 104).

apreciação sobre o mesmo tema (rito de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal e de recursos repetitivos no Superior Tribunal de Justiça - STJ).

Mais recentemente, o novo Código de Processo Civil, trazido pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, manteve este sistema, ampliando a sua força para tornar as decisões proferidas em recursos repetitivos vinculantes a todos os casos em andamento no país, em todas as instâncias do Poder Judiciário.

Assim, o Brasil caminha para um modelo híbrido baseado não apenas no direito positivo, mas também na jurisprudência dos Tribunais.

Por este motivo, as decisões tomadas pelo Supremo Tribunal Federal, apesar de nem sempre com força *erga omnes*, passam a ter cada vez mais amplitude e importância, visto que passam a vincular a decisão de todos os magistrados do país.

Nesse sentido, a respeito da interpretação dos signos tributáveis elencados pela Constituição Federal e da existência ou não de conceitos incorporados pela Constituição para definição da competência tributária de cada Ente, é importante mencionar o recente julgamento do recurso extraordinário nº 651.703/PR, em que se discutiu a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, sobre as atividades de plano de saúde e seguro-saúde.

Por ser detalhada e relevante, reproduzimos a ementa do acórdão do julgamento encerrado 29/09/2016:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88.

1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde).

2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a

conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional.

3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado.

4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional.

5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos.

6. O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado.

7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.

8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional.

9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária.

10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins

para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade.

11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos.

12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico.

13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica.

14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva.

15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada *cum grano salis*.

16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback* (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito

de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” (RE 116.121), verbis:

‘EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE *LEASING* FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o *leasing* operacional, [ii] o *leasing* financeiro e [iii] o chamado *leaseback*. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do *leasing* financeiro e do *leaseback*. Recurso extraordinário a que se nega provimento.’ (grifo nosso)(RE 592905, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009).

17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS.

18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN.

19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003.

20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à *ratio* que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.

21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

22. A LC nº 116/2003 imbricada ao *thema decidendum* traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23, verbis:

“Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...)”

4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.”

23. A exegese histórica revela que a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406/68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades.

24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes.

25. A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial.

27. *Ex positis*, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”.

28. Recurso extraordinário DESPROVIDO.

(STF, RE 651703, Relator: Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086, PUBLIC 26-04-2017)¹³⁵

Não é difícil verificar que, embora o Brasil caminhe para um sistema baseado nos precedentes, em busca de uma maior segurança jurídica, economia e eficiência processual, os órgãos do Poder Judiciário continuam surpreendendo os jurisdicionados e, na prática, trazendo mais insegurança e incerteza ao sistema.

Com efeito, o julgamento acima, tomado em rito de repercussão geral e, portanto, vinculativo aos demais casos sobre o tema, além de orientador em diversos outros julgamentos relativos ao ISS, que não diretamente relacionados com plano de saúde, simplesmente parece desconsiderar toda a jurisprudência existente naquele próprio Tribunal Superior.

Efetivamente, o raciocínio utilizado pelo voto condutor, proferido pelo relator Ministro Luiz Fux, está baseado nas seguintes premissas:

- i. Não se deve falar em primado do Direito Privado, sendo possível que o Direito Tributário crie um conceito específico próprio para um determinado instituto.

¹³⁵ Inteiro Teor disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(651703.NUME.%20E%20RE.SCL.A.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(651703.NUME.%20E%20RE.SCL.A.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em 20 de set. de 2017.

- ii. As normas de interpretação da legislação tributária colocadas no artigo 109 e 110, do Código Tributário Nacional – CTN (que serão melhor exploradas no tópico seguinte), embora guiem a interpretação infraconstitucional, não podem ser utilizadas como base para interpretar a própria Constituição.
- iii. A Constituição não possuiria conceitos por ela incorporados, sendo preciso buscar, por diversos métodos interpretativos (literal, sistemático, teleológico) e com base em diversos ramos de conhecimento a significação de seus termos.
- iv. Nesse sentido, a interação entre Direito e Economia deve ser visto como importante forma de apreciação axiológica, em substituição ao formalismo jurídico, embora os conceitos tributários devam ser passar “pelo filtro jurídico”.
- v. Três princípios, assim, devem ser observados na interpretação constitucional: (a) interpretação segundo critério econômico de conceitos utilizados pelo Direito Tributário; (b) interpretação econômica dos conceitos do Direito Civil, respeitado o sentido literal das palavras, quando o Direito Tributário indicar de forma objetiva um desvio do conteúdo trazido pelo Direito Privado; e (c) interpretação dos conceitos do Direito Civil de acordo com a própria legislação civil, quando se verificar que a lei tributária pretendeu se valer deste conceito.
- vi. A Constituição teria, portanto, utilizado tipos e não conceitos para definir as competências tributárias, motivo pelo qual as leis complementares devem resolver os conflitos de competência e delinear os limites de tais tipos, vinculadas, porém, aos sentidos mínimos que se extraem das locuções utilizadas pela Constituição.
- vii. A análise da incidência do ISS em razão da classificação da atividade em “obrigação de dar” ou “obrigação de fazer” possui base exclusivamente civilista, sendo que mesmo em análise à legislação privada não seria possível encontrar um conceito unívoco acerca da prestação de serviços (referindo-se ao Código de Defesa do Consumidor).

- viii. O fato de haver serviços sujeitos à tributação pelo ICMS e pelo IOF indicaria que a definição dos signos tributáveis a partir da classificação de “obrigação de fazer” não teria sido adotada pelo legislador constituinte.
- ix. O conceito de serviço, assim, deveria ser entendido como “*uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividade imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador*” (página 33 do acórdão).

Verifica-se, portanto, que tal precedente desafia muitas das conclusões a que chegamos no item anterior. Não obstante, sob pena de extrapolar os limites do escopo deste trabalho, mister nos determos apenas aos aspectos relevantes para o nosso estudo.

Com efeito, a tomada de uma posição a respeito da existência ou não de conceitos constitucionais em matéria de competência tributária, bem como a definição acerca de como tais conceitos são formados e devem ser interpretados é relevante para se definir como a questão da forma se imbrica ao Direito Tributário.

Saber se há ou não uma definição eminentemente constitucional sobre a materialidade tributável é relevante, pois é assim que será possível definir se a forma do negócio jurídico foi também considerada na definição da tributação pela Constituição, ou se caberá à legislação infraconstitucional dar relevo ou não à forma do negócio jurídico na tributação.

Nesse sentido, o Ministro Marco Aurélio Melo, único a divergir no julgamento mencionado acima, bem relembra que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já há muito estava assentada na necessidade de configuração de uma atividade “de fazer” para definir a incidência do ISS. Relembrou o Ministro que mesmo no julgamento sobre a tributação do *leasing* citado pelo voto condutor a análise feita pelo STF foi a de se verificar se ela representada uma atividade “de fazer”, em contraposição a uma atividade “de dar”.

Assim, cita o Ministro, que a Súmula Vinculante nº 31, que afasta o ISS sobre as atividades de locação de bens móveis, continua vigente e orientando diversos julgamentos no âmbito do próprio STF. Cita, também, doutrina de peso sobre o tema, no mesmo sentido.

Seguimos no mesmo sentido deste voto vencido.

De fato, da análise dos fundamentos do voto do Ministro Luiz Fux, verificamos que por diversas vezes preocupou-se em dar primazia ao texto constitucional, não se podendo falar em sobreposição da legislação infraconstitucional em tema de interpretação constitucional.

Não obstante, ao dar total ou grande liberdade ao legislador complementar para definir os conceitos dos signos tributáveis, vinculando-o apenas à observância do sentido literal das palavras, sem necessidade de se observar a sistematização imposta pelo legislador constitucional, o que o voto permite é que, justamente, o legislador infraconstitucional (ainda que complementar) dê o real significado dos termos utilizados pela Constituição.

Entendemos, assim, que a lei complementar, embora destinada a dirimir conflitos de competência, não tem como função definir os conceitos dos institutos jurídicos sujeitos à tributação, visto que isto seria permitir que o legislador, a qualquer momento, alterasse a própria Constituição. Dirimir conflitos de competência não significa definir todo o campo de tributação, mas sim dar maior detalhamento ao campo de competência já definido pela Constituição (do contrário, todas as previsões constitucionais sobre a tributação seriam letra morta).

Também não podemos concordar com a utilização de diversos ramos de conhecimento para interpretação da Constituição, visto que isto contraria todo o sentido do próprio Direito e inviabiliza qualquer análise objetiva e científica. O Direito é ramo de conhecimento próprio, motivo pelo qual a sua interpretação deve ser dar exclusivamente com base nele.

Da mesma forma, também não se pode concordar com a possibilidade de uma constante mutação da interpretação da Constituição Federal, seja com base nos demais ramos de conhecimento, seja com base na legislação infraconstitucional.

Os perigos de uma interpretação dinâmica da Constituição serão melhor expostos no capítulo seguinte, sendo possível adiantar que, além de injusta e anti-isonômica, tal prática traz total insegurança ao sistema.

Não cabe aqui fazer uma análise extensiva sobre o conceito constitucional relacionado ao ISS, mas não cremos que os fundamentos do voto vencedor de tal julgamento sejam suficientes a afastar a necessidade de uma análise sistemática da própria Constituição, que não pode fugir da conclusão de ter ela se valido de conceitos jurídicos

preexistentes para definir as competências tributárias, sob pena de tornar o sistema inoperável e sem qualquer tipo de segurança ou critério objetivo de aplicação.

Mais do que isso, verificamos que este julgamento acima comentado acaba por violar as disposições do Novo Código de Processo Civil, que em seu artigo 926 estabelece que “*os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente*”, já que o mesmo relator, Ministro Luiz Fux, em seu voto no julgamento do recurso extraordinário nº 574.706/PR, em que emblematicamente analisou-se a possibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, afirma: “*a Constituição Federal, é verdade, ela tem os seus conceitos superpostos que não podem ser ultrapassados pela legislação ordinária. Mas, de toda maneira, deve haver uma questão de fidelidade a esses conceitos, porque Direito é lógica jurídica*”¹³⁶.

E ainda afirma que o Direito Tributário “*se vale de conceitos de vários ramos do Direito, tanto que há um dispositivo no Código Tributário Nacional que assenta que o Direito Tributário deverá respeitar todos os conceitos de Direito Privado e todos os conceitos de Direito Público*”¹³⁷.

Neste julgamento, cujo acórdão foi recentemente publicado, o mesmo Ministro adota posicionamento até então majoritário no Supremo Tribunal Federal, no sentido de respeito e observância aos conceitos constitucionais, para fins de delimitação da tributação.

É de toda sorte questionável, portanto, afirmar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal teria pacificado seu entendimento sobre a completa inexistência de conceitos constitucionais em matéria tributária, ou mesmo já teria pacificado seu entendimento acerca da mutação ou alteração de conceitos constitucionais, visto que a existência de tais conceitos e a sua imutabilidade continuam a ser argumentos de decisão relevantes por aquele Tribunal, que, como é de conhecimento notório, julgou o recurso extraordinário nº 574.706/PR procedente para reconhecer a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, justamente (dentre alguns outros argumentos e linhas de raciocínio) porque o ICMS não se enquadraria no conceito de faturamento previsto pelo artigo 195, da Constituição Federal, encontrado na legislação então vigente quando a promulgação da Constituição e impassível de alteração.

É, porém, inegável que um processo de revisão deste entendimento esteja tomando forma, sem que se possa, ainda, prever o seu desfecho.

¹³⁶ Página 81 do acórdão.

¹³⁷ *Idem*.

Além disso, como mencionado, a decisão tomada em repercussão geral, apesar de orientar e vincular outros processos sobre o tema, não possui eficácia *erga omnes*, de sorte que não insere uma norma geral e abstrata no sistema.

Deve-se aguardar para verificar se tal entendimento será mantido em outros temas tributários em que a discussão sobre tipos e conceitos poderá ser tangenciada, esperando-se que, como já ocorreu em outros casos, o STF reveja seu posicionamento, para adotar uma visão mais técnica e sistemática.

Como já mencionado, o raciocínio do voto vencedor se mostra contraditório e pode trazer consequências profundas na aplicação do Sistema Tributário. Resta verificar qual será a extensão que o Poder Judiciário e o próprio STF darão para tal precedente.

4. – DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO CIVIL - INFLUÊNCIA E EFEITOS

Ainda no tocante às premissas necessárias para o deslinde de nosso estudo, trataremos neste capítulo da inter-relação entre Direito Tributário e o Direito Civil, especialmente porque, como mencionado nas linhas introdutórias, a forma jurídica é instituto eminentemente de Direito Privado. Em assim sendo, é importante que verifiquemos como se dá a relação entre as normas e disciplina do Direito Privado sobre a forma e sobre os negócios jurídicos em geral e as normas tributárias.

Nesse sentido, é também importante notar que esta dualidade entre Direito Tributário e Direito Privado é apenas aparente, dado que o ordenamento jurídico é uno, construído sob a égide da Constituição Federal. A opção pela divisão de diversos ramos do Direito, autônomos ou de sobreposição, depende de uma escolha didática do intérprete.

Por mais que se diferenciem os ramos didaticamente independentes do Direito, de alguma forma e em algum nível tais ramos sempre terão pontos de interseção e influência. Paulo de Barros Carvalho¹³⁸ bem ressalta que as unidades normativas que compõem o ordenamento jurídico encontram-se irremediavelmente entrelaçadas por vínculos de hierarquia e coordenação, sendo impossível o seu isolamento.

Karl Larenz¹³⁹ igualmente observa que “*as normas jurídicas (...) não estão desligadas umas das outras, mas estão numa conexão múltipla umas com as outras*”.

Não obstante, a divisão metodológica é importante instrumento na análise científica do Direito, sendo igualmente impossível ignorar que o ordenamento possui núcleos jurídicos de maior interação e relação das normas que o compõem.

Há normas e princípios especificamente voltados ao Direito Tributário, isto é, que digam respeito, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos¹⁴⁰.

É preciso, portanto, verificar a forma de interação destas normas com normas de outros ramos do Direito. Em um primeiro momento, a análise didática isolada de um determinado ramo poderia equivocadamente levar ao entendimento da autossuficiência deste ramo e um aparente isolamento normativo.

¹³⁸ CARVALHO, *op. cit.*, 2009a. Pg. 14.

¹³⁹ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa; Fundação Calouste Gulbenkian, 2009. Pg. 621.

¹⁴⁰ CARVALHO, *op. cit.*, 2009a. Pg. 15.

Importante, assim, romper esta impressão e analisar a interação do Direito Tributário com os demais ramos do Direito.

Nesta tarefa, será possível verificar que a conexão entre o Direito Tributário e do Direito Civil (apenas didaticamente autônomos, como já mencionado) é intensa. O Direito Tributário, apesar de possuir normas que lhe são próprias e princípios orientadores de sua aplicação, é baseado fortemente no Direito Civil.

Paulo de Barros Carvalho¹⁴¹, ao analisar a regra-matriz de incidência do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, constata tal fato, verificando que para que seja mesmo possível aplicar tal norma, o intérprete se vale de diversos conceitos de Direito Civil, como “propriedade”, “posse” e “domínio útil”, por exemplo.

O autor bem ressalta¹⁴² que ao Direito Tributário interessam normas de diferentes naturezas, sejam elas de Direito Civil, Comercial, Processual, Trabalhista etc., já que “*a existência de determinada relação jurídica pode buscar seu fundamento em qualquer dessas prescrições, atraindo-a para o terreno de estudo que se dispõe a analisar a instauração daquele vínculo*”.

Ruy Barbosa Nogueira¹⁴³ reconhecendo a relevância do Direito Tributário também o enxergava como ramo autônomo do Direito, mas sempre integrado na unidade do sistema. O Direito Tributário seria, para o festejado mestre, uma parte mais desenvolvida do Direito Financeiro, assim entendido como “*o ordenamento jurídico total das atividades financeiras do Estado*”, mas representaria um ramo cientificamente autônomo por ter se destacado com um certo número de princípios específicos, só aplicáveis ao Direito Tributário.

O Direito Tributário é ramo intrinsecamente relacionado com os demais ramos do Direito, tendo em vista que, sendo ele mais recente, buscou disciplinar certos atos ou fatos, mas encontrou elaborações jurídicas, princípios e institutos completos preexistentes sobre estes mesmos atos ou fatos, os quais foram por ele aproveitados, ainda que, em alguns casos, tenha alterado ou criado princípios específicos¹⁴⁴.

¹⁴¹ CARVALHO, *op. cit.*, 2009a. Pg. 14.

¹⁴² *Ibidem*. Pg. 16.

¹⁴³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**, 15ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1999. Pgs. 31/41.

¹⁴⁴ *Ibidem*. Pgs. 66/67.

A relação com o Direito Privado é das mais frequentes, já que o tributo incide sempre sobre fenômenos ou relações já definidas pelo Direito Privado¹⁴⁵. Desejando atingir tais fenômenos ou relações, o Direito Tributário se vale dos institutos já definidos pelo Direito Privado, podendo aceitá-los integralmente (buscando a compreensão no Direito Privado), alterá-lo parcialmente (devendo-se buscar a compreensão original do instituto no Direito Privado e acrescentar as alterações trazidas pelo Direito Tributário), ou construir um conceito próprio¹⁴⁶.

Nesse sentido, Humberto Ávila¹⁴⁷ também observa que sempre que a legislação tributária faz menção a algum termo, deve-se verificar se este termo é conceituado na legislação civil (“conceito civilmente impregnado”).

O Direito Tributário, desta forma, depende de diversos ramos do Direito, visto que busca exatamente situações denotadoras de riqueza que sirvam de base para a tributação. Tais situações da vida social encontram-se já juridicizadas e reguladas por estes outros ramos, dos quais o Direito Tributário empresta os conceitos (mas que pode também, em determinadas situações, criar novos conceitos).

Este entendimento, obviamente, está longe de ser unânime, especialmente considerando as diversas vertentes acerca da interpretação do próprio Direito Tributário. Nesse sentido, é preciso mencionar, por exemplo, a posição da doutrina alemã, que conta como expoentes Klaus Tipke e Joachin Lang¹⁴⁸, para quem, partindo-se de uma interpretação econômica do Direito Tributário (tratada com mais detalhes no tópico 6.2 deste trabalho), defendem que “*não existe nenhuma prevalência teleológica do Direito Civil*” sobre o Direito Tributário, o qual deve ser examinado com fundamento na teleologia da legislação tributária. Defendem estes doutrinadores que o Direito Tributário seja analisado a partir de uma perspectiva econômica e que, a menos que a própria legislação tributária faça referência expressa a institutos de Direito Civil, não devem tais institutos influenciar primariamente a interpretação da lei tributária.

Esta interpretação, embora coerente em seu contexto, a nosso ver, encontra obstáculo nas peculiaridades do Sistema Tributário Brasileiro e em suas normas positivadas.

¹⁴⁵ NOGUEIRA, *op. cit.*, 1999. Pg. 71.

¹⁴⁶ *Ibidem*. Pgs. 71/76.

¹⁴⁷ ÁVILA, *op. cit.*, 2004. Pg. 65.

¹⁴⁸ TIPKE e LANG, *op. cit.*, 2008. Pgs. 322/323.

Isto porque, o próprio Código Tributário Nacional, em seus artigos 109 e 110, estabelece os critérios de interação entre as normas de Direito Tributário e as de Direito Privado:

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

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A própria legislação tributária, em tema de sua própria interpretação, deixa claro que sua base é encontrada nos princípios, institutos e formas de Direito Privado, deles se valendo, embora lhes atribuindo efeitos próprios.

Os institutos e princípios de Direito Privado são relevantes para fins de definição e conceituação, cabendo ao Direito Tributário apenas empregar-lhes os efeitos próprios deste ramo do Direito, sem alterá-los, contudo. O artigo 109 deixa clara a função instrumental dos conceitos e institutos de Direito Privado, para fins de identificação de seus conceitos e aplicação da legislação tributária de forma sobreposta.

O Direito Tributário, a princípio, não cria e nem regula os índices de capacidade contributiva passíveis de tributação, já que tais índices se encontram na vida econômica, regidos pelo Direito Privado¹⁴⁹.

Nesse sentido, acerca do artigo 109, do CTN, Alcides Jorge Costa¹⁵⁰ bem explicava que os princípios gerais de Direito Privado podem ser usados para verificar se um determinado fato ou ato corresponde a um instituto de Direito Privado, que a lei tributária elencou como fato gerador de algum tributo, mas os efeitos tributários decorrerão da própria legislação tributária e não do Direito Privado. Em conjugação com este dispositivo, o respeitável tributarista, ainda esclarece que a redação do artigo 118, do mesmo Código torna mais clara a disposição do artigo 109. No exemplo por ele dado, a

¹⁴⁹ BOZZA e OLIVEIRA, *op. cit.*, 2010. Pgs. 383/384.

¹⁵⁰ COSTA, Alcides Jorge. **Direito Tributário e Direito Privado** in Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. Pg. 226.

manifestação de vontade das partes é necessária para se verificar a existência de um mútuo. Definido que o mútuo existe, os efeitos aplicáveis serão os previstos na legislação tributária, sendo irrelevante eventual invalidade do mútuo por vício de vontade das partes, por exemplo.

E este raciocínio também é explicitado por Antonio Durán-Sindreu Buxadé¹⁵¹, na Espanha, para quem “*salvo se disponga lo contrario, la calificación tributaria de tales actos o negocios requiere su previa calificación de acuerdo com las normas del Derecho Privado*”¹⁵².

Já vimos no capítulo anterior acerca da competência impositiva tributária que a doutrina há muito debate acerca da definição sobre a utilização pela Constituição de conceitos ou de tipos, e a relevância desta discussão para fins de delimitação da autonomia do legislador infraconstitucional.

Concluimos naquelas linhas que a Constituição se valeu de conceitos na repartição das competências tributárias, o que limita em grande parte a atuação do legislador infraconstitucional, que não poderá livremente extrapolar o alcance de tais conceitos para fins da exigência tributária.

Mas qual exatamente o seu alcance? O que não pode ser alterado?

A conceituação é necessária para sistematizar o Direito.

Karl Larenz¹⁵³ observa que:

“A lei tem como missão classificar, de modo claro, uma enorme quantidade de fenômenos da vida, muito diferentes entre si e altamente complexos, caracteriza-los mediante notas distintivas facilmente identificáveis e ordená-los de modo a que, sempre sejam ‘idênticos’, se lhes possam ligar idênticas consequências jurídicas” e prossegue o ilustre professor, concluindo que “para levar a cabo esta missão, o caminho mais curto parece ser formar, a partir de conceitos abstractos, previsões às quais possam ser subsumidos sem esforço todos os fenômenos da vida que apresentam as notas distintivas do conceito”.

¹⁵¹ BUXADÉ, Durán-Sindreu. **Los Motivos Económicos Válidos como Técnica Contra la Elusión Fiscal: Economía de Opción, Autonomía de Voluntad y Causa en los Negocios**. Navarra: Editora Aranzadi, 2007. Pg. 329.

¹⁵² Em tradução livre: A não ser que disposto de forma contrária, a qualificação tributária de atos jurídicos ou negócios requerem a sua prévia qualificação de acordo com as normas de Direito Privado.

¹⁵³ LARENZ, *op. cit.*, 2009. Pg. 626.

Quando um termo é utilizado pela legislação tributária, sem expressa ressalva, e tal termo possui um conceito já firmado em outro ramo do Direito, deve-se entender que tal legislação está fazendo uma referência conceitual¹⁵⁴.

Há, portanto, três possibilidades, como mencionado acima: a aceitação total do conceito de Direito Privado, a aceitação parcial de tal conceito, com modificação feita pela legislação tributária, ou atribuição de novo conceito ou alcance ao instituto pela legislação tributária¹⁵⁵.

As possibilidades de alteração total ou parcial de conceitos de outros ramos do Direito são defendidas pela chamada “tese da flexibilidade”¹⁵⁶. Humberto Ávila¹⁵⁷, nesse sentido, explicita que tal tese possibilita sim a alteração de conceitos de Direito Privado (ou outro ramo) pelo Direito Tributário, mas respeitados alguns limites.

Algumas justificativas para tal possibilidade seriam, por exemplo, o atendimento ao Princípio da Legalidade que, por definição, permite que o Poder Legislativo estabeleça conceitos em sua competência legiferante; ou o atendimento do Princípio da Igualdade que, a depender do caso pode exigir conceitos próprios, isto é, mais adequados para determinadas situações, visando o atendimento de tal princípio¹⁵⁸.

Tal alteração deve ser sempre expressa (precedência do legislador tributário). Do contrário, deve-se entender pela recepção do conceito de Direito Privado pelo Direito Tributário (primado do Direito Privado)¹⁵⁹.

A alteração, portanto, é possível, porém, não sem limites. Há limites ontológicos e lógicos, que impedem que o legislador se desvincule da realidade ou da natureza das coisas. Deve haver razoabilidade, portanto. Deve haver, também, limites contra o excesso, observando-se os núcleos mínimos inalteráveis dos direitos fundamentais. Também não deve haver arbitrariedade pelo legislador, impedindo que o legislador crie novas normas ou conceitos sem motivo que justifique tal diferenciação¹⁶⁰.

Além destes limites, há também o limite da hierarquia normativa, quando os conceitos são utilizados pela própria Constituição Federal, ou são atribuídos ao campo de reserva de lei complementar.

¹⁵⁴ ÁVILA, *op. cit.*, 2004. Pg. 65.

¹⁵⁵ NOGUEIRA, *op. cit.*, 1999. Pgs. 71/76.

¹⁵⁶ ÁVILA, *op. cit.*, 2004. Pgs. 69

¹⁵⁷ *Idem.*

¹⁵⁸ *Ibidem.* Pgs. 69/70.

¹⁵⁹ *Ibidem.* Pgs. 70 e 72.

¹⁶⁰ *Ibidem.* Pgs. 70/71.

Como já mencionado tantas vezes, o Brasil adotou por opção legislativa a constitucionalização do Sistema Tributário Nacional, levando à Carta Maior os fundamentos do Direito Tributário.

Dentre os pontos mais relevantes encontra-se a repartição de competências impositivas tributárias, feita a partir da atribuição a cada Ente Federado de competência para tributar uma materialidade, expressa em signos mencionados pelo texto constitucional.

Tais signos, como visto acima, fazem referência a conceitos de Direito Privado, incorporados pela Constituição. Se tal incorporação não ocorresse, estas referências seriam desprovidas de eficácia ou sentido¹⁶¹.

Deve-se observar, assim, a chamada “tese da continuidade”, isto é, a impossibilidade de modificação de tais conceitos pelo legislador infraconstitucional, ao menos no que diz respeito ao exercício da competência tributária¹⁶².

Se assim não o fosse, estar-se-ia admitindo que o legislador infraconstitucional pudesse alterar a própria Constituição, por meio da alteração dos conceitos nela referidos.

Importante ter em mente que a Constituição, além das referências aos conceitos já existentes, pode, também, tê-los estabelecido de forma indireta ou implícita, situação na qual o legislador também deverá prestar observância, não podendo modifica-los¹⁶³.

Estas conclusões também decorrem do artigo 110, do Código Tributário Nacional, cuja transcrição vale ser repetida para benefício da compreensão, que estabelece, expressamente que:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A própria legislação tributária, portanto, admite a existência de conceitos expressos e implícitos utilizados pela Constituição Federal na repartição de competências tributárias, os quais devem ser respeitados pela legislação derivada.

¹⁶¹ ÁVILA, *op. cit.*, 2004. Pg. 69.

¹⁶² *Ibidem*. Pgs. 68/69.

¹⁶³ *Ibidem*. Pgs. 66/67.

A peculiaridade da Constituição brasileira, assim, impõe um limite – do mais relevante, aliás – à atuação do legislador tributário, em matéria de conceitos.

No mesmo sentido, Fábio Piovesan Bozza¹⁶⁴ entende que “*como regra, o sentido que deve prevalecer é aquele constante da legislação privada. A exceção fica por conta de o contexto legislativo, em que a referida expressão tiver sido empregada, impor conclusão incontestavelmente diferente*”. A exceção a que se refere o autor é a da interpretação contextual da legislação, observando-se que uma determinada locução pode ter significado diverso a depender do contexto no qual esteja inserido, embora sempre atendendo aos limites usuais da linguagem.

Admitir-se-ia, assim, que as expressões utilizadas pela legislação tributária não necessariamente fizessem referência aos conceitos de Direito Privado, mas sim possuiriam significação própria, dentro do sentido possível da palavra e do contexto no qual inserido¹⁶⁵. Esta linha de interpretação possui como base originária a consideração econômica, como veremos em tópico mais adiante, mas também tem lugar na interpretação da própria Constituição e da verificação efetiva se a locução por ela utilizada faz referência a um conceito preexistente.

Em razão dos argumentos trazidos acima, porém, entendemos que o Direito Tributário se vale, em diversas ocasiões – inclusive na repartição de competências tributárias – de conceitos de Direito Privado.

Tais conceitos não devem, preferencialmente, ser alterados pelo legislador, sendo que, se assim o fizer, deverá ele observar os limites mencionados acima, especialmente o limite de ordem hierárquica, quando tal conceito tiver sido utilizado pela Constituição na repartição de competências tributárias.

Mas além da alteração legislativa, não raras são as situações em que o intérprete também pretende alterar o significado ou o alcance do conceito de determinado instituto ou forma.

Seja em nome de uma nova orientação política, seja em nome de motivos econômicos, e, em algumas situações, até jurídicas, com frequência vemos as Autoridades Administrativas alterando o significado atribuído a conceitos, sem base legislativa para tanto.

¹⁶⁴ BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. Pgs. 65/73.

¹⁶⁵ LARENZ, Karl *apud* BOZZA, *op. cit.*, 2015. Pg. 69.

A Administração Pública do Município de São Paulo tem recentemente sido um exemplo constante desta situação, como no recém-editado Parecer Normativo SF nº 02, de 26 de abril de 2016¹⁶⁶, por meio do qual a Secretaria de Finanças do Município tratou da incidência do Imposto sobre Serviços – ISS, nos serviços desenvolvidos no Brasil, para fins de caracterização da exportação de serviços e consequente aplicação da imunidade para tal imposto.

Por meio deste Parecer a Prefeitura, unilateralmente, adotou o entendimento de que o resultado dos serviços, para fins de tal situação, deve ser entendido como a própria realização da atividade “*sendo irrelevante que eventuais benefícios ou decorrências oriundas dessa atividade sejam fruídos ou verificados no exterior ou por residente no exterior*”.

Isto é, o Ente Municipal pretendeu alterar, ou dar novos contornos, ao conceito de “resultado” para fins de aplicação de norma imunizante ou isentiva do ISS, equiparando-o ao conceito de “execução”. É importante lembrar que a Constituição atribuiu à lei complementar o dever de fixar as normas relativas à exoneração das exportações.

Ainda que não se considere existir um conceito expresso de “resultado” no ordenamento, é possível depreende-lo de forma implícita em diversas normas, como sendo sempre o proveito, consequência ou efeito de algo¹⁶⁷. De maneira geral, aliás, o conceito de “resultado” decorre da própria experiência humana, possuindo definição clara na língua portuguesa, que de tudo não se confunde com “execução”. Um é produto de outro. Poder-se-ia, igualmente, falar em limites lógicos à semelhança da alteração conceitual legislativa, mencionada acima.

Dadas as diversas implicações desta tentativa de alteração de conceito jurídico, a própria Administração – depois de reações do próprio Conselho Municipal de Tributos – tratou de exarar novo Parecer Normativo nº 04, de 09 de novembro de 2016¹⁶⁸, revogando o Parecer anterior e regulando a matéria em outros termos, embora não de forma totalmente satisfatória.

¹⁶⁶ Disponível em:

<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/PN-SF-02-2016_1461844434.pdf>. Acesso em 15 de jul. de 2016.

¹⁶⁷ Como já assentou o Superior Tribunal de Justiça, inclusive, no emblemático julgamento do REsp 831.124/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/08/2006, DJ 25/09/2006, Pg. 239.

¹⁶⁸ Disponível em:

<<http://www.docidadesp.imprensaoficial.com.br/NavegaEdicao.aspx?ClipId=7MEFJ27KP3JU1eF28JSAH21AOAM>>. Acesso em 31 de dez. de 2016.

Estes eventos servem para ilustrar as diversas consequências e a dificuldade em se pretender alterar o significado ou conteúdo de um conceito utilizado pela legislação.

Este exemplo também serve para demonstrar que interpretações que alterem conceitos básicos existem e, a nosso ver, devem ser evitadas a todo custo. A Constituição, a nosso ver, não pode ser lida de forma dinâmica, isto é, como se precisasse, a todo instante, ser atualizada pelo intérprete para se adaptar a uma nova realidade mais recente.

Esta não é a função do intérprete ou do aplicador do Direito, mas sim o Poder Legislativo. Em que pese a eficácia prospectiva das normas e em que pese se espere que o legislador pense nos efeitos futuros das prescrições por ele editadas, nem sempre se pode prever todos os acontecimentos ou as circunstâncias econômicas e sociais do futuro. Se a legislação parece não atender a uma determinada realidade, é o Legislativo, enquanto representante da sociedade, que deve se encarregar de atualizar o ordenamento e adaptá-lo às necessidades do povo – em especial no que se refere à distribuição de competências tributárias – e não o intérprete e o aplicador de forma autoritária e, a nosso ver, ilegítima.

De certo que o processo interpretativo de um determinado enunciado não está limitado apenas à descrição do seu conteúdo e eventual aplicação concreta. É possível também que se entenda por interpretação a criação de um determinado significado para um texto interpretado.

Ricardo Guastini¹⁶⁹ identifica três acepções para a interpretação, quais sejam, (i) a interpretação enquanto reconhecimento de um significado (interpretação-conhecimento), mais próxima da atividade científica e sinônimo de definição lexicográfica¹⁷⁰; (ii) a interpretação enquanto decisão (interpretação-decisão), por meio do qual o intérprete, por ato de vontade e não de conhecimento, assume um significado para um determinado texto, como ocorre na atividade judicante, por exemplo; e (iii) a interpretação enquanto criação, por meio da qual o intérprete não se limita a utilizar um significado reconhecido ou reconhecível para determinado vocábulo, mas sim acaba por criar um outro significado.

Esta última atividade, porém, é colocada pelo próprio autor como estando mais atrelada à atividade legislativa e à criação de normas, do que à atividade interpretativa propriamente dita. Isto é, a criação de um significado não deve, a princípio, ser feita pelo

¹⁶⁹ GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo: Estudios de Teoria y Metateoria del Derecho**, tradução de Jordi Ferrer i Beltran. Barcelona: Gedisa, 1999. Pgs. 203/206.

¹⁷⁰ Definição que descreve o moo como um vocábulo é utilizado. Como exemplo típico de definição lexicográfica, o autor cita o dicionário. *Ibidem*. Pg. 203.

intérprete, visto que não tal atividade não se iguala, exatamente, como uma atividade interpretativa.

Anthony D'Amato¹⁷¹, em objetiva e esclarecedora análise sobre a injustiça da interpretação dinâmica da legislação, aponta os problemas que podem decorrer desta prática.

Dentre várias situações, D'Amato faz uma crítica ao trabalho de William N. Eskridge Jr.¹⁷², que, justamente defende o uso da interpretação dinâmica da legislação e que defende que a interpretação das normas não é apenas um exercício de busca de respostas dadas na época da edição de tais normas. A interpretação, segundo Eskridge, deveria ser dinâmica, devendo o Judiciário sempre buscar as significações de acordo com o contexto social atual, muito embora devam levar em consideração aspectos históricos também.

Este tipo de interpretação seria cabível em legislação antiga que persista como sendo fonte de litígios ou conflitos interpretativos, não devendo ser utilizada em legislações mais recentes, adotando o que ele próprio chama de modelo de interpretação dinâmica cauteloso (*cautious*)¹⁷³.

Esta interpretação seria necessária para adaptar a legislação às novas tendências políticas, ainda que elas sejam contrárias àquelas prevalentes na época em que a legislação foi editada e que possivelmente influenciaram o seu teor¹⁷⁴.

Em ferrenha crítica, D'Amato aponta, especialmente, a injustiça desse tipo de prática, já que pode resultar em resoluções de conflitos diferentes e contraditórias, além de trazer assentada insegurança jurídica ao sistema, impossibilitando que as pessoas planejem suas vidas, por não saber, justamente, qual o significado será atribuído à legislação no futuro¹⁷⁵.

Além disso, o professor americano também aponta aspectos que impossibilitam uma verdadeira interpretação dinâmica, e que a tornam uma ameaça.

Um primeiro aspecto é relativo à própria separação de Poderes, que impede que o Judiciário atue como legislador não eleito pelo povo. Não é dever e nem competência do Judiciário legislar, de forma que, ao dar nova interpretação a uma norma,

¹⁷¹ D'AMATO, Anthony. **The Injustice of Dynamic Statutory Interpretation**, Faculty Working paper 87. Northwestern University School of Law, 2010.

¹⁷² ESKRIDGE, William N. Jr.. **Dynamic Statutory Interpretation**, Faculty Scholarship Series, paper 1505. Yale Law School, 1987

¹⁷³ *Ibidem*. Pgs. 1554/1555.

¹⁷⁴ D'AMATO, *op. cit.*, 2010. Pg. 15.

¹⁷⁵ D'AMATO, *op. cit.*, 2010. Pg. 17.

ou pretender estender seus efeitos para além daquilo que se alcançaria pelos métodos interpretativos tradicionais, estaria ele usurpando poder do Legislativo.

Esta observação vem acompanhada de uma constatação que, além de ainda se mostrar atual, é também perfeitamente aplicável ao Brasil, no sentido de que o Poder Judiciário e os julgadores muitas vezes esquecem o seu dever de prover soluções justas à população (i.e. nos limites colocados pela Lei), atendo-se a questões polêmicas ou com viés político, que possam gerar, de alguma forma, capital político para eles¹⁷⁶.

Um segundo aspecto diz respeito à impossibilidade de se verificar qual seria a política a ser eleita como orientadora da interpretação dinâmica, visto que a democracia, por definição, agrega forças opostas, que se conjugam no Parlamento.

Assim, uma determinada legislação sempre possui interesses a favor ou interesses contra, seja em razão do favorecimento de um determinado grupo ou interesse (ao que ele chama de “Bills that Redistribute the Pie” – adotando a analogia de Richard Epstein de que todos os bens e direitos do País seriam uma grande torta¹⁷⁷), seja em razão da eleição de determinado objetivo que possa ser contrário aos ideais de um grupo (que seriam “Bills that Enlarge the Pie”, pois não tiram de um grupo para atribuir a outro, mas busca um objetivo comum a todos, podendo, porém, ser contrário aos interesses de alguns¹⁷⁸).

Um terceiro aspecto diz respeito à impossibilidade de saber qual foi a política ou orientação por detrás de uma determinada norma. Eleger uma política como sendo orientadora da intenção legislativa representaria um autoritarismo por parte do Judiciário¹⁷⁹.

Neste aspecto, também é válido citar Eros Grau¹⁸⁰, que com acerto ressalta que “o direito acolhe as contradições das relações sociais, reproduzindo-as, de sorte que, nele, os paradoxos não configuram anomalias, porém elementos essenciais do seu discurso”.

É dizer, a existência de relações conflitantes e posições jurídicas antagônicas faz parte da sociedade e isso se reproduz no próprio Direito, do que se pode verificar a dificuldade na identificação da política que tenha amparado uma determinada norma e, ainda mais, a alta probabilidade de que a adoção de uma nova interpretação com base em uma política ou posição mais atual acabe por necessariamente prejudicar outro grupo de

¹⁷⁶ D’AMATO, *op. cit.*, 2010. Pgs. 2/6.

¹⁷⁷ *Ibidem*. Pg. 6.

¹⁷⁸ *Ibidem*. Pgs. 8/10.

¹⁷⁹ *Ibidem*. Pgs. 10/11.

¹⁸⁰ GRAU, Eros. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 1996. Pg. 36.

interesses, sem o devido processo legislativo no qual tais posições se contraponham e democraticamente sejam rejeitadas ou superadas.

Por fim, o alerta radical feito por D'Amato, diz respeito aos chamados julgamentos de Nuremberg, ocorridos no pós-Segunda Guerra Mundial, que evidenciaram que juízes alemães foram julgados e condenados por terem aplicado, durante o regime nazista, uma interpretação dinâmica à legislação, direcionando-a aos ideais do Terceiro Reich, em especial à política antissemita.

D'Amato demonstra que estes juízes tomaram decisões ao interpretar a legislação, em nome de uma determinada política que seria atual e que deveria orientar a extensão e alcance das normas. A escolha de uma política atual como orientadora da interpretação pode parecer correta - e tanto que os julgamentos feitos por tais juízes foram, à época, exaltados e apoiados pela população – mas posteriormente podem se revelar equivocadas. Este exemplo, apesar de extremo, revela o perigo na interpretação dinâmica da legislação¹⁸¹.

Retornando à realidade brasileira, verificamos pertinentes as observações feitas por D'Amato também em nosso ordenamento. A alteração de conceitos deve ser feita com cautelas e dentro de limites, especialmente no que diz respeito ao Direito Tributário, dada a multiplicidade de relações jurídicas e contribuintes que são alcançados pelas normas tributárias.

Especificamente no que diz respeito aos conceitos utilizados pela Constituição para realizar a repartição de competência tributária, ou temas reservados à lei complementar, entendemos que não há espaço para sua alteração pelo legislador infraconstitucional, ao menos para efeitos tributários, sob pena de se permitir uma alteração da própria Constituição e violação de uma série de princípios e garantias dos contribuintes. Da mesma forma, também não cabe ao intérprete querer interpretar os conceitos de forma dinâmica, dispensando-os leitura contemporânea, vistos os riscos e impossibilidades apontadas acima. O intérprete deve sempre considerar o conceito então vigente ao tempo da Constituição, e que foi por ela incorporado (se não expressa ou implicitamente alterado por ela própria).

¹⁸¹ D'AMATO, *op. cit.*, 2010. Pgs. 15/17.

Grande parte desta afirmação se baseia nas peculiaridades da Constituição brasileira que, como bem aponta Humberto Ávila¹⁸², possui as regras de competência, que não podem simplesmente ser afastadas, inclusive por razões principiológicas¹⁸³.

Além disso, há a rigidez do sistema tributário trazido pela Constituição, com princípios, regras e limitações ao poder de tributar, que formam verdadeiras cláusulas pétreas, não passíveis de alteração. Nesse sentido, diversos princípios constitucionais possuem uma função garantidora frente ao poder do Estado, que devem ser observados tal como o constituinte os formulou.

E por fim, há o próprio sistema federativo, que envolve milhares de Entes Federados, necessitando, tanto quanto possível, de segurança e estabilidade das normas gerais tributárias.

Acreditamos, no mesmo sentido, que os conceitos utilizados pela Constituição Federal na delimitação de competências tributárias, não podem ser simplesmente alterados pelo legislador infraconstitucional e, muito menos, pelo intérprete e aplicador da norma.

Exige cautela, também, legislar para atribuir os efeitos tributários dos institutos de Direito Privado. Como vista acima, o artigo 109, do CTN, explicita que os institutos, conceitos e formas já definidos pela legislação definem-se pelos princípios gerais de Direito Privado, mas os efeitos tributários serão definidos pela legislação tributária. O que se busca é preservar a repartição de competência tributária definida pela Constituição, garantindo que as materialidades tributáveis sejam observadas, ainda que o particular se valha de formas de Direito Privado que pareçam qualificá-las de outra forma¹⁸⁴.

A atribuição de tais efeitos tributários, porém, deve sempre observar os conceitos constitucionalizados e utilizados na repartição de competências tributárias.

Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁸⁵ também faz o alerta de que “*o legislador, a pretexto de conferir os tais efeitos próprios aos institutos antes referidos, muita vez violenta não apenas a realidade, mas o próprio Direito, prejudicando a verdade, a igualdade e a capacidade contributiva, desfigurando o sistema tributário delineado na Constituição*”.

¹⁸² ÁVILA, *op. cit.*, 2004. Pg. 67.

¹⁸³ Como já mencionado no capítulo anterior, o professor sulista, neste tema, adota a posição de que, no conflito entre regra e princípio, deve prevalecer o comando normativo da regra – *Idem*.

¹⁸⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Conceito, Vigência, Interpretação, Integração e Aplicação da Legislação Tributária in Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Dialética, 2010. Pg. 430.

¹⁸⁵ *Ibidem*. Pg. 431.

Assim, é possível que o legislador tributário pretenda tributar como compra e venda uma operação na qual o contribuinte integraliza o capital social de uma sociedade com um imóvel e, pouco tempo depois, se retira desta, recebendo seus haveres em dinheiro. Por outro lado, não poderá o legislador chamar de compra e venda uma operação que efetivamente é feita a título gratuito.

A realidade da qual o Direito depreende os fatos não pode ser por ele alterada.

Mas a leitura do artigo 109, do CTN, leva-nos a outra conclusão, a de que os princípios gerais de Direito Privado também não podem ser utilizados como base de interpretação da legislação tributária, já que é ela própria quem deverá ser utilizada como base de interpretação e busca dos efeitos tributários de determinado instituto de Direito Privado¹⁸⁶.

Em conclusão a este tópico, portanto, definimos como premissas que, a Constituição se vale de conceitos de Direito Privado que, se não alterados por ela de forma expressa ou implícita, devem manter a sua definição tal como lhe foi dada ou era entendida com base no Direito Privado, à época da promulgação da Constituição.

As alterações posteriores das definições dos conceitos utilizados pela Constituição para repartição de competência tributária dos Entes Federados não produzem efeitos tributários, assim como não deve o intérprete pretender alterar a definição de tais conceitos com o passar do tempo, em uma interpretação dinâmica que causaria insegurança e injustiça e, a toda evidência, nunca poderia ser implementada de forma plena.

Pode, contudo, o legislador tributário atribuir efeitos próprios aos institutos de Direito Privado, contanto que tais efeitos não sejam incompatíveis com a realidade e observem a repartição de competências tributárias feita pela Constituição, sendo que os princípios gerais de Direito Privado, embora úteis para auxiliar na definição dos conceitos de Direito Privado, não possuem aplicação na seara tributária.

Levemos estas premissas ao longo de nossa análise, portanto.

¹⁸⁶ GODOI, Marciano Seabra de; e SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária** in Interpretação e Aplicação da Lei Tributária, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Dialética, 2010. Pg. 287.

5. – FORMA JURÍDICA

Realizadas as considerações iniciais que servirão de premissas para a nossa análise, os próximos capítulos serão dedicados ao objeto do estudo propriamente dito, qual seja, o papel da forma jurídica e a sua relevância para o Direito Tributário.

Neste capítulo, assim, iniciaremos a análise da forma propriamente dita e sua relação com outros institutos também de relevo no Direito Civil, quais sejam a tipicidade contratual e a causa do negócio jurídico. A relevância de cada um destes temas será exposta com mais detalhes adiante.

5.1 – Acepções do termo “forma jurídica” – delimitação do objeto do estudo

Para trazer o máximo de clareza ao leitor e tentar reduzir as dificuldades inerentes ao estudo do Direito em razão da indeterminação conceitual de termos jurídicos e da própria indeterminação da linguagem, é importante que antes de iniciarmos a análise acerca da forma, estabeleçamos qual exatamente é o objeto de nosso estudo.

Tecnicamente, o termo “forma jurídica” é utilizado para se referir a um dos elementos constitutivos e de validade do negócio jurídico, como se verá mais adiante.

É utilizado, neste sentido, para se referir aos requisitos exigidos pela legislação para que o negócio jurídico seja tido por existente no mundo jurídico e, a depender do caso, válido e apto a produzir seus efeitos¹⁸⁷.

A primeira acepção possível para o termo “forma jurídica”, assim, seria mais restrita e técnica, na qual tal termo seria utilizado para se referir às regras específicas de formalização do negócio jurídico. Seria a forma enquanto elemento geral do negócio jurídico¹⁸⁸.

Estaria mais relacionada com as chamadas formalidades *ad probationem*¹⁸⁹, cuja função, como veremos mais adiante, é de possibilitar ou aumentar a capacidade probatória das partes acerca do negócio jurídico.

¹⁸⁷ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Negócio Jurídico e Declaração negocial (Noções Gerais e Formação da Declaração Negocial)**, Tese para Concurso de Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1986. Pgs. 91/121.

¹⁸⁸ AZEVEDO, *op. cit.*, 2012. Pg. 32.

¹⁸⁹ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 149.

Nesse sentido, seriam as normas, por exemplo, que exigem contrato escrito para determinado negócio jurídico, ou por instrumento público¹⁹⁰.

Esta acepção, portanto, está mais relacionada com os elementos constitutivos do negócio jurídico e as exigências formais feitas pela legislação para que determinado negócio seja consubstanciado.

Mas identificamos, também, situações em que a referência à forma do negócio é feita em uma acepção mais ampla, referente ao conjunto de elementos típicos de determinada categoria jurídica de determinado negócio jurídico tipificado (compra e venda, doação, mútuo etc.).

Esta última acepção não se mostra tecnicamente correta, pois pode confundir outros elementos constitutivos do negócio jurídico, como o objeto, sujeitos, lugar e tempo¹⁹¹, mas é maneira de se referir ao próprio negócio jurídico, e é comumente empregada, por exemplo, quando se faz referência à forma negocial, forma do negócio, formas de Direito Privado etc.

É nesse sentido, por exemplo, que Heleno Tôrres¹⁹² menciona a existência de “formas” exigidas pela Lei, que podem ter o efeito de (i) validade, como por exemplo na qualificação dos sujeitos de direito, sua legitimidade, capacidade e qualificação; ou ainda no procedimento adotado e na publicidade dos atos; ou podem ter efeito de (ii) qualificação da substância do ato, na identificação de sua função jurídica (causa *donandi*, *mortis causa* etc.), ou qualificação do objeto (bens imóveis, móveis etc.).

O termo “forma”, portanto, nesta acepção, está sendo utilizado de maneira mais ampla, para se referir aos diversos elementos previstos pela legislação para se estruturar e dar validade ao negócio e estabelecer as categorias jurídicas dos negócios. Seria o uso do termo “forma” para se referir aos elementos categoriais do negócio¹⁹³.

Outro exemplo disto, é a referência que se faz à forma nas discussões sobre a prevalência da substância sobre a forma no Direito Tributário. Neste contexto, o termo “forma” é empregado não enquanto formalidades do negócio jurídico (forma expressa ou tácita, ativa ou omissiva), mas sim enquanto conjunto de notas formais¹⁹⁴ e materiais que

¹⁹⁰ AZEVEDO, *op. cit.*, 2012. Pg. 32.

¹⁹¹ Estes dois últimos requisitos, como aponta AZEVEDO (*op. cit.*, 1986. Pgs. 105/106) nem sempre são referenciados pela doutrina civilista, mas são igualmente relevantes na estrutura do negócio jurídico.

¹⁹² TÔRRES, Heleno Taveira, *op. cit.*, 2003. Pg. 149.

¹⁹³ AZEVEDO, *op. cit.*, 2012. Pg. 35.

¹⁹⁴ Que Antônio Junqueira chama de elementos categoriais, que podem ser derogáveis (naturais) ou inderrogáveis (essenciais), cf. AZEVEDO, *op. cit.*, 2012. Pg. 35.

servem para caracterizar um determinado negócio jurídico, enquadrando-o em um determinado tipo normativo.

Outro exemplo de acepção ampla na referência à forma jurídica pode ser encontrado na questão do abuso de formas, contexto no qual a expressão “forma” é aplicada para se referir à manifestação da vontade do agente, isto é, ao próprio negócio jurídico com os elementos que lhe são constitutivos.

Nesse sentido, Paulo Ayres Barreto¹⁹⁵, entende que a expressão “abuso de formas” seria, no nosso ordenamento, indício de dissimulação, enquanto estruturação de atos e negócios jurídicos tendentes a dissimular o fato jurídico tributário. O termo “forma”, portanto, é empregado como sinônimo de estrutura de negócios jurídicos e não apenas como as formalidades na acepção técnica de forma vista acima.

Ainda uma terceira possibilidade de emprego do termo “forma” é aquela referente ao nome dado ao instrumento contratual ou suporte fático do negócio jurídico. O emprego deste termo nesta situação também não nos parece tecnicamente correto, visto que apenas o nome dado a um documento ou instrumento não pode definir a sua essência ou natureza.

A nomenclatura do instrumento não é a forma do negócio jurídico e nem representa a sua natureza, mas o emprego da expressão neste contexto pode gerar discussões em razão do simples equívoco terminológico¹⁹⁶. Muitas vezes, assim, uma

¹⁹⁵ BARRETO, *op. cit.*, 2016. Pg. 200.

¹⁹⁶ A exemplo de situações em que o “*nomen juris*” do contrato ou documento de suporte foi invocado como maneira de definir a natureza do negócio jurídico ou a sua forma, cita-se:

“ISS — CONTRATO DE RECUPERAÇÃO DE DESPESAS – CAUSA MESMA DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – DOCUMENTOS CONTRADITÓRIOS – IRRELEVÂNCIA DO *NOMEN JURIS* – LEGALIDADE DO ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA MUNICIPAL – NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO.”

(CMT-SP, Processo Administrativo nº: 2005-0.321.674-3, sessão de julgamento de 27/09/2006).

“TRIBUTÁRIO - SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSSL - ISENÇÃO EM FACE DE SUA CONDIÇÃO - ART.

1º, DA LEI 7.689/88 - DESTINAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DE FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - ART. 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - PRINCÍPIO DE QUE TODOS DEVEM CONTRIBUIR PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - CUMPRIMENTO DO PRECEITO CONSTITUCIONAL - EXONERAÇÃO TRIBUTÁRIA - MATÉRIA SOB RESERVA DE LEI - OBEDEÊNCIA AOS PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA.

(...)

4. É irrelevante para o direito tributário o *nomen juris* e a natureza atribuída à sociedade. Implica saber sua finalidade econômica. Sociedade civil que, a despeito de indicar não ter fins lucrativos, prevê nos seus atos constitutivos a "distribuição de lucros".

5. Sociedade civil de consultoria tributária sem fins lucrativos.

Contraditio in terminis com o novel conceito de empresa.

6. O art. 1º, da Lei 7.689/88, dispõe que a Contribuição Social sobre o Lucro das pessoas jurídicas tem destinação orçamentária própria, qual seja o financiamento da seguridade social, em cumprimento ao preceito constitucional descrito no art. 195 da Carta Maior.

aparente discussão em relação à substância e a forma do negócio jurídico poderá dizer respeito apenas à verificação da natureza efetiva do negócio jurídico, em contraposição a uma determinada nomenclatura ou terminologia atribuída ao instrumento contratual (um instrumento chamado de contrato de venda e compra em que suas cláusulas fazem previsões relativas inteiramente a uma doação, por exemplo). Nestas hipóteses não estaremos diante do efetivo conflito de substância sobre a forma que tanto gera discussões em nosso Direito Tributário, visto que a própria forma adotada estará sendo observada (cláusulas do contrato escrito, no exemplo citado). Esta hipótese não será objeto de nosso estudo.

O objeto de nosso trabalho, portanto, é a forma jurídica na sua acepção técnica, relativa às formalidades exigidas pela legislação para a existência e validade do negócio jurídico, situação na qual adotaremos o termo “forma-formalidade” para fins de referência.

Igualmente, também será objeto de análise a referência à forma jurídica em sua acepção ampla, utilizada para se referir à estrutura negocial em si, ao que nos referiremos como “forma-estrutura”.

É importante ressaltar que a utilização do termo “forma-estrutura” aqui não pretende criar um instituto jurídico novo e nem desconsidera a classificação dos elementos constitutivos dos negócios jurídicos feita pelo Direito Civil, mas apenas visa demonstrar que, por vezes, o termo “forma jurídica” é empregado em referência não à formalidade exigida pela legislação para a existência e validade do negócio jurídico (forma escrita, oral, por instrumento particular, público, tácita etc.), mas sim a uma determinada categoria negocial e aos elementos exigidos pela legislação para que um determinado negócio se enquadre em um tipo (estrutura normativa).

O termo “forma-estrutura”, portanto, não é termo técnico extraído do Direito Civil e nem do Direito Tributário, mas sim terminologia que empregaremos para identificar uma das situações em que o termo “forma jurídica” pode ser utilizado e evitar confusões que a multiplicidade de significações do termo possa gerar ao leitor. Mais

7. A existência ou inexistência do lucro influi, apenas, no resultado econômico do tributo exigível.

8. O respeito estrito ao princípio da legalidade, consagrado constitucionalmente, ao qual corresponde o princípio da tipicidade, prevê, em última análise, a necessidade de Lei para fins de exoneração tributária.

9. In casu, a ausência de lei que determine a dispensa do recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro - CSSL, impede a outorga dessa dispensa pelo Poder Judiciário posto que, a contrario sensu, a Corte estaria exercendo atividade legiferante.

10. Precedentes do C. STF e do E. STJ.

11. Recurso Especial conhecido e improvido.”

(REsp 449.901/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2002, DJ 17/11/2003, p. 205)

especificamente, o emprego do termo “forma-estrutura” será feito neste estudo como sinônimo do próprio negócio jurídico e dos elementos exigidos pela legislação para a sua realização.

Tanto a aceção de forma enquanto formalidade, como a de forma como estrutura são relevantes para o Direito Tributário e também para o nosso estudo, mas também é relevante notar que, na verdade, o que chamaremos de forma-formalidade está contido na forma-categoria, visto que os requisitos formais de constituição do ato são requisitos da constituição do próprio negócio jurídico, junto com outros elementos “formalizadores” que a Lei pode exigir.

Buscando maior clareza, porém, faremos a distinção de termos mencionada acima, quando necessária, e nos referiremos simplesmente à forma ou forma jurídica, quando estivermos nos referindo ao conjunto da forma-formalidade e forma-estrutura, o primeiro contido neste último.

5.2 – Forma como requisito constitutivo do negócio jurídico – “forma-formalidade”

Negócio jurídico é o fato jurídico, visto socialmente como declaração de vontade, que deve assumir determinada forma para ser juridicamente existente e para que tenha validade¹⁹⁷.

A forma é a maneira pela qual se exterioriza a vontade e o Direito a aceita como válida para fins de irradiação dos efeitos jurídicos.

Emilio Betti¹⁹⁸ explicitava que a finalidade da forma é a de assegurar a “*univocidade do ato*”, garantindo-lhe seriedade e “*tornando claro, a quem o realiza, que o acto tem consequências sociais que são maduramente ponderadas*”. A forma, portanto, é medida de segurança jurídica, fundamental em nosso sistema.

Nas palavras do professor italiano, “*nella vita di relazione un atto non è riconoscibile agli altri se non attraverso la sua forma*”^{199 200}. Esclarece, ainda, que a clássica classificação entre negócios formais e informais não deve levar o intérprete a

¹⁹⁷ AZEVEDO, *op. cit.*, 2002. Pgs. 21/22.

¹⁹⁸ *Apud* TÔRRES, Heleno Taveira, *op. cit.*, 2003. Pg. 147.

¹⁹⁹ BETTI, Emilio. **Teoria generale del negozio giuridico**. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2002. Pg. 125.

²⁰⁰ Em tradução livre: na vida das relações, um ato só é reconhecível pelos outros através de sua forma.

entender que determinados atos prescindiriam de forma²⁰¹. A distinção entre uma e outra categoria não estaria embasada na necessidade ou não de uma forma, visto que todos os atos necessitam de uma forma para serem socialmente (e juridicamente, diríamos) relevantes.

A diferença entre um e outro estaria no nível de restrição da autonomia privada imposta pelo ordenamento. No primeiro caso, dos negócios formais, com uma restrição mais forte, considerando irrelevante qualquer outra forma que não aquela estabelecida, e no segundo caso, dos negócios ditos informais, dando mais liberdade ao agente, porém ainda exigindo elementos mínimos que tornem o ato reconhecível pela outra parte²⁰².

Helena Tôres²⁰³, sobre o tema, esclarece que a forma é exigência de todo negócio jurídico, sendo a expressão linguística que dá existência ao próprio negócio e sem a qual o exercício da autonomia da vontade não poderia ser reconhecível pela sociedade. A exigência de um instrumento por meio do qual se certifica a existência do negócio, portanto, é exigência para que este irradie os seus efeitos jurídicos.

Do ponto de vista funcional, a forma também é importante elemento na ordem jurídica positivada, como meio de expressão de vontade e constituição de um elemento autônomo regido pelo Direito e não pelo arbítrio de uma das partes ou mesmo do Estado. Nesse sentido Miguel Serpa Lopes²⁰⁴ citava que “*inimiga jurada do arbítrio, a forma é irmã gêmea da liberdade*”.

Muito embora vigore em nosso ordenamento o chamado princípio da liberdade das formas²⁰⁵, consubstanciado no artigo 107, do Código Civil²⁰⁶, tal princípio age no campo da validade do negócio e não de sua existência. Antônio Junqueira²⁰⁷, como já mencionado, bem ressaltava que “*não há negócio sem forma*”.

A forma, como a própria etimologia da palavra denota, está associada a uma figura ou imagem. A forma é um formato. É o meio pelo qual o Direito reconhece como existente um determinado negócio jurídico.

²⁰¹ BETTI, *op. cit.*, 2002. Pg. 126.

²⁰² *Idem.*

²⁰³ TÔRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 146.

²⁰⁴ LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de Direito Civil**, volume I, 3ª edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960. Pg. 418.

²⁰⁵ TÔRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 147.

²⁰⁶ “Art. 107. A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir.”

²⁰⁷ AZEVEDO, *op. cit.*, 2002. Pg. 126.

Sem forma, o negócio jurídico é inexistente²⁰⁸. Mais do que isso para determinado grupo de negócios jurídicos (solenes), ainda que atendida determinada forma, mas não atendida em sua totalidade (por exemplo, forma escrita mas por instrumento particular, quando a legislação exige forma escrita e instrumento público), o negócio jurídico seria inválido²⁰⁹ (artigo 104, do Código Civil).

Podemos identificar dois tipos de negócios jurídicos formais, aqueles solenes (*ad substantiam* ou *ad solemnitatem*), em que a forma é de sua substância e o seu não atendimento levaria à inexistência do negócio²¹⁰, e aqueles em cuja forma tem o papel de prova (*ad probationem*), em que a não observância da forma acarreta dificuldade de prova de sua existência²¹¹, sem que necessariamente seja tido como inválido ou inexistente²¹². A forma, porém, está sempre relacionada com a própria existência do negócio jurídico e com a segurança jurídica, seja para empregar a certeza de sua existência e seja na proteção a terceiros²¹³.

Trabalhando-se, por exemplo, a Teoria da Linguagem, que possui como grande expoente em nossa doutrina o Professor Paulo de Barros Carvalho²¹⁴, a importância da forma enquanto elemento de prova fica ainda mais relevante, ao considerarmos que aquilo “*que não é recolhido pela linguagem social não ingressa no plano por nós chamado de “realidade” e, ao mesmo tempo, tudo que dele faz parte encontra sua forma de expressão nas organizações linguísticas com que nos comunicamos*”.

Fabiana Del Padre Tomé²¹⁵, na mesma linha, ressalta que “*o conhecimento pressupõe a existência da linguagem. A realidade do ser cognoscente caracteriza-se exatamente por esse conhecimento do mundo, constituído mediante linguagem*”. E ainda que “*algo só tem existência no mundo social quando a palavra o nomeia, permitindo que apareça para a realidade cognoscente*”.

²⁰⁸ AZEVEDO, *op. cit.*, 2002. Pg. 126.

²⁰⁹ *Ibidem*. Pg. 126.

²¹⁰ Como, por exemplo, o casamento que exige a intervenção da autoridade pública, o testamento, a constituição de direito real e transmissão de bens imóveis que exigem escritura pública etc. cf. MIRANDA, Custódio da Piedade Ulbadino. **Teoria Geral do Negócio Jurídico**. São Paulo: Atlas, 1991. Pg. 62.

²¹¹ Ou no caso de adoção de uma forma mais solene da que exigida por Lei para assegurar a sua força probatória, cf. MIRANDA, *op. cit.*, 1991. Pg. 62.

²¹² PEDROCHE, J. Andrés Sánchez. **Forma y Materia em Derecho Financiero y Tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y perdida de derechos sustanciales**. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2004. Pgs. 214/215.

²¹³ PEDROCHE, *op. cit.*, 2004. Pg. 216.

²¹⁴ CARVALHO, *op. cit.*, 2008. Pgs. 7/8.

²¹⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**, 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2008. Pgs. 6/7.

De fato, são contundentes tais ensinamentos da autora, ao verificar que cada sistema delimita sua própria realidade, e, assim, define o modo pelo qual seus enunciados serão tidos por existentes ou constituídos, no que, no Direito, traduz-se na realidade jurídica delimitada e regulada por ele próprio²¹⁶.

Sendo o Direito também linguagem - metalinguagem especificamente - também para ele apenas se pode considerar existente, e, portanto, jurídico, aquilo que é transportado para dentro de seu campo de abrangência, pela forma por ele mesmo determinada²¹⁷. O raciocínio está intimamente ligado, a nosso ver, com as fontes do direito, na acepção trabalhada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, isto é, “*os acontecimentos do mundo social, juridicizados por regras do sistema e credenciados para produzir normas jurídicas que introduzam no ordenamento outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas*”²¹⁸.

Um determinado acontecimento apenas será relevante para o Direito, ou será considerado jurídico, se for possível demonstrar a sua ocorrência, por meio de provas, na forma em que especificado pelas proposições prescritivas do próprio Direito.

O Direito regula a forma, tempo e local das provas, para que sejam elas tomadas em considerações na construção de uma verdade que será adotada pelo intérprete.

Nesse sentido, curioso notar que Pontes de Miranda²¹⁹, mesmo sem se valer das premissas da Teoria da Linguagem, já identificava a importância da forma jurídica como verdadeiro meio de prova da existência do negócio jurídico, chegando ele a identificar o “*princípio da correspondência entre a forma especial e a prova*”. A certeza que a forma emprega não é apenas dos dados e conteúdo do negócio, mas de sua própria existência.

Um acontecimento real, se não vertido em linguagem competente e, ainda, se não comprovado pela prova competente, não poderá ser tido como existente juridicamente, ainda que possa, eventualmente, ser considerado existente pela linguagem comum, ou para outros ramos do conhecimento humano.

A verificação de um acontecimento é procedimento básico da aplicação do Direito, em especial na seara tributária, uma vez ser função da Autoridade Administrativa garantir que a materialidade prevista na legislação seja demonstrada juridicamente, como

²¹⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Conhecimento, Verdade e Direito Tributário** in Revista de Direito Tributário, volume 106. São Paulo: Malheiros, 2009. Pg. 113.

²¹⁷ *Ibidem*. Pg. 172.

²¹⁸ CARVALHO, *op. cit.*, 2009a. Pgs. 47/48.

²¹⁹ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado, Parte Geral, Validade, Nulidade, Anulabilidade**, MELLO, Marcos Bernardes de e EHRHARDT Jr., Marcos (atualizadores), Tomo IV. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012b. Pg. 266.

forma de validar a incidência da norma jurídica tributária e a elaboração da exigência do tributo.

A prova, no Direito Tributário, é determinante para possibilitar a incidência da norma jurídica. Roque Antonio Carrazza²²⁰, nesse sentido, ressalta que as provas são, instrumentos fundamentais para a correta aplicação do Direito.

Com efeito, é pela prova que se demonstra que os ditames constitucionais que estabelecem a competência tributária de cada Ente Federado estão sendo devidamente atendidos. Vale dizer, é a prova que evidencia que a exigência fiscal está em conformidade com a legislação de regência e dentro dos limites materiais impostos pela Constituição, de forma que a sua correta produção é crucial para validar a atividade do lançamento.

A prova, portanto, é a linguagem competente para se demonstrar a ocorrência de determinado fato que se enquadre no antecedente da norma jurídica e permita a irradiação de seus efeitos jurídicos, sendo que a forma do negócio jurídico possui relevante papel na identificação e confirmação da própria existência do negócio, e, assim, servir de prova na construção do lançamento.

Ainda mais em relação ao negócio jurídico, que é criação do próprio Direito, a sua captação pela linguagem comum ou outro ramo de conhecimento sequer seria possível, se tal negócio não atender às exigências do próprio Direito para ser existente.

A possibilidade de se poder emanar determinado conteúdo negocial por diversas formas – em não havendo forma estabelecida por lei, e observando-se as normas gerais estabelecidas pelo Código Civil – evidencia o princípio da liberdade da forma, que, como ensina Custódio da Piedade Ubaldino Miranda²²¹, é característico do direito moderno, decorrente do jusnaturalismo e da exaltação da vontade. Esta liberdade do formalismo negocial teria bases no Código Napoleônico, tendo, então, influenciado nosso Direito²²².

Mas como narra o mesmo autor, nem sempre a liberdade de formas vigeu no Direito. Muito pelo contrário, no Direito romano vigorava o princípio oposto, isto é, o do formalismo, sendo que “*nenhuma declaração de vontade produzia efeitos jurídicos se não fosse expressada com um formalismo mais ou menos extenso, tal como a presença de testemunhas, o emprego de palavras ou fórmulas sacramentais, o cumprimento de certos*

²²⁰ CARRAZZA, *op. cit.*, 2010a. Pg. 312.

²²¹ MIRANDA, *op. cit.*, 1991. Pg. 55.

²²² *Idem.*

gestos rituais, vendo-se na forma, e não na vontade, a fonte dos efeitos jurídicos. Todos os negócios eram, nessa época, negócios formais”²²³.

Seguindo-se os princípios do jusnaturalismo, porém, a vontade passou a ganhar relevância, sobrepondo-se à rigidez formalista, podendo, hoje, assumir diversas feições, observando-se disposições legais²²⁴.

Nesse sentido, Antônio Junqueira de Azevedo²²⁵ empresta-nos lições sobre a classificação das formas jurídicas, ensinando serem elas (i) expressa ou tácita, e (ii) ativa ou omissa.

Segundo este autor, negócios jurídicos com forma expressa são aqueles manifestados por algum meio direto (palavras, por escrito etc.). Nos negócios jurídicos de forma tácita, por outro lado, a declaração de vontade é deduzida por meio de fatos ou atos que indiretamente permitem a sua constatação.

O nosso Código Civil de 1916 previa esta diferenciação em seu artigo 1.079, ao permitir que os contratos fossem formados por manifestação de vontade tácita, quando não houvesse exigência legal pela forma expressa.

Atualmente, o Código Civil em vigor não possui um dispositivo similar, mas em diversas situações aceita a manifestação de vontade de forma tácita (como, por exemplo, na aceitação de mandato – artigo 659; e aceitação de herança – artigo 1.805).

Já a forma ativa é aquela em que o agente “*modifica o mundo exterior*”²²⁶, podendo ser destinada a diretamente expressar a vontade (ativa expressa, como são os negócios em geral), ou consistir em atos dos quais a vontade será deduzida (ativa tácita).

Negócios de forma omissiva estão embasados na inércia do agente, sem alteração do mundo exterior, e nesses casos a forma também pode ser expressa ou tácita.

Assim, embora não se exija ou não se preveja forma específica para determinado negócio jurídico, deve ele seguir parâmetros gerais estabelecidos pelo ordenamento. Com efeito, a liberdade de formas não equivale à inexistência de formas, mas sim possibilita que as partes, em grande medida, ajustem a forma que melhor se adequar às circunstâncias.

Pontes de Miranda²²⁷ ensina que “*não há negócio jurídico, unilateral, bilateral, ou plurilateral, sem forma, de jeito que a expressão ‘aformal’ tem de ser entendida como ‘sem forma especial’*”.

²²³ MIRANDA, *op. cit.*, 1991. Pg. 55.

²²⁴ *Idem.*

²²⁵ AZEVEDO, *op. cit.*, 2002. Pgs. 126/133.

²²⁶ MIRANDA, *op. cit.*, 1991. Pg. 127.

O jurista²²⁸ também ensina que apenas a lei pode exigir forma especial a determinado negócio jurídico, sendo que tal previsão traduz-se em regra cogente²²⁹, não podendo ser livremente afastada pelas partes, de maneira que, não obedecida determinada forma especial exigida pela lei, o negócio é nulo²³⁰.

E ainda mais, também condena Pontes de Miranda conclusões no sentido de que a sanção de nulidade poderia ser afastada quando o fim social do negócio jurídico pudesse ser alcançado por outra maneira, ou seja, uma análise que pretendesse retirar a importância da forma e convalidar um determinado negócio, quando se verifica que a finalidade do negócio poderia ter sido alcançada por outra forma válida. Para Pontes, esta visão não poderia se sustentar, visto que ela tornaria inútil toda a sistemática de formas especiais adotada pelo ordenamento²³¹.

No entanto, também é possível encontrar manifestações na doutrina civilista que buscam o máximo de aproveitamento possível de um negócio jurídico, buscando preservar o maior número de efeitos que ela possa produzir em atenção à sua função social, reconhecida pelo ordenamento²³². Defende-se, assim o Princípio da Conservação.

A importância da forma também está na individualização de determinado negócio jurídico. Ela é um dos elementos que o tornam típico. Além disso, forma, nos termos do artigo 166, do Código Civil, quando prescrita em Lei é elemento de existência do negócio jurídico, que será nulo, se não observá-la.

Bem anota Pontes de Miranda²³³ que a função da forma jurídica é a de reduzir ao mínimo a possibilidade de que uma manifestação de vontade não pretendida pelas partes adentre ao mundo jurídico, além de se traduzir como elemento de prova do negócio jurídico.

Persegue-se, portanto, uma segurança jurídica que restaria demasiadamente comprometida, se negócios cotidianos e fundamentais à sociedade fossem deixados totalmente à mercê da autonomia privada.

Também em prol desta segurança é que não cabe ao intérprete, inclusive o juiz, pretender repesar as considerações legislativas sobre a forma, visto que a sua positivação

²²⁷ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado, Parte Especial, Direito das Obrigações, Negócios Jurídicos Bilaterais**, MELLO, Marcos Bernardes de e EHRHARDT Jr., Marcos (atualizadores), Tomo XXXVIII. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012c. Pg. 199.

²²⁸ *Ibidem*. Pg. 201.

²²⁹ MIRANDA, *op. cit.*, 2012b. Pg. 271.

²³⁰ *Idem*.

²³¹ *Ibidem*. Pgs. 271/272.

²³² AZEVEDO, *op. cit.*, 1986. Pgs. 109.

²³³ *Ibidem*. Pg. 266.

pressupõe que o legislador tenha já considerado as conveniências e inconveniências de se impor determinada forma a um negócio jurídico, tendo em vista os objetivos acima mencionados, e, justamente por isso, apenas determinados negócios possuem forma especial²³⁴.

A existência de negócios jurídicos formais e informais (atípicos) tem origens remotas e é comum a diversos ordenamentos jurídicos. Na Itália, já desde 1969, Giorgio Cian, professor emérito de Direito Civil na Universidade de Padova, estudava as implicações da existência de forma solene dos negócios jurídicos e a sua interpretação. Fazendo uma análise da dualidade destes dois tipos de negócios, o professor aponta²³⁵:

In un negozio non formale è certamente sufficiente e valida una manifestazione di volontà che si configuri nel dire: “compro quello”, mentre si indica l’oggetto con il dito; e poco conta, sotto il profilo pratico, che il fatto di avere indicato con la mano sai considerato parte della dichiarazione oppure mezzo di interpretazione del termine “quello”. Ma la prospettiva cambia nell’ipotesi di negozio formale, poiché in tal caso il requisito di forma limita nettamente gli elementi che possono essere considerati dichiarazione giuridicamente rilevante (...)

Si capisce subito, dal momento che la forma delimita inequivocabilmente l’area della dichiarazione, come i limiti di un’eventuale risposta affermativa dipendano dalla misura in cui si ammette che le circostanze nelle quali si inserisce la dichiarazione solene possano concorrere a determinarne e precisarne il significato giuridico.²³⁶

Não cabe nos limites deste trabalho analisar as implicações jurídicas da exigência de forma especial para determinados negócios jurídicos, mas é importante notar que, de fato, a forma-formalidade nos negócios jurídicos é relevante não apenas para dar-lhes existência, mas também para determinar a extensão de seus efeitos, como já ensinava

²³⁴ MIRANDA, *op. cit.*, 2012b. Pg. 267.

²³⁵ CIAN, Giorgio. **Forma Solenne e Interpretazione del Negozio**. Padova: CEDAM, 1969. Pgs. 20/21.

²³⁶ Em tradução livre: Em negócio não formal é certamente uma manifestação de vontade suficiente e válida que está configurada em dizer "comprar isso" ao apontar para o objeto com o dedo; e pouco importa se o fato de você ter indicado com sua mão será considerada parte da declaração ou meio de interpretação do termo "isso". Mas a perspectiva muda nos negócios formais, uma vez que, nesse caso, o requisito de forma limita claramente os elementos que podem ser considerados como uma declaração legalmente relevante (...). É compreensível, uma vez que a forma delimita inequivocamente a área da declaração, como os limites de uma resposta afirmativa dependendo da extensão em que se admite que as circunstâncias em que a declaração é feita podem contribuir para determinar e especificar o significado legal.

Giorgio Cian, no trecho acima. Ademais, é importante notar que o fato de haver negócios jurídicos não solenes, ou não formais, não significa que, para estes, a forma foi abandonada. Há sim necessidade de forma para a sua existência, mas esta não possui relevância para sua qualificação jurídica ou determinação de seus efeitos, mas é de todo modo importante para identificá-lo e dar a ele individualidade.

Mas também da existência de formas especiais apenas para alguns negócios jurídicos é possível depreender outra conclusão, qual seja a de que a forma-formalidade não pode ser elemento exclusivo de definição da natureza do negócio jurídico.

Com efeito, se a forma-formalidade fosse o elemento único de definição da natureza do negócio, então, todos os negócios jurídicos precisariam possuir forma prescrita em Lei e tais formas precisariam ser distintas entre si, para possibilitar que a forma fosse fundamento de classificação dos negócios jurídicos²³⁷. No entanto, há negócios sem qualquer forma exigida expressamente por lei. Pelo contrário, há regras gerais previstas pelo Código Civil, aplicáveis a uma infinidade de casos.

A forma-formalidade é elemento essencial ao nascimento no negócio jurídico, mas ela, por si só, não lhe define os efeitos jurídicos, justamente em razão do princípio hoje vigente de liberdade de formas negociais. Apesar de o ordenamento estabelecer a forma-formalidade como um dos elementos de validade do negócio jurídico (artigo 104, do Código Civil), ele o faz de forma aberta (“*forma prescrita ou não defesa em lei*”), de maneira que, apenas pela forma-formalidade não é possível atribuir um ou outro regime jurídico ao negócio, visto, justamente, não existir uma rigidez e um delimitação formal para todos os negócios jurídicos existentes.

Para os negócios jurídicos atípicos, se considerarmos que não há negócio atípico puro²³⁸, mas sempre uma combinação ou variação de um tipo preestabelecido o entendimento acima, de certa maneira, também pode ser aplicado. Nestes casos, porém, a forma serviria como critério que possibilitaria ou não a aplicação de determinado regime

²³⁷ E sobre a operação lógica de classificação, fazemos referência a MOUSALLEM, Tárak Moysés. **Classificação dos Tributos (uma visão analítica)** in IV Congresso Nacional de Estudos Tributários – Tributação e Processo. São Paulo: Noeses, 2007, na qual se analisa a Teoria das Classes e as regras fundamentais para um processo de divisão com rigor científico. Explicita o autor, no que diz respeito ao tema ora tratado, que cada etapa de classificação ou divisão deve se valer apenas de um fundamento ou critério – *fundamentum divisionis*. Assim, na comparação de dois negócios jurídicos com mesma forma-formalidade (por exemplo, instrumento particular), a classificação ou divisão que tomasse em consideração a forma-formalidade não poderia ser operacionalizada, visto que resultaria em apenas um subgrupo. Como muitos negócios jurídicos possuem a mesma forma-formalidade sem um pressuposto normativo que assim justifique (ou mesmo sequer possuem previsão de forma-formalidade), este não se mostra como um critério útil na identificação da natureza dos negócios jurídicos.

²³⁸ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 159.

jurídico ao negócio, mas não seria necessariamente definidora de sua natureza, justamente por ser o negócio atípico e, neste caso, não necessitar atender determinada forma para ser válido. Assim, se o negócio atípico atender suficientemente notas caracterizadoras de determinado tipo, atendendo também à forma que este tipo exige, poderá ele, ainda que parcialmente, estar submetido ao regime jurídico relativo a este tipo. Se a forma não for atendida, porém, estaremos na mesma situação dos negócios típicos, mas, como a forma não é requisito de sua validade, ele permanecerá válido, mas sem usufruir do regime jurídico. Nestes casos, portanto, a forma-formalidade não nos ajuda na identificação da natureza do negócio jurídico e nem do regime jurídico a ele aplicável, embora seja útil para individualizar o negócio.

No entanto, para os casos em que uma determinada forma foi estabelecida pelo ordenamento para um negócio jurídico, tal forma poderá, ainda que de forma subsidiária, atuar como definidora de tal natureza, no sentido de que, se não atendida tal forma, o negócio não será tido como válido (ou mesmo existente), ainda que em tudo o mais atenda às notas caracterizadoras do tipo negocial.

Para nossa análise, portanto, são relevantes os chamados negócios jurídicos formais, em que uma determinada forma é exigida como requisito de existência do próprio negócio, ou de sua validade, pois nestes negócios a forma-formalidade é elemento essencial para possibilitar a atribuição de determinado efeito jurídico ao negócio praticado pelas partes.

Ao agir como critério de validade do negócio, ela acaba por indiretamente determinar a natureza do negócio. Ao permitir ou impedir que um determinado negócio se enquadre no tipo, a forma-formalidade está indiretamente agindo como elemento definidor de sua natureza, ainda que não isoladamente.

A forma, na acepção de formalidade, portanto, possui relevância (i) para dar existência ao negócio jurídico; (ii) nos negócios típicos ou solenes, dar validade ao negócio; (iii) ainda que de forma subsidiária ou indireta, definir a natureza de um negócio jurídico típico; ou (iv) possibilitar que um determinado negócio jurídico usufrua de um regime jurídico.

A forma-formalidade também é relevante para fins de análise do negócio jurídico e para a definição de seus efeitos jurídicos – no que se insere também a tributação aplicável a tal negócio –, quando tratamos dos chamados negócios jurídicos solenes, em que há exigência de uma forma especial para a existência e validade do negócio.

Ao lado da forma-formalidade, como mencionado, há também a acepção da forma enquanto estrutura negocial, que aqui chamamos de forma-estrutura, e que passamos a analisar.

5.3 – Forma e tipos contratuais – “forma-estrutura”

A liberdade de contratar possui origem, como relata Enzo Roppo²³⁹, desde o surgimento do Estado e em meio às revoluções burguesas, que privilegiavam a liberdade de contratar, como forma de estabelecer a liberdade do indivíduo perante o Estado.

Relata o autor que tal liberdade fora inicialmente concebida de forma ampla e irrestrita, tendo, com o tempo, sido modificada e a ela incorporada certas limitações, de forma a adequar tal instituto às exigências da sociedade por mais segurança e praticidade.

Seguindo esta linha, nosso ordenamento privilegia a liberdade dos particulares de contratar e realizar negócios jurídicos lícitos.

Menciona Haroldo Malheiros Duclerc Verçosa que o contrato pode ser entendido como “*sinônimo de acordo, de pacto, de convenção, ou do próprio texto escrito, que regula relações entre partes*”²⁴⁰ e que “*as partes são livres em princípio para decidirem se e de que modo sua esfera de interesses patrimoniais será ou não afetada pela decisão de contratar*”²⁴¹, fazendo exceção, contudo, à função social do contrato que deve orientar a formulação deste instrumento.

Com efeito, o Código Civil atualmente em vigor, em seu artigo 421, estabelece que “*a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato*”, e, em seu artigo 425, que “*é lícito às partes estipular contratos atípicos*” (observadas as normas gerais fixadas no Código), consagrando, assim, a liberdade e a autonomia privada para contratar²⁴².

A liberdade de contratar, portanto, é assegurada em nosso ordenamento, com as limitações da observância da função social do contrato (artigo 421, do Código Civil) e a probidade e boa-fé das partes (artigo 422, do Código Civil).

²³⁹ ROPPO, Enzo. **O Contrato**, tradução de Ana Coimbra e M. Januário C. Gomes. Coimbra: Almedina, 2009. Pgs. 28/35.

²⁴⁰ VERÇOSA, *op. cit.*, 2010. Pg. 23.

²⁴¹ *Ibidem*. Pgs. 42/43.

²⁴² Conceitos estes que, segundo VERÇOSA (*Op. cit.*, 2010. Pgs. 42/43), não são sinônimos, uma vez que “*o primeiro [liberdade] refere-se ao poder de atuação das pessoas perante o poder público e a lei, enquanto o segundo [autonomia privada] consiste no poder de estabelecimento pelas pessoas das próprias regras às quais irão se vincular*”.

O professor lusitano José de Oliveira Ascensão²⁴³, considera a boa-fé objetiva como o grande ventilador da ordem jurídica, ao trazer uma adequação substancial ao sistema, muito embora isso ocorra em detrimento da segurança jurídica (“certeza”). O catedrático da Faculdade de Direito de Lisboa, faz o alerta, porém, de que o critério da boa-fé deve sempre ser utilizado em caráter subsidiário, quando a solução do caso concreto não puder ser encontrada em fonte normativa. Mas a boa-fé deve sempre guiar a formação, o conteúdo e a execução do negócio jurídico, enquanto regra ou padrão objetivo de comportamento esperado pela sociedade.

Não obstante a liberdade contratual, o ordenamento pátrio estabelece já modalidades contratuais, visando conferir segurança e simplicidade na contratação de determinados negócios jurídicos que sejam relevantes para a sociedade, buscando um equilíbrio dos interesses das partes²⁴⁴. São os chamados tipos contratuais, que formam categorias normativas para determinados negócios jurídicos.

Os contratos típicos são aqueles que o legislador regula expressamente a partir de sua frequência na sociedade, cujo elevado grau de recorrência justifica a busca de parâmetros mínimos e mais certos de tutela²⁴⁵.

Estes tipos contratuais comportam certa graduação, permitindo a criação de subtipos, de acordo com a necessidade empírica e elasticidade do tipo. Os tipos, assim, são modelos jurídicos construídos a partir de modelos socioeconômicos²⁴⁶, para os quais a própria legislação já prevê os requisitos e efeitos e, muito comumente, a forma como devem ser realizados.

O que se chama de tipo contratual, assim, é um modelo estrutural, podendo ser considerado um tipo normativo²⁴⁷, ou, como define Karl Larenz, tipo jurídico-estrutural²⁴⁸. A denominação de tipo é bem aplicada, uma vez que o que ocorre na tipificação é a eleição pelo legislador de determinadas notas características, que podem ser obtidas a partir do modelo socioeconômico preexistente, ou mesmo adicionadas, em razão de motivos de segurança jurídica ou praticabilidade²⁴⁹.

²⁴³ ASCENSÃO, José de Oliveira. **Direito Civil**, volume 3, 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010. Pgs. 149/150.

²⁴⁴ MARINO, *op. cit.*, 2009. Pgs. 9/10.

²⁴⁵ VERÇOSA, *op. cit.*, 2010. Pg. 192.

²⁴⁶ MARINO, *op. cit.*, 2009. Pg. 12.

²⁴⁷ *Ibidem*. Pg. 10.

²⁴⁸ LARENZ *apud* MARINO, *op. cit.*, 2009. Pg. 10.

²⁴⁹ *Ibidem*. Pg. 10.

É preciso, portanto, verificar, a partir de uma análise de compatibilidade, com qual tipo contratual uma determinada estrutura concreta terá maior proximidade. Um determinado tipo contratual, portanto, pode comportar diferentes estruturas concretas²⁵⁰.

É bem verdade que a leitura tipológica dos contratos é debatida na doutrina civilista, havendo quem defenda serem os tipos contratuais verdadeiros conceitos, a comportar uma análise de subsunção²⁵¹.

O que importa para nosso estudo é identificar que os chamados tipos contratuais buscam regulamentar, de maneira essencial, diferentes negócios jurídicos de maior ocorrência ou de maior essencialidade para a sociedade. Mais do que segurança, busca-se impor um regime jurídico, de modo a equalizar os interesses das partes²⁵².

Como bem explica Haroldo Verçosa²⁵³, com a tipificação do contrato, a causa concreta acaba coincidindo com a sua construção econômica e jurídica, tornando-se invariável, diante da previsão legal.

Como veremos no estudo da causa do negócio jurídico, o que a tipificação do contrato faz é juridicizar a causa do negócio, dando-lhe efeitos jurídicos e regime próprio e, geralmente, atribuindo-lhe uma forma específica (e, eventualmente, forma-formalidade própria). Há, portanto, uma conjugação de causa juridicizada e forma-estrutura.

Já nos contratos atípicos, ou inominados²⁵⁴, assim entendidos como aqueles que não se ajustam a nenhum dos tipos, moldes ou modelos contratuais estabelecidos em lei, carecendo de tratamento legislativo específico²⁵⁵, justamente em razão de não haver a tipificação, cabe ao intérprete verificar a sua causa concreta. Isto pode ser feito a partir de meios interpretativos dos contratos.

Pontes de Miranda²⁵⁶ em sintética análise acerca das teorias construídas pela doutrina (alemã, de forma mais expressiva), comenta quatro principais correntes que pretenderam estabelecer critérios para a interpretação de negócios jurídicos atípicos: (i) teoria da absorção; (ii) teoria da combinação; (iii) teoria da analogia; e (iv) teoria da relação interna.

²⁵⁰ MARINO, *op. cit.*, 2009. Pgs. 10/12.

²⁵¹ *Ibidem*. Pgs. 11/17.

²⁵² *Ibidem*. Pg. 13.

²⁵³ VERÇOSA, *op. cit.*, 2010. Pg. 193.

²⁵⁴ Heleno Taveria Tôres explicita que estes dois termos não são sinônimos, tendo em vista que a denominação é possuir um *nomen iuris* na lei, enquanto que a tipicidade diz respeito à existência de uma regulação legal quanto ao seu procedimento e conteúdo – *Op. cit.*, 2003. Pg. 158.

²⁵⁵ AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Direito Privado: Casos e Pareceres**. São Paulo: IASP, 1986. Pg. 140.

²⁵⁶ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado, Parte Geral, Negócios Jurídicos**, MELLO, Marcos Bernardes de e EHRHARDT Jr., Marcos (atualizadores), Tomo III. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012a. Pgs. 247/254.

A primeira delas, teoria da absorção, propõe a identificação do tipo principal do negócio jurídico, que absorveria os demais tipos, eliminando as distinções entre obrigações principais e acessórias ou direitos acessórios e anexos, prevalecendo o regime jurídico apenas do tipo principal.

A teoria da combinação, por sua vez, procura manter as peculiaridades de cada tipo de negócio jurídico, procurando preservar a sua tipicidade, aplicando a disciplina jurídica de forma autônoma para cada tipo de negócio jurídico dentro do contrato.

A teoria da analogia propunha, de certa forma, a desconsideração entre as diferenças de contratos típicos e atípicos, pregando que a todos deviam ser observadas as regras gerais dos direitos das obrigações, bem como aplicadas analogicamente as normas relativas aos tipos semelhantes, sem uma disciplina específica.

Por fim, a teoria da relação interna propunha uma análise de certa forma casuística, valendo-se de outras formas interpretativas, para se chegar a uma justa aplicação de disciplina jurídica, tendo por base, contudo, princípios e normas gerais.

Em análise crítica a estas teorias, o jurista esclarece que elas não se mostram, necessariamente, conflitantes, mas sim deverão ser aplicadas conforme o caso permita. Em exemplo, Pontes de Miranda²⁵⁷ narra uma situação em que há um contrato com prestações diversas, mas um único preço global. A análise por ele proposta, assim, foi a de inicialmente verificar se há um elemento que prepondere em relação aos outros (absorção); se não houver, deve-se verificar se é possível discriminar a qual regime jurídico cada um dos negócios está submetido, aplicando-lhes a disciplina correspondente (combinação). Se não houver regra específica, busca-se a aplicação analógica (analogia) e se esta não for possível, busca-se uma solução *in concreto* justa e efetiva (relação interna).

Invariavelmente tais teorias acarretarão conflitos, dada a peculiaridade de cada caso e a dificuldade de, mesmo em teoria, aplicar tais métodos de interpretação.

Helena Tôrres²⁵⁸, sobre este tema, explicita que mesmo os contratos atípicos não podem ser considerados totalmente livres de regulação, visto que deverão sempre observar normas gerais estabelecidas pela legislação. Ademais, entende ele não haver contrato atípico puro que seja totalmente regulado pela vontade das partes, justamente em razão das normas gerais, e, também, em razão do fato de que as partes partem sempre de um contrato típico, que não satisfaz suas necessidades, para alcançar o contrato atípico que lhes atenda. Assim, as partes podem optar por utilizar um tipo já existente (parâmetro),

²⁵⁷ MIRANDA, *op. cit.*, 2003. Pgs. 247/254.

²⁵⁸ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 159.

adaptando-o para a situação concreta; ou conjugar diversos tipos contratuais (no que se enfrenta a dificuldade de interpretação mencionada por Pontes de Miranda, acima).

De toda forma, Massimo Bianca²⁵⁹ bem observa um contínuo fenômeno tipificador pela via social, em que os particulares seguem criando novas modalidades e o legislador segue tipificando contratos até então atípicos.

A necessidade de certeza e segurança jurídica guia a teoria geral dos contratos a buscar os meios de tutela dos contratos inominados, enquanto que a mesma necessidade social exige do legislador uma atualização do direito positivo pela tipificação dos contratos.

A relevância da tipificação e definição de categorias negociais se mostra presente justamente pela necessidade de se trazer segurança e praticidade ao sistema jurídico.

Antônio Sampaio Dória²⁶⁰, nesse sentido, sobre as formas jurídicas enquanto categoria jurídica, ressaltava que *“arrasar as formas é destruir o Direito, relegando a tutela das relações sociais ao arbítrio, incerteza e casuísmo das decisões do poder em casos isolados”*.

O autor entendia que o Direito pressupõe, necessariamente, para sua realização um mínimo de formalidade, pois apenas reduzindo as estruturas reais a categorias formais é que se poderia discipliná-las de maneira eficiente. É a escolha entre a definição e delimitação dos contornos das formas, contra *“a massa crua dos fatos”*, que é *“imprecisa, fugida, cambiante, rebelde à sistematização e unificação conceituais”*²⁶¹.

Assim, para uma determinada parcela dos atos e negócios jurídicos comumente praticados pela sociedade há positividade expressa quanto a sua forma, efeitos e regime jurídico, consistindo eles nos negócios típicos.

Mas também para uma grande parte dos negócios jurídicos, verificamos a atipicidade, isto é, a inexistência de previsão positivada quanto à forma, efeitos e regime jurídico. Não obstante, com relação a sua forma ou substância, linhas gerais foram traçadas pelo Código Civil, em seus artigos 104 a 114, nas quais regras gerais obre forma-formalidade também estão inseridas.

Como analisamos acima, a forma-formalidade, nos negócios típicos, tem o condão de indiretamente definir a natureza do negócio, visto que se não atendida tal forma,

²⁵⁹ Apud VERÇOSA, *op. cit.*, 2010. Pg. 194.

²⁶⁰ DÓRIA, Antônio Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Lael, 1971. Pg. 68.

²⁶¹ DÓRIA, *op. cit.*, 1971. Pg. 68.

o negócio será inválido. É uma definição em sentido oposto, porém, pois ela não define o negócio em seu nascimento, mas se apresenta como critério posterior de conformação do negócio com o ordenamento, em uma análise de validade.

A tipicidade, por sua vez, busca empregar maior certeza ao cotidiano social, por meio da fixação do regime e dos efeitos de um determinado modelo socioeconômico previamente existente. Ao assim fazer, o legislador define uma forma específica (forma-estrutura) e determinadas notas típicas a serem atendidas para que o negócio se enquadre em tal tipo.

A forma de um negócio pode ser entendida, assim, na acepção estrutura do negócio jurídico, ou seja, o conjunto de elementos que são inerentes a um determinado tipo negocial (agregando os requisitos formadores do negócio jurídico, como sujeito, objeto, forma e tempo).

O uso do termo “forma” enquanto categoria jurídica também evidencia que apenas ela não é suficiente para determinar o regime jurídico do negócio. Isto é, apenas o atendimento dos requisitos formais e elementos típicos de um determinado contrato nominado não é suficiente para determinar definitivamente a natureza jurídica do negócio, visto que pode haver incongruência entre tais elementos e o verdadeiro efeito prático decorrente de tais negócios.

Um determinado negócio jurídico, assim, não será definido em razão da forma-estrutura (e nem em razão da forma-formalidade, como visto acima) que foi adotada pelo agente, visto que isso negaria, por exemplo, a existência do instituto da simulação em nosso ordenamento. Na simulação, como veremos com mais detalhes adiante, há uma falsa declaração de vontade, quando se pretende obter efeitos e resultados de outro negócio. Esta falsa declaração de vontade nada mais é do que a adoção de uma forma-estrutura que seria própria do negócio jurídico simulado, isto é, do negócio jurídico falso, mas cujo real objetivo das partes seria atribuível a outro tipo negocial.

Assim, se a forma-estrutura, sozinha, pudesse definir a natureza do negócio jurídico, não haveria que se falar em simulação, visto que sempre a forma-estrutura adotada definiria o negócio pretendido pelas partes, independentemente dos efeitos que tal negócio tenha produzido.

Caminhamos, assim, para uma verificação de necessária conjugação entre forma e outros elementos do negócio jurídico, para fins de definição de sua natureza, ou ao menos de seu regime jurídico.

5.4 – Forma e a causa do negócio jurídico

A questão da causa do contrato é dos temas mais debatidos na doutrina civilista e que com toda certeza ainda renderá muitas considerações, seja no Direito Privado, seja pela sua aplicação nos demais ramos do Direito (como, por exemplo, a questão da causa da tributação, que igualmente está longe de achar uma definição ou pacificação no Direito Tributário).

O próprio termo “causa” pode possuir diversas acepções distintas, o que justamente motivou diversas teorias sobre ela, que podiam parecer divergentes, mas, na verdade, acabavam por tratar de coisas distintas²⁶².

Aristóteles já distinguia diversas acepções do termo²⁶³, identificando-o como (i) causa formal ou substancial (relação mais imediata entre antecedente e consequente); (ii) causa material ou substrato (identidade substancial entre a natureza do antecedente e do consequente); (iii) causa eficiente ou motriz (relação dinâmica produtora de uma transformação ao longo do tempo); e (iv) causa final (razão determinante da transformação).

No âmbito jurídico, Antônio Junqueira de Azevedo²⁶⁴ identificara diversos sentidos para o termo “causa”, tais quais:

- i. como o próprio fato jurídico: *causa efficiens* ou causa eficiente já identificada por Aristóteles, justificando que as obrigações surgem dos contratos, dos delitos e de várias figuras de causas;
- ii. como motivo: no sentido psicológico, ou objetivo – justa causa;
- iii. como aquilo que torna jurídico um negócio jurídico: *causa civilis ou naturalis* – no sentido de que as obrigações surgem naturalmente da relação contratual ou por convecção das partes, concluindo-se que não há contrato sem causa;

²⁶² BOZZA, Fábio Piovesan; MATOS, Gustavo Martini e OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Interpretação e Interação da Lei Tributária in Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Dialética, 2010. Pg. 115.

²⁶³ *Apud* CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**, volume primeiro. Rio de Janeiro: Editora Alba Limitada, 1963. Pg. 288.

²⁶⁴ AZEVEDO, *op. cit.*, 1986. Pgs. 121/129.

- iv. como atribuição patrimonial ou da atribuição de direitos: *credendi, solvendi e donandi* – deslocamento patrimonial de uma pessoa para outra justificada pela respectiva causa; e
- v. como causa do negócio: *causa finalis* ou causa final na acepção de Aristóteles – fins buscados pelos agentes.

Não são poucas as manifestações doutrinárias que, ao longo de muitas décadas, vêm tentando dissecar o conceito de causa e o seu papel no negócio jurídico. De tão complexo, o termo por vezes foi fadado a permanecer sem definição ou sem relevância jurídica²⁶⁵.

Nosso estudo, porém, não objetiva percorrer todo o longo caminho doutrinário acerca da causa, já que transborda o seu escopo e o âmbito de aplicação ao Direito Tributário. Algumas importantes lições, porém, são necessárias para identificarmos o que é a causa em que medida ela se relaciona com a forma jurídica (forma-estrutura) e, conseqüentemente, com a identificação e individualização do próprio negócio jurídico e os reflexos que isto pode trazer para a tributação.

Das diversas teorias sobre a causa, ressalta uma importante discussão acerca de sua relevância jurídica, despontando duas principais correntes, a dos causalistas e a dos não causalista (ou anticausalistas).

Os não causalistas negavam qualquer relevância jurídica à causa, não a vendo como requisito essencial no negócio jurídico, pelo fato de a causa ser extrínseca a ele. Os causalistas, por sua vez, enxergam na causa importante elemento constitutivo do negócio jurídico, cuja inexistência pode acarretar ou sua nulidade ou sua ineficácia²⁶⁶.

Destas duas correntes de pensamento, entendemos ser inegável que o Direito brasileiro tenha abarcado a teoria causalista, podendo ela ser verificada como importante elemento de controle de validade e eficácia. Nesse sentido, extrai-se sua existência no ordenamento em diversos dispositivos do Código Civil, tais como nos artigos 140, 145, 166 e 167^{267 268}.

²⁶⁵ FORGIONI, Paula Andrea. **Contratos Empresariais, Teoria Geral e Aplicação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. Pg. 220.

²⁶⁶ AZEVEDO, *op. cit.*, 2002. Pgs. 152/154.

²⁶⁷ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pgs. 145/146.

²⁶⁸ “Art. 140. O falso motivo só vicia a declaração de vontade quando expresso como razão determinante.”

“Art. 145. São os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa.”

Uma vez constatada a importância jurídica da causa, desafio seguinte é o de identificar a sua posição no negócio jurídico. Daí que a corrente causalista ainda se subdividiu entre os adeptos da teoria subjetiva da causa e da teoria objetiva da causa²⁶⁹.

A corrente subjetivista vê a causa como a “razão determinante da vontade de contratar”, enquanto que a corrente objetivista a enxerga como função social do negócio, sendo independente do sujeito²⁷⁰. Esta discussão, cremos, é ainda mais profunda e de difícil resolução.

Com efeito, a causa já foi definida e entendida pela doutrina como tendo diversos papéis e lugares no negócio jurídico.

Para Emilio Betti²⁷¹, a causa seria a função econômico-social que caracteriza o tipo do negócio. A causa seria típica do negócio jurídico, pois que seria verificada, enquanto intuito prático, na normalidade dos casos, direcionando o interesse das partes. Embora ela não se confunda com os motivos subjetivos das partes (estes irrelevantes, a menos que expressamente colocado no ato de forma contrária), de certa forma, a causa acabaria coincidindo com aqueles²⁷².

Para este autor, portanto, a causa, quando identificada como justa pelo ordenamento, é tipificada, ganhando uma tutela jurídica própria, muito embora outros negócios, chamados atípicos, sejam igualmente permitidos e tutelados de certa forma. A causa, nos negócios típicos, assim, seria o critério de identificação da natureza do negócio e o seu regime²⁷³.

“Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

(...)

III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito; (...)”

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.”

²⁶⁹ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 218.

²⁷⁰ *Idem.*

²⁷¹ BETTI, Emilio. **Teoria Geral do Negócio Jurídico**, tradução: Servanda Editora. Campinas: Servanda Editora, 2008. Pg. 279.

²⁷² *Ibidem.* Pgs. 268/269.

²⁷³ *Ibidem.* Pgs. 271/272.

Vincenzo Roppo²⁷⁴, por sua vez, considerava causa como sendo todo o contexto da existência da prestação e contraprestação entre as partes. Seria a operação econômica que dá substância e razão de ser ao contrato, também na linha objetiva sobre a causa.

Guido Alpa²⁷⁵, embora também enxergasse a função econômica como causa (causa-função), também a via como sendo o objeto do contrato, posição esta criticada por alguns na doutrina, que fizeram o esforço teórico de sempre separar o objeto do negócio da sua finalidade (esta sim, a causa)²⁷⁶.

Na Argentina, Alberto Bueres²⁷⁷ também vê na causa importante função tipificadora e qualificadora, ao permitir a tipificação normativa de alguns negócios e a admissão de outros negócios atípicos, enxergando-a como elemento autônomo do negócio jurídico, distinguindo-se da vontade, objeto e motivos.

Em ilustrativo ensinamento, este professor da Universidade de Buenos Aires esclarece a função da causa no negócio jurídico, e o papel dos motivos e da vontade, por meio de três indagações, citando Roca Sastre e Puig Brutau²⁷⁸:

- 1) ¿Por qué emito mi voluntad? Porque quiero vender (este es un fin orgánico que no vale como causa pues queda retenido en la voluntad).
- 2) ¿Por qué quiero vender? Para obtener el precio (*causa objetiva*).
- 3) ¿Por qué quiero obtener el precio? Para efectuar una operación determinada, para donarlo, etc. (éstos son los *motivos* que a veces puede integrar la noción de causa – *motivos causalizados*)²⁷⁹.

Na doutrina brasileira, Torquato Castro, professor pernambucano, já em 1968²⁸⁰, expunha a dificuldade da doutrina em conceituar a causa no contrato, existindo aqueles que ora a consideravam como o consentimento no acordo de vontades, ora a

²⁷⁴ *Apud* GOGLIANO, Daisy. **A Função Social do Contrato (Causa e Motivo)**, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, volume 99. São Paulo, 2004. Pgs. 175/176.

²⁷⁵ *Apud* VERÇOSA, *op. cit.*, 2010. Pg. 151.

²⁷⁶ GOMES, Orlando *apud* FORGIONI, *op. cit.*, 2015. Pg. 218.

²⁷⁷ BUERES, Alberto J. **Objeto del Negocio Jurídico**, 2ª edição. Buenos Aires: Editorial Hammurabi, 1998. Pgs. 243/245.

²⁷⁸ *Ibidem*. Pg. 119.

²⁷⁹ Em tradução livre: 1) Por que emito minha vontade? Porque quero vender (este é um propósito orgânico que não é válido como causa porque é retido na vontade). 2) Por que quero vender? Para obter o preço (causa objetiva). 3) Por que quero obter o preço? Para efetuar uma outra determinada operação, para doá-lo etc. (estes são os motivos que as vezes podem integrar a noção de causa – motivos causalizados).

²⁸⁰ CASTRO, Torquato. **Da Causa no Contrato**. Recife: Imprensa Universitária, 1968.

confundiam com o objeto do ato, e, ainda, aqueles que sequer lhe atribuíam relevância jurídica (anticausalistas)²⁸¹.

Segundo tal autor, a dificuldade no entendimento da causa do contrato estava, justamente, no fato de a doutrina relutar em considerá-la como elemento integrante do contrato. Torquato, após analisar a então doutrina tradicional sobre o tema (francesa em sua maioria) e a legislação então vigente, foi categórico em afirmar que a causa seria elemento essencial do contrato, sendo “*a função ou escopo prático econômico, que o individualiza, e que o torna merecedor de amparo da lei*”. Para ele, portanto, a causa era o elemento formal do ato jurídico que o definia. Seria o fim ou escopo imediato que informa o ato e que lhe dá individualidade (*finis operis*), não se confundindo com o propósito psicológico do agente (*finis operantis*)²⁸².

O autor via na causa, aliás, importante instrumento para se individualizar os contratos, no caso de concurso ou cumulação de contratos, ou na de conexão objetiva ou subjetiva de contratos unitários²⁸³.

Marcos Bernardes de Mello²⁸⁴ conceitua a causa como sendo a função do negócio jurídico e, seguindo as lições de Pontes de Miranda, entende possível classificar a causa em três espécies: *solvendi, credendi e donandi*.

Professor Waldirio Bulgarelli²⁸⁵ atesta a prevalência do conceito objetivo da teoria da causa, como sendo a função socioeconômica que o contrato desempenha, sendo distinta das motivações do agente.

Segundo Sílvio de Salvo Venosa²⁸⁶, causa de um negócio jurídico é o motivo que possui relevância jurídica, confundindo-se com o objeto do contrato.

Parece prevalecer, na doutrina, assim, depois de longo cominho evolutivo, que a causa, efetivamente, não se confunde com os motivos, ou intento psicológico do agente²⁸⁷.

Das diversas teorias sobre o conceito e posição jurídica da causa, entendemos serem pertinentes ao presente estudo duas importantes acepções: a causa concreta e a causa abstrata.

²⁸¹ CASTRO, *op. cit.*, 1968. Pg. 10.

²⁸² *Ibidem*. Pgs. 13/14.

²⁸³ *Ibidem*. Pg. 42.

²⁸⁴ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico, Plano da Existência**, 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007. Pg.150.

²⁸⁵ BULGARELLI, Waldirio. **Contratos Mercantis**, 9ª edição. São Paulo: Atlas, 1997. Pgs. 75/77.

²⁸⁶ VENOSA, *op. cit.*, 2007. Pgs. 408/409.

²⁸⁷ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 144.

A causa abstrata seria o equivalente à visão objetiva da causa descrita acima, isto é, a função econômico-social do negócio jurídico, tutelada juridicamente. A causa concreta, por sua vez, seria a função prático-individual, no sentido de ser a objetivação do intuito individual²⁸⁸.

A nosso ver, são duas visões que se complementam: uma efetivamente concreta (negócio concreto individual) e outra normativa (previsão legal, abstrata).

Deve-se, assim, partir da qualificação do negócio de acordo com sua causa concreta (função prático-individual) e, posteriormente, para sua classificação de acordo com a causa abstrata (tipo)²⁸⁹.

De fato, o papel de causa enquanto função do negócio jurídico nos parece a mais acertada e relevante para o nosso Direito, nas palavras de Torquato Castro, que já explicitava que se o ato jurídico é essencialmente uma manifestação de vontade, então é preciso que se identifique a sua causa, isto é, a finalidade buscada pelo agente que o levou a praticar o ato²⁹⁰.

Assim, o motivo originário do agente, uma vez vertido em linguagem competente e demonstrado de acordo com a forma estabelecida pelo ordenamento (forma-formalidade e forma-estrutura), torna-se o que Heleno Tôrres²⁹¹ chamou de “circunstâncias objetivas externas”, transformando-se, então, o motivo na causa (concreta, na diferenciação que ora tratamos).

Individualiza-se, portanto, cada negócio a partir de sua causa²⁹².

Ocorre que, como visto acima, a qualificação de um determinado negócio jurídico apenas em razão da função que ele exerce para o interesse do indivíduo não é suficiente para lhe atribuir o regime jurídico ou os efeitos por ele desejados, visto que, para isso, o ordenamento necessariamente exige a constatação de elementos necessários para tanto (objeto, forma etc.).

Nesse sentido, surge a causa abstrata como importante elemento a ser considerado no nosso trabalho, visto que ela se traduz nos tipos contratuais vistos acima, isto é, a eleição pelo ordenamento da usualidade de determinado negócio, que, tido por justo, passa a ser previsto pela legislação positiva, como medida de segurança jurídica e

²⁸⁸ ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos. **A Simulação no Direito Civil**. São Paulo: Malheiros, 2016. Pgs. 53/59.

²⁸⁹ *Ibidem*. Pg. 56.

²⁹⁰ CASTRO, *op. cit.*, 1968. Pg. 7.

²⁹¹ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 144.

²⁹² Nesse sentido: CASTRO, *op. cit.*, 1968. Pg. 42 e TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 143.

praticidade. As funções prático-sociais mais usuais, assim, acabam por ser positivadas, constituindo a causa no seu sentido abstrato, que ora falamos, ou tipos²⁹³.

O tipo contratual exige necessário atendimento de suas notas típicas (forma-estrutura), para que determinado contrato possa usufruir do regime atribuído pela legislação a tal tipo. É preciso, portanto, que o negócio jurídico concreto atenda a uma determinada causa (abstrata, ou objetiva), não com efeito meramente classificatório, mas para efetivamente poder emanar os efeitos jurídicos deste tipo.

A situação normal, portanto, é de congruência entre a causa abstrata e a causa concreta, sendo que a dissonância entre estes dois elementos pode afetar sua validade ou eficácia (como ocorre na simulação)²⁹⁴.

O ponto que nos parece relevante neste trabalho, assim, é verificar se a causa pode ser critério de identificação da natureza do negócio jurídico e, conseqüentemente, seu regime jurídico.

Como visto acima, Torquato Castro já defendia que a causa seria determinante para individualizar o negócio jurídico, já que “*todos os atos pertencentes ao mesmo tipo têm causa única, constante, uniforme*”²⁹⁵. Dizia ele: “*a causa, pois, imprime ao ato a sua individualidade. É o conjunto dos elementos específicos do contrato vistos numa unidade conceitual, que lhes imprime o objetivo comum*”²⁹⁶ e, mais adiante, explicitando que a causa também é útil para verificar o regime jurídico do contrato inominado, afirmando que “*é pela causa realmente, que o jurista terá de ajuizar a juricidade, a ajuricidade e mesmo a ilicitude do contrato inominado*”²⁹⁷.

Paula Forgioni²⁹⁸, também defende a visão objetiva da causa, como sendo a função econômica do negócio jurídico, que ganha relevância para definir o regime jurídico a ele aplicável. Seguindo as lições de Tullio Ascarelli, ela vê na causa o elemento que identifica e classifica os contratos, de forma a definir a sua disciplina jurídica.

Especificamente nos contratos atípicos, aliás, a professora ensina que a análise da causa seria importante instrumento para se verificar a motivação objetivada dos agentes, de forma a definir normas integrativas que possibilitem a interpretação do contrato.

²⁹³ ANDRADE JÚNIOR, *op. cit.*, 2016. Pg. 56.

²⁹⁴ BOZZA, *op. cit.*, 2015. Pg. 137.

²⁹⁵ CASTRO, *op. cit.*, 1968. Pg. 40

²⁹⁶ *Idem.*

²⁹⁷ *Ibidem.* Pg. 41.

²⁹⁸ FORGIONI, *op. cit.*, 2015. . Pg. 219.

Antônio Junqueira, em contraponto, entendia que a causa é extrínseca ao negócio jurídico, embora juridicamente relevante²⁹⁹. Nesse sentido, sendo extrínseca ao negócio jurídico, a causa não definiria o regime jurídico aplicável ao negócio³⁰⁰.

Para ele, não seria a causa que definiria a natureza do negócio jurídico, mas sim o que ele chama de elemento categorial inderrogável objetivo³⁰¹, integrante do negócio³⁰². Ou seja, seria o objeto do negócio que definiria o seu regime jurídico. Esta distinção é exposta pelo autor no exemplo da compra e venda, na qual, originariamente, a causa e o elemento categorial objetivo são correspondentes, isto é, o consenso na troca de uma coisa pelo preço certo. No entanto, na hipótese de que uma compra e venda seja utilizada com o escopo de garantia (como na compra e venda com cláusula de retrovenda), a causa enquanto função econômico-social ou prático-social será outra, mas o objeto (compra e venda) continuará a determinar a natureza jurídica do negócio e, conseqüentemente, o regime a ele aplicável. A alteração da causa não altera o regime jurídico, na visão deste autor³⁰³.

O que pode ocorrer, explica ele, é que a legislação seja alterada para criar um novo tipo contratual que atenda à causa, como ocorrido com a alienação fiduciária em garantia (Lei nº 4.728/1965 e, atualmente, Lei nº 10.931/2004 e Código Civil), mas nunca de forma direta³⁰⁴.

Também para este autor, o conceito de causa, atualmente, estaria mais bem estabelecido em seu sentido objetivo, isto é, a função prático-social ou econômico-social do negócio (na linha do que defendido por Torquato, acima), e justamente por isso não poderia ela ser elemento constitutivo do negócio, já que a função de um ser não poderia ser dele constitutivo³⁰⁵. Além disso, a causa seria um importante instrumento de verificação de validade e eficácia do negócio jurídico em nosso ordenamento³⁰⁶. A causa, portanto, teria papel relevante no controle sobre o ato, mas não seria elemento definidor de sua natureza ou regime jurídico.

²⁹⁹ AZEVEDO, *op. cit.*, 2002. Pgs. 150/152.

³⁰⁰ *Idem.*

³⁰¹ O Professor faz a diferenciação entre negócios abstratos, os quais são caracterizados tipicamente pela forma, sendo que, a inobservância deste elemento gera nulidade do negócio, e os negócios jurídicos causais, caracterizados pelo seu objeto, o qual definirá o regime jurídico a ele aplicável. O Autor também ressalta seu entendimento pela inexistência, no Direito brasileiro, de negócios jurídicos absolutamente abstratos. *In Negócio...* Pgs. 140/148.

³⁰² AZEVEDO, *op. cit.*, 2002. Pgs. 150/152.

³⁰³ *Ibidem.* Pg. 150.

³⁰⁴ *Ibidem.* Pgs. 150/151.

³⁰⁵ *Ibidem.* Pgs. 153/154.

³⁰⁶ *Ibidem.* Pgs. 152/161.

Compreendemos a importância destas lições, mas vemos que elas demonstram, talvez, que a causa isoladamente nem sempre seja suficiente na tarefa de definição do regime jurídico do negócio, mas não se pode negar a sua relevância (ou mesmo, seu caráter definidor nesta função).

Queremos dizer que, se a análise da causa concreta revelar uma função econômica já tutelada e tipificada pelo ordenamento (causa abstrata), ela será sim determinante do regime jurídico de tal negócio, se atendidos todos os elementos do tipo contratual. De certo que a sua verificação é mais complexa do que a verificação do objeto do contrato, que necessariamente constará do instrumento, enquanto que a causa não necessariamente.

O próprio exemplo dado por Antônio Junqueira, acima, parece indicar este raciocínio: disse ele que a legislação pode ser alterada para que uma determinada causa seja tipificada e mais especificamente tutelada juridicamente, como o que ocorreu na alienação fiduciária em garantia.

Nesta situação, porém, o objeto do contrato é uma compra e venda, com o estabelecimento da garantia em favor do vendedor. Pela análise do objeto, porém, poderíamos concluir que o regime jurídico aplicável a tal contrato seria o da compra e venda simples.

No entanto, esta modalidade de contrato possui regime jurídico próprio, além de diversas outras aplicações específicas (bens imóveis – Lei nº 9.514/1997; mercado financeiro e de capitais – Lei nº 10.931/2004; etc.). Tal regime, porém, somente pode ser corretamente identificado se verificada a causa do contrato, ou seja, a função econômica, que, no caso, é a da alienação com constituição de garantia (hoje real, nos termos do artigo 1.368-B, do Código Civil), em favor do alienante.

Somente pela análise da causa, assim, é possível verificar que o contrato de alienação fiduciária possui uma tutela jurídica específica, que deve ser observada.

Se por acaso a análise da causa concreta não levar ao encontro de um regime jurídico próprio, então o seu objeto deverá cumprir tal função, já que, não havendo uma tutela jurídica específica da causa concreta, o contrato deverá observar as regras normativas aplicáveis aos contratos que contenham o mesmo objeto. Neste ponto, concordamos com os ensinamentos de Antônio Junqueira.

Esse cenário será alterado quando o legislador verificar que tal causa é justa e merece tutela específica do ordenamento, momento no qual a análise de tal causa irá reenviar a análise do intérprete para este novo regime jurídico.

Disto podemos depreender a relevância da causa na análise dos negócios jurídicos, como critério de identificação da sua natureza, sua individualização e, conseqüentemente, seu regime jurídico. Na situação de descasamento entre causa e objeto, a análise da causa deve preceder a do objeto, para fins de verificação da existência de um regime próprio que a tutele, passando-se, em caso negativo, para a análise do objeto, que deve, enfim, revelar a solução.

Nos contratos atípicos, por poderem congregarem diversos objetos que se enquadrem em diferentes tipos contratuais, a análise da causa é ainda mais relevante como instrumento de interpretação e integração de tais contratos³⁰⁷, pois pode indicar a forma de se definir qual dos regimes jurídicos deve prevalecer, e isto em razão da causa de tal contrato.

Este raciocínio evidencia que os elementos essenciais do tipo são, em verdade, os elementos da causa, isto é, são os elementos constantes e invariáveis de cada negócio, tutelados juridicamente e inseridos no tipo, servindo para sua identificação³⁰⁸.

Disso se depreende que a causa pode agir em três diferentes vieses: (i) para dar juridicidade aos negócios jurídicos, em especial os contratos atípicos, mistos e coligados; (ii) para delimitar a função do negócio no mundo jurídico; e (iii) para qualificar o negócio, e verificar os seus efeitos e disciplina³⁰⁹.

Mais detalhadamente, Heleno Tôrres³¹⁰ ainda identifica as seguintes funções para a causa:

- i) Atribuir individualidade ao negócio jurídico, como requisito de existência do negócio;
- ii) servir como critério de interpretação do negócio jurídico;
- iii) constituir-se como critério de qualificação do tipo negocial ou da modalidade atípica;
- iv) identificar a função social do contrato;
- v) classificar os negócios jurídicos.

³⁰⁷ FORGIONI, *op. cit.*, 2015. Pg. 219.

³⁰⁸ MORAES, Maria Cecília Bodin de. **A Causa dos Contratos** in Revista Trimestral de Direito Civil, Volume 21. Rio de Janeiro: Padma, 2005. Pg. 105.

³⁰⁹ *Ibidem*. Pg. 107.

³¹⁰ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 143.

O tipo, portanto, é a juridicização da causa, isto é, é a atribuição de efeitos jurídicos a uma finalidade econômica-social inerente a determinados atos da vida cotidiana.

Mas se a causa abstrata pode ser entendida como o equivalente ao tipo, e se a causa concreta, na situação de normalidade, deve corresponder à causa abstrata, então para determinada causa tipificada deve corresponder, necessariamente, uma forma estabelecida para este tipo, seja a forma-formalidade, seja a forma-estrutura.

Sendo a causa um elemento que dá individualidade ao negócio, na linha do que ensina Torquato Castro acima, e considerando que todos os negócios de um mesmo tipo possuem uma mesma causa abstrata, então, a toda causa equivale uma forma-estrutura.

Ao se pretender alcançar uma causa, o agente deverá se valer de uma forma (categoria e formalidade, a depender do caso) específica. Forma diversa impedirá que ele alcance a causa pretendida, do que não podemos concluir, então, que haja mais de uma forma-estrutura equivalente para se alcançar uma mesma causa e nem um mesmo efeito jurídico. Há, sim, diferentes causas concretas que podem ser alcançadas por meio de formas diversas, no que se pode verificar dissonância eventual entre a causa concreta e a causa abstrata. Há, também, efeitos econômicos ou sociais, não juridicizados, que podem eventualmente equivaler e satisfazer a necessidade das partes, por meio de diferentes tipos contratuais.

Para os negócios atípicos, se a causa por eles buscada estiver já tipificada, então este tipo deverá servir de parâmetro para fins de enquadramento do regime jurídico aplicável a tal negócio, no que se incluirão os requisitos de forma³¹¹.

Se a toda causa abstrata corresponde um tipo, e se a cada tipo corresponde uma forma-estrutura (e, eventualmente, forma-formalidade), então estes elementos (causa e forma) são indissociáveis na análise da natureza do negócio jurídico, embora, como visto, não possam, individualmente, subsidiar tal tarefa.

Neste ponto, assim, entendemos importante fixarmos as seguintes premissas:

- i. a causa abstrata é a função socioeconômica do negócio jurídico, que quando juridicizada é tipificada;

³¹¹ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 159.

- ii. a tipificação fixa os seus efeitos jurídicos e também lhe emprega uma forma-estrutura, isto é, elementos necessários para enquadramento no tipo;
- iii. a congruência entre a causa abstrata e a causa concreta exige que o negócio adote a forma-estrutura estabelecida para o tipo;
- iv. não atendida a forma-estrutura, o negócio não poderá ser considerado integrante do tipo e será inválido. O mesmo ocorrerá no não atendimento de determinada forma-formalidade nos negócios jurídicos solenes, sendo que, neste caso, a sanção pode, eventualmente, ser de nulidade e não apenas invalidade;
- v. disto depreendemos que apenas a causa concreta não é suficiente para determinar os efeitos jurídicos do negócio;
- vi. mas apenas forma-estrutura também não é suficiente para tanto;
- vii. tanto assim que pode haver descasamento entre a forma-estrutura adotada (atribuível a uma causa abstrata) e a causa concreta, o que resulta na simulação, por exemplo;
- viii. a conjugação dos dois elementos, forma-estrutura e causa concreta, porém, determina a natureza jurídica do negócio, ao possibilitar o seu enquadramento no tipo.

6. – CONTORNOS DA FORMA E SUA RELAÇÃO COM A SUBSTÂNCIA

É conhecida a discussão ainda atual sobre o conflito entre substância e forma no Direito Tributário³¹².

O tema acaba se confundindo muitas vezes com outras matérias relacionadas com a interpretação do fato jurídico tributário, tais como a interpretação econômica do fato tributário, elisão, evasão, simulação, dentre outros.

Mas, afinal, o que é forma e o que é substância?

Forma, na acepção de formalidade, como já explicitado acima, é elemento da própria constituição do negócio jurídico. Heleno Tôrres³¹³, sobre o tema, assevera que a forma é a expressão linguística que dá existência ao negócio jurídico e sem a qual o exercício da autonomia da vontade não seria reconhecível socialmente, sendo, portanto, necessário identificar o instrumento por meio do qual se certifica a sua existência.

Também vimos acima que, para determinados negócios jurídicos, o ordenamento exige forma especial para que sejam eles tidos como existentes e válidos, enquanto que tantos outros negócios jurídicos podem ser realizados sem uma exigência específica de forma, embora em todos os casos a forma seja requisito de existência do próprio negócio.

É também possível se referir à forma jurídica enquanto categoria negocial, isto é, um determinado tipo de contrato que é próprio de um negócio jurídico e que permite o atingimento de uma determinada causa abstrata, assim entendida como a função socioeconômica do negócio positivada e, portanto, juridicizada.

Mas não há forma-formalidade específica para um determinado negócio jurídico (artigo 107, do Código Civil), de maneira que não seria possível exclusivamente a partir dela verificar qual a natureza de tal negócio.

³¹² A exemplo da discussão, veja-se, um dentre tantos outros, julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF: ACÓRDÃO 2402-003.813, DOU 22/11/2013:

“Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009 DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS SIMULADOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. 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. SIMPLES. RECOLHIMENTOS. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE. Eventuais recolhimentos na sistemática do SIMPLES/SIMPLES NACIONAL devem ser deduzidos das contribuições previdenciárias apuradas sobre a folha de pagamento, nos percentuais destinados à previdência social. Recurso Voluntário Provido em Parte.”

³¹³ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 146.

Da mesma maneira, embora uma determinada forma-estrutura seja própria de um tipo negocial, apenas o atendimento destes critérios não é suficiente para assegurar um determinado regime jurídico ao negócio.

É preciso, como visto nos tópicos anteriores, primeiro definir a natureza do negócio (pela causa dele), para que depois seja possível verificar se o ordenamento exige ou não uma determinada forma específica (formalidade ou categoria) que tenha sido ou não atendida, para fins de análise de sua validade.

É impossível, portanto, definir o negócio jurídico pela forma, muito embora seja ela necessária para lhe dar existência. Não é a forma, contudo, que o define, ao menos não de maneira isolada.

A definição da natureza do negócio jurídico deve ser verificada pela conjugação da causa do negócio com a sua forma, especialmente nos casos dos negócios típicos. A forma, portanto, apesar de isoladamente não poder definir a natureza do negócio, possui relevante papel nesta tarefa, quando verificada em conjunto com outros elementos, como vimos acima.

Em contraposição à forma – de maneira aparente, apenas, como veremos – estaria a substância do negócio jurídico.

Não há conceito legal acerca da substância do negócio jurídico e poucas são as referências positivadas a ela. Uma destas referências é feita pelo artigo 139 do Código Civil, que conceitua erro substancial da seguinte forma:

Art. 139. O erro é substancial quando:

I - interessa à natureza do negócio, ao objeto principal da declaração, ou a alguma das qualidades a ele essenciais;

II - concerne à identidade ou à qualidade essencial da pessoa a quem se refira a declaração de vontade, desde que tenha influído nesta de modo relevante;

III - sendo de direito e não implicando recusa à aplicação da lei, for o motivo único ou principal do negócio jurídico.

Da leitura deste artigo, verificamos que a legislação associa a substância de um negócio jurídico: (i) à sua natureza, objeto ou qualidade; (ii) à identidade ou qualidade essencial de uma pessoa, se isso for relevante no negócio; e (iii) ao motivo único ou

principal do negócio. Sob diversos aspectos, o que verificamos é que a substância é algo intrínseco ao próprio negócio, isto é, afeta aos próprios elementos formadores do negócio.

Nesse sentido, seria possível tentar identificar a substância do negócio jurídico em seu objeto, que, segundo Antônio Junqueira³¹⁴, abrange: o conteúdo expresso, o conteúdo implícito e o que ele chama de conteúdo incompletamente expresso³¹⁵. No objeto também se encontram todos os elementos do negócio jurídico (o que se enquadra nas disposições do artigo 139, do Código Civil transcrito acima), isto é, os seus elementos categoriais inderrogáveis (se o negócio for objetivo ou causal), os elementos derogáveis (que constituem o conteúdo implícito do negócio) e os elementos particulares (condições, termos etc. expressamente incluídos no negócio).

O objeto do negócio jurídico é o seu conteúdo que, em última análise, está relacionado com os efeitos jurídicos pretendido pelas partes³¹⁶.

Assim, a forma do negócio constitui a prova de sua existência e da expressão do conteúdo da declaração de vontade, enquanto que o conteúdo do negócio é exteriorizado justamente pela forma³¹⁷.

No âmbito do Direito Tributário, porém, o termo “substância” do negócio tem sido constantemente associado com o seu efeito econômico, muito provavelmente, em razão de sua proximidade com a contabilidade, campo no qual o termo é empregado para orientar o contabilista a buscar o efeito econômico (ou essência do ato) de determinada situação e não se ater à forma jurídica.

A Deliberação CVM 539, de 14 de março de 2008, é um forte exemplo disso, ao se referir a “substância”, “essência” e “realidade econômica”, nos seguintes termos:

Primazia da Essência sobre a Forma

35. Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou

³¹⁴ AZEVEDO, *op. cit.*, 2002. Pgs. 135/136.

³¹⁵ Direitos e obrigações que, embora não expressamente mencionados ou tratados no negócio, estão ligados a ele em razão de sua natureza ou tipo de negócio, como, por exemplo, a entrega de uma coisa no contrato de compra e venda – Cf. AZEVEDO, *op. cit.*, 2002. Pg. 137.

³¹⁶ Muito embora Antônio Junqueira faça ressalva de que a relação entre o objeto e os efeitos pretendidos pelas partes deva ser vista como uma característica secundária, que decorre do fato de que o negócio jurídico é uma declaração de vontade qualificada como modelo cultural e socialmente visto como juridicamente vinculante – Cf. AZEVEDO, *op. cit.*, 2002. Pg. 134.

³¹⁷ BOZZA, *op. cit.*, 2015. Pg. 115.

artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entretanto, poderão existir acordos que assegurem que a entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e o recomprará depois de um certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada.

A nosso ver, tal Deliberação não está direcionada ao intérprete ou aplicador do Direito, mas sim ao profissional da área contábil³¹⁸. Em segundo lugar, também nos parece claro que as considerações de tal Deliberação buscam direcionar o registro contábil e não a interpretação jurídica de determinado negócio.

Nesse sentido, é preciso ressaltar que a contabilidade, embora útil ao Direito, é dado extrínseco a ele, não podendo ela influir nos efeitos das normas legais, em especial a tributária³¹⁹.

Dada esta peculiaridade, verifica-se que o que a referida Deliberação pretendeu, em verdade, foi afastar as formas jurídicas, para determinar que a essência do negócio, isto é, o seu efeito econômico, seja devidamente registrado na contabilidade, visto que o intuito de tal ciência é, justamente, analisar a realidade econômica da empresa. Esta norma possui, assim, a mesma função que as disposições jurídicas que delimitam os fatos juridicizados. Enquanto a contabilidade busca filtrar os dados que lhe são de interesse, o Direito faz o mesmo, mas no sentido inverso.

Mas a substância do negócio jurídico não é exatamente a mesma substância buscada pela contabilidade, motivo pelo qual a primazia da essência sobre a forma de que trata a contabilidade não deva influir no Direito.

O que a contabilidade entende por substância ou essência é o efeito meramente econômico, a exemplo do que a própria Deliberação CVM prevê, em seu item 51, sobre a maneira de contabilização do arrendamento financeiro, que deve ser reconhecido como um ativo e um passivo, visto que “*o arrendatário adquire os benefícios econômicos do uso do ativo arrendado pela maior parte da sua vida útil, como contraprestação de aceitar a*

³¹⁸ ANDRADE FILHO, *op. cit.*, 2016. Pgs. 269/270.

³¹⁹ Ricardo Mariz de Oliveira, aliás, é de clareza ímpar ao atestar que “*Isto é assim também porque a realidade é externa à contabilidade, e não feita por esta, cabendo ao lançamento contábil refleti-la fielmente, e essa realidade está nos atos e negócios jurídicos, necessariamente regidos pelo ordenamento jurídico.*” in **Os Motivos e os Fundamentos Econômicos dos Ágios e Deságios na Aquisição de Investimentos, na Perspectiva da Legislação Tributária** in Revista Direito Tributário Atual, volume 23. São Paulo: Dialética, 2009. Pg. 449, disponível também em <<http://www.marizsiqueira.com.br/Artigos.html>>. Acesso em 27 de mar. de 2017.

obrigação de pagar por esse direito um valor próximo do valor justo do ativo e o respectivo encargo financeiro". Ela busca racionalizar a situação puramente econômica da empresa (ativo x passivo, receitas x despesas etc.).

É possível falar, portanto, em uma substância econômica e em uma substância jurídica.

A substância do negócio jurídico não poderia ser a realidade econômica, como muitos defendem, já que tal realidade econômica é extrínseca ao Direito. O negócio jurídico trata de uma realidade jurídica. Nas palavras de Antônio Junqueira³²⁰, novamente, o negócio jurídico é *“um ato humano que determinada sociedade vê como destinado a produzir efeitos jurídicos”*. Não se busca alterar o mundo social, mas sim o mundo jurídico, atribuindo, recebendo ou limitando direitos.

Como ensina Paulo de Barros Carvalho³²¹, depois de assumido o caráter jurídico, o fato passa a ser exclusivamente um fato jurídico. E, mais adiante, ensina que *“o direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação”*.

Embora possa haver, e invariavelmente haverá, um interesse econômico associado a determinado negócio jurídico³²², quando tratamos de sua substância não estamos nos referindo aos efeitos econômicos por ele produzidos, mas sim aos efeitos jurídicos (que dirão respeito aos efeitos econômicos)³²³.

A exemplo, citamos uma venda de mercadorias, na qual o vendedor receberá o pagamento do preço em contrapartida à entrega do bem. Economicamente, o vendedor terá recebido um valor, que se incorporará ao seu patrimônio. O negócio jurídico foi realizado visando obter tal recebimento do preço. Este é o efeito econômico subjacente ao negócio. Juridicamente, porém, este preço precisará ser qualificado, enquadrando-o como receita ou faturamento, sujeito à tributação pertinente em razão desta qualificação, dando origem a eventual lucro, também tributável a depender da situação, sem nos esquecermos de eventuais controvérsias acerca de como tal qualificação deva ser feita (como, por exemplo, se a totalidade do preço seria receita, ou se parte dele, relativa ao ICMS incidente sobre tal circulação de mercadorias, não teria qualificação jurídica de receita; ou ainda, saber se a

³²⁰ AZEVEDO, *op. cit.*, 1986. Pg. 5.

³²¹ CARVALHO, *op. cit.*, 2009a. Pg. 275.

³²² BETTI, *op. cit.*, 2008. Pg. 131.

³²³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Elisão e Evasão Fiscal** in Caderno de Pesquisas Tributárias, volume 13 - Elisão e Evasão Fiscal, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988. Pgs. 155/157.

totalidade do preço se incorpora ao patrimônio e é de titularidade do vendedor, ou contém valores pertencentes a terceiros que serão posteriormente a eles repassados). Estes são os efeitos jurídicos do negócio.

A substância, assim, poderia ser associada, de certa maneira, à causa concreta do negócio jurídico. Um é expressão de outro, mas em diferentes facetas.

O dilema entre substância e forma, portanto, está em verificar se a tributação possui como parâmetro a forma ou os efeitos jurídicos do negócio.

Evidentemente, não estamos aqui tratando da situação em que o contribuinte adota determinada forma, objetivando efeitos diversos daqueles que lhe seriam próprios. Nesta situação estaremos diante da simulação, que trataremos mais adiante.

O que pretendemos analisar aqui é se um determinado negócio jurídico pode ter duas formas distintas e se isso afetará em algum nível a tributação sobre ele, ou se a tributação possui como alvo os efeitos do negócio em si, isto é, o objetivo almejado pelo contribuinte, independentemente das formas jurídicas.

Mencionamos acima que a forma não pode definir um negócio jurídico, seja porque ela se pauta em atos ou omissões genéricas, seja porque há negócios jurídicos atípicos, sem uma forma definida, embora guiados por parâmetros gerais.

A despeito de muitos negócios jurídicos serem atípicos, muitos negócios de relevância no cotidiano social são típicos. A tipicidade, aliás, decorre exatamente do uso cotidiano e relevância do negócio, para os quais o legislador procura atribuir maior grau de certeza e segurança³²⁴

Há, de certa maneira, uma associação forte entre a causa do negócio jurídico e a sua forma. É pela forma que o Direito atribui maior certeza ao negócio (tornando-o típico), mas mesmo nas situações de atipicidade, o que ocorre é que as partes se socorrem dos tipos contratuais já existentes (tipo-parâmetro), modificando-os conforme sua necessidade, ou constroem uma nova estrutura, a partir da conjunção de diversos tipos³²⁵. Por este motivo, inexistente uma espécie de contrato atípico totalmente puro³²⁶.

Assim, embora não seja a forma que defina a causa, ela está intimamente ligada a ela, sendo que, a partir da causa e da definição da natureza do negócio jurídico, identifica-se qual o regime aplicável (mesmo nos negócios atípicos), e, por conseguinte, qual a forma aplicável.

³²⁴ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 157.

³²⁵ *Ibidem*. Pg. 159.

³²⁶ *Idem*.

Como expusemos nos capítulos precedentes, da análise da relação entre forma, tipicidade e causa concreta, é possível tomar as seguintes conclusões:

- i. A causa do negócio jurídico é a função prática-econômica pretendida pelas partes.
- ii. A tipificação de um determinado negócio fixa os seus efeitos jurídicos e a sua forma, via de regra.
- iii. Para que um negócio jurídico seja associado a determinado tipo, ele deve, necessariamente, atender à forma estabelecida (forma-estrutura ou notas atribuídas ao tipo), sob pena de invalidade ou nulidade.
- iv. Assim, a forma isoladamente não é suficiente para determinar a natureza do negócio, mas ela é elemento relevante para tal definição.
- v. A causa, portanto, também não é elemento suficiente para tal definição, pois dependerá da forma.
- vi. Devemos, portanto, conjugar a causa e a forma para se verificar qual a natureza do negócio jurídico, possibilitando seu enquadramento no tipo e aplicando o regime jurídico que lhe é próprio.

Há uma relação íntima entre a causa, a forma e a substância do negócio jurídico, portanto, pois sem os dois primeiros, não se chega ao último. Eles não se confundem, mas formam um raciocínio global.

Nesse sentido, aliás, Paulo de Barros Carvalho³²⁷ já alertou:

A prevalência do conteúdo sobre a forma é mais um dentre muitos falsos problemas que perturbam a compreensão do direito positivo. Isso porque forma e conteúdo não são aspectos separáveis a ponto de se tornar possível preterir um em favor do outro; são dimensões de um objeto incindível.

Defender, portanto, uma primazia de substância sobre a forma não possui rigor técnico, visto que a forma estará sempre associada à causa e, em última análise, à substância (aqui tida por efeitos jurídicos do negócio).

³²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a Forma na Definição dos Efeitos Tributários de um Negócio Jurídico** in Planejamento Tributário, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. Pg. 583.

No mesmo sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho³²⁸, citando Santo Tomás de Aquino³²⁹, ressalta que um ente não pode consistir apenas da matéria ou apenas da forma, mas apenas das duas juntas. A essência de um ser compreende tanto a sua matéria quanto a sua forma.

Na verdade, o que esta corrente doutrinária defende é uma requalificação do fato jurídico³³⁰, como veremos no tópico pertinente, ou a pretensão de se buscar a tributação de efeitos econômicos que possam decorrer do negócio jurídico³³¹.

O dilema da substância sobre a forma, portanto, pode ser traduzido, em verdade, não na tentativa de se desconsiderar a forma, enquanto formalidades exigidas por Lei ou notas típicas de um determinado tipo contratual, mas sim nos limites de tributação dos efeitos decorrente dos negócios jurídicos.

Quando se pretende fazer a substância prevalecer sobre a forma, assim, o que o intérprete (mais comumente a Administração Pública) busca é (i) tributar um efeito econômico equivalente ao de outro negócio jurídico, cujos efeitos estejam submetidos a uma determinada tributação; ou (ii) identificar que a causa pretendida pelas partes não era aquela atribuída pelo ordenamento para o negócio firmado, de maneira que a forma utilizada pelas partes não seria a própria para se obter tais efeitos jurídicos ou foi utilizada como maneira de se alcançar um efeito econômico-social equivalente³³².

Na primeira situação, portanto, emprega-se uma interpretação econômica do fato jurídico, que como veremos no item 6.2 mais adiante, não seria possível em uma análise estritamente jurídica.

Na segunda situação, o que se verifica, na verdade, é a simulação³³³, como veremos também com mais detalhes no item 6.4. Em nenhuma delas, porém, a forma está sendo descartada como se não tivesse relevância jurídica e em nenhuma delas se pretende verdadeiramente sobrepor a substância sobre a forma.

O Direito em si é forma, por ser uma linguagem e uma ciência³³⁴. Mas como alerta Andrés Pedroche, não se pode perder de vista que, embora seja ele essencialmente formal, estará sempre interligado com o seu conteúdo. Como conta o autor, o formalismo

³²⁸ ANDRADE FILHO, *op. cit.*, 2016. Pg. 256.

³²⁹ AQUINO, Santo Tomás de. **O Ente e a essência** in Os Pensadores, volume 8. São Paulo: Abril Cultural, 1973 *apud* ANDRADE FILHO, *op. cit.*, 2016.

³³⁰ ANDRADE FILHO, *op. cit.*, 2016. Pg. 258.

³³¹ *Ibidem*. Pg. 259.

³³² *Ibidem*. Pg. 269.

³³³ *Ibidem*. Pg. 260.

³³⁴ PEDROCHE, *op. cit.*, 2004. Pg. 13.

no Direito teve seu momento de auge no século XX, em um momento de exaltação da forma, como um valor em si mesmo, que surge como uma maneira de desprendimento de valores morais que antes dominavam a vida social (ao lado da teologia). O formalismo era uma maneira de possibilitar um poder desligado de um fundamento e elevado a uma razão em si mesmo³³⁵.

Como não poderia ser diferente, este pensamento se mostrava autodestrutivo, pois esquecia que todo instrumento técnico depende de seu conteúdo, que complementa a sua função³³⁶ e, especificamente em relação ao Direito, a forma condiciona a substância, da mesma maneira que esta condiciona a forma³³⁷. Como mencionado acima, a forma não está totalmente desprendida da substância e nem pode ser dela segregada efetivamente.

É evidente, porém, que a forma, em Direito, assume uma relevância maior do que em outros campos de ciência ou estudo, seja porque o Direito é essencialmente uma linguagem e não um dado existente na natureza, mas também porque a forma no Direito tem a função de atribuir segurança e de evitar arbitrariedades pelas partes e pelo Estado³³⁸.

Não pretendemos neste estudo reviver um formalismo em si mesmo, mas evidenciar a relevância da forma que, como visto, não pode ser desconsiderada simplesmente, em razão de uma exacerbação da substância. Ambos institutos andam juntos e representam um mesmo objeto. Se a forma não pode ser tida como um valor em si mesmo, tampouco pode a substância em Direito ser tido como objeto autônomo. Esta relação entre os dois institutos será mais bem detalhada no Capítulo 7 deste trabalho.

Nesse sentido, vejamos algumas considerações sobre situações em que a contraposição entre a forma e substância por vezes se evidenciam em aparentes conflitos.

6.1 – Elisão tributária

O termo elisão tributária é comumente utilizado pela doutrina brasileira para designar situações em que contribuinte se utiliza de formas autorizadas pelo Direito para evitar a subsunção de determinada situação à norma tributária e, assim, reduzir ou postergar a tributação que incidiria sobre esta operação³³⁹.

³³⁵ PEDROCHE, *op. cit.*, 2004. Pg. 15.

³³⁶ *Ibidem*. Pg. 16.

³³⁷ *Ibidem*. Pgs. 16/17.

³³⁸ *Ibidem*. 2004. 17/18.

³³⁹ BARRETO, P., *op. cit.*, 2016. Pgs. 156/160.

De forma geral, a doutrina também posiciona a elisão tributária no campo da licitude, em oposição à chamada evasão tributária, que envolveria as condutas ilícitas que objetivem suprimir ou ocultar a obrigação tributária³⁴⁰. Em que pese esta dicotomia e estas definições terem recebido diversas visões e conceitos na evolução do nosso Direito Tributário, parece-nos terem elas ganhado relativa consolidação no estado atual da doutrina sobre o assunto³⁴¹, embora as respeitáveis lições em sentido diverso mereçam sempre reverência³⁴².

Transborda os limites do presente estudo o aprofundamento acerca das possíveis definições do termo elisão e evasão tributária. Para nosso objetivo, tomaremos a elisão tributária como a conduta lícita do contribuinte que não resulte no antecedente de uma norma tributária, ou que reduza ou postergue a tributação.

Acerca da possibilidade de o contribuinte estruturar seus negócios de diversas formas, já em 1974, Ruy Barbosa Nogueira³⁴³ afirmava:

Desde que o contribuinte tenha estruturado os seus empreendimentos, as suas relações privadas, mediante as formas normais, legítimas do Direito Privado e com essa estruturação incida em menor tributação, ele está apenas utilizando-se de faculdades asseguradas pela ordem jurídica.

Ainda antes disso, em 1952, na Espanha, José Larráz³⁴⁴ já utilizava a expressão “economia de opção” de forma pioneira, a validar a opção do contribuinte entre realizar ou não determinado fato gerador de tributo ou qualquer outra conduta tipificada, esclarecendo, inclusive, que na economia de opção não há que se falar em simulação, visto que não há qualquer dissonância entre o que é formalizado e o real negócio praticado, bem como não se pode falar em fraude à lei, visto que na economia de opção não se busca fraudar o “*espírito da lei*”, sendo que muitas vezes é a própria legislação que coloca, de forma expressa, as opções de atuação aos contribuintes (além das diversas opções implícitas à disposições dos contribuintes). Este termo foi ainda adotado e desenvolvido por nomes de

³⁴⁰ BARRETO, P., *op. cit.*, 2016. Pgs. 156/160.

³⁴¹ BOZZA, *op. cit.*, 2015. Pgs. 249/251.

³⁴² Nesse sentido, Paulo Ayres Barreto faz importante mapeamento dos conceitos e definições trazidos por nomes relevantes da doutrina sobre elisão e evasão tributária cf., *op. cit.*, 2016. Pg. 156/160.

³⁴³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**, 2ª edição. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1974. Pgs. 64/65.

³⁴⁴ LARRAZ, José. **Metodología Aplicativa del Derecho Tributario**. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1952. Pgs. 61/64.

relevo da doutrina espanhola, como José Juan Ferreiro Lapatza³⁴⁵ e Carlos Palao Taboada³⁴⁶.

No Brasil, hoje também não faltam nomes a defender tal posição, embora não com a mesma denominação.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho³⁴⁷ defende que “*a opção negocial feita pelo contribuinte, para melhor operacionalizar o desempenho de suas atividades, não pode ser desconsiderada pela autoridade administrativa para fins de tributação*”.

Na mesma linha, Fernando Zilvetti e André Elali: “*A autoridade fiscal não pode desconsiderar negócio jurídico sob fundamentos extralegais de cunho econômico*”³⁴⁸.

Marco Aurélio Greco³⁴⁹, apesar das ressalvas que veremos adiante, reconhece também existir liberdade de o particular montar os próprios negócios e organizar a própria vida de modo a pagar menos tributos.

Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁵⁰ igualmente conclui que “*a economia lícita de tributos deve ser buscada pelo contribuinte, e não se deve exigir a presença de um motivo não tributário*”.

Paulo Ayres Barreto³⁵¹, igualmente analisando os limites normativos relativos ao planejamento tributário conclui não haver impedimento a que o contribuinte estruture seus negócios dentro da legalidade.

É possível, ainda, citar Roberto Quiroga Mosquera³⁵², Hugo de Brito Machado³⁵³, Humberto Ávila³⁵⁴, Ricardo Mariz de Oliveira³⁵⁵, Fernando Facury Scaff,³⁵⁶ dentre outros nomes de relevo, no mesmo sentido.

³⁴⁵ LAPATZA, *op. cit.*, 2001. Pgs. 09/11; **La Nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)**. Madrid: Marcial Pons, 2004. Pgs. 40/42; e **Curso de Derecho Financeiro Español – Instituciones**, 25ª edição. Madrid: Marcial Pons, 2006. Pgs. 311/312.

³⁴⁶ TABOADA, Carlos Palao. **La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal**, Colección de Derecho Público y Económico. Valladolid: Lex Nova S.A., 2009.

³⁴⁷ CARVALHO, *op. cit.*, 2016. Pg. 590.

³⁴⁸ ZILVETTI, Fernando e ALELI, André. **Planejamento Tributário – Resistência ao Poder de Tributar in Planejamento Tributário**, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. Pg. 62.

³⁴⁹ GRECO, *op. cit.*, 2011. Pg. 124.

³⁵⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Considerações Acerca do Planejamento Tributário no Brasil in Planejamento Tributário**, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. Pg. 656.

³⁵¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária: Limites Normativos**. São Paulo: USP, 2008 e **Planejamento Tributário: Perspectivas Teóricas e Práticas in Revista de Direito Tributário**, volume 105. São Paulo: Malheiros, 2004.

³⁵² MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Planejamento Fiscal, Evasão e Propósito Negocial in Revista de Direito Tributário**, volume 107/108. São Paulo: Malheiros, 2008.

³⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário in Planejamento Tributário**, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

Que a liberdade de planejar exista parece ser fato aceito pela esmagadora maioria da doutrina tributária atual no Brasil. A questão de divergência está nos limites e forma de interpretação de tal planejamento.

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco³⁵⁷, por exemplo, é grande defensor da interpretação constitucional que dê relevo à solidariedade e capacidade contributiva (efeito ativo da capacidade contributiva), na interpretação dos negócios jurídicos, de forma a identificar, sempre que possível, uma materialidade tributável em tais planejamentos.

Esta visão recebeu diversas críticas³⁵⁸, que apontam a impossibilidade de se sustentar uma tributação com base em mera manifestação de capacidade contributiva, por patente confronto com a legalidade, segurança jurídica e, em última instância, à separação dos Poderes.

Ademais disso, vimos no tópico destinado à análise dos princípios, que a capacidade contributiva pode ser identificada como um princípio em nosso ordenamento e, como tal, deve almejar um estado ideal de coisas, por meio de outras normas que persigam o valor a ele subjacente. Nesse sentido, considerando a dedicação do legislador contribuinte em estabelecer diversas limitações ao poder de tributar, inegavelmente, a nosso ver, adotou uma visão em que a tributação é vista como imposição ao particular que deve ser controlada pelo ordenamento e não como um dever fundamental a ser cumprido pelo contribuinte.

Isto é, há sim o dever legal de pagar tributos se configurado o antecedente da norma de incidência tributária, mas não como um dever fundamental que consubstancie um valor protegido pelos princípios constitucionais.

Também vimos que a capacidade contributiva pode ser lida como um limite objetivo, e, portanto, como uma regra, mas direcionada à atuação do legislador, na busca pela observância do valor a ele intrínseco, qual seja, a eleição de materialidades que

³⁵⁴ ÁVILA, Humberto. **Planejamento Tributário** in XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2006c.

³⁵⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. “Pro Memoria” de Palestra sobre “Planejamento Tributário: Limites Objetivos e Oponibilidade ao Fisco”, no I Congresso IBDT/AJUFE de Direito Tributário Brasileiro. Disponível em http://www.ibdt.com.br/Congresso2008_Painell_RicardoMarizdeOliveira.pdf. Consulta em 27 de mar. de 2017. E OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº 104** in O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 2002.

³⁵⁶ SCAFF, Fernando Facury. **Arbitramento e Norma Antielisão: da Estrita Legalidade ao Devido Processo Legal** in Revista de Direito Tributário, volume 90. São Paulo: Malheiros, 2000.

³⁵⁷ GRECO, *op. cit.*, 2011. Pgs 52/54.

³⁵⁸ A exemplo de ÁVILA, Humberto. **Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social** in Solidariedade Social e Tributação, GRECO, Marco Aurélio (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005. E COELHO, *op. cit.*, 2016.

evidenciem riqueza e traduzam os signos eleitos pelo legislador constituinte como passíveis de tributação. Não pode ser lida, contudo, como uma regra ordinária, a justificar a imposição de uma tributação.

Das manifestações doutrinárias mencionadas acima, verificamos que a grande discussão envolvendo a elisão no Brasil diz respeito à possibilidade ou não de (i) oposição ao Fisco de uma determinada forma jurídica; e, em decorrência, (ii) a possibilidade de o Fisco desconsiderar ou requalificar o negócio.

Paulo de Barros Carvalho³⁵⁹ em duas relevantes passagens sobre o tema anota: *“o desprezo pela forma adotada encontra óbice intransponível na legalidade tributária e na tipicidade fechada”*, concluindo que *“se, em virtude dos princípios da autonomia da vontade e da livre-iniciativa, o fato for reputado pelo direito privado como diverso daquele descrito no antecedente da regra-matriz, não há que se falar em surgimento da obrigação tributária”*.

Também Heleno Tôrres³⁶⁰ ressalta:

Desde que os negócios jurídicos entabulados entre os particulares, na dinâmica de sua atividade empresarial, realizem-se e desenvolvam-se em conformidade com as normas de direito privado que os disciplinam, não haverá campo para atuação discricionária dos agentes da fiscalização, os quais deverão respeitar a autonomia da vontade daqueles primeiros.

Saber até que ponto o contribuinte seguiu as formas estabelecidas pelo Direito é relevante, pois tal observância acarretaria a impossibilidade de a Administração desqualificar tais negócios.

Sobre a conversa entre conceitos (e, portanto, também formas) de Direito Privado e o Direito Tributário, estudamos nos Capítulos 3 e 4 deste trabalho.

Lá verificamos que a legislação Tributária não pode alterar conceitos utilizados pela Constituição Federal quando da repartição de competências tributárias, por impossibilidade tanto hierárquica, quanto lógica. Por outro lado, verificamos que o legislador tributário pode atribuir efeitos próprios a conceitos e institutos de Direito Privado, contanto que tais efeitos não desconsiderem por completo a realidade e não afetem a competência tributária dos Entes Federados.

³⁵⁹ CARVALHO, *op. cit.*, 2016. Pg. 590.

³⁶⁰ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 154.

Dar efeitos próprios não significa desconsiderar ou afastar os institutos e conceitos de Direito Privado, já que, para se atribuir efeito a algo, necessariamente deve-se preservar este algo. Vale dizer, se o Direito Tributário atribui efeito a um determinado instituto é porque o reconhece como sendo válido e existente. O negócio jurídico construído com bases no Direito Civil, assim, deve ser a partir dele próprio reconhecido (a sua forma, portanto, deve seguir o regramento do Direito Civil, se não estabelecida forma própria pelo Direito Tributário). A partir daí a legislação tributária poderá atribuir-lhe efeitos fiscais.

Mas não havendo ressalva do Direito Tributário, os efeitos a serem observados são os próprios do instituto de Direito Civil. De toda maneira, a forma do negócio jurídico não é nunca desprezada pelo Direito Tributário.

E nesse sentido, o que a história mostra é, justamente, que a legislação tributária atualmente vigente não permite que a Administração requalifique ou desconsidere simplesmente as formas de Direito adotadas pelo contribuinte.

Esta observação foi detalhadamente feita por Paulo Ayres Barreto³⁶¹ em sua obra sobre os limites normativos do planejamento tributário, em que identificou quatro situações em que o legislador brasileiro foi chamado a se manifestar sobre a possibilidade de inserção no ordenamento de norma que possibilita a requalificação de atos dos contribuintes, tendo em todas estas oportunidades refutado as propostas legislativas, a evidenciar que o legislador não adota o entendimento de que as formas de Direito deveriam, simplesmente, serem ignoradas para fins tributários.

A primeira situação narrada por Paulo Ayres é a própria discussão sobre a redação final do Código Tributário Nacional, em que a pretensa redação de seu artigo 74 permitiria uma interpretação analógica da legislação tributária, por assim dizer, visando sua aplicação não apenas aos atos, fatos ou situações jurídicas nela referidos, como também às demais situações que tivessem resultados equivalentes³⁶².

Tal dispositivo não foi aprovado pelo Congresso Nacional, tendo recebido críticas acerca de sua legitimidade em face das demais disposições do mesmo projeto que com ele confrontavam e também da ordem constitucional então vigente³⁶³, mas que em tudo se pode igualar à ordem atualmente em vigor.

³⁶¹ BARRETO, P., *op. cit.*, 2016. Pgs. 163/168.

³⁶² Na redação do projeto: “Art. 74. A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes.”

³⁶³ BARRETO, P., *op. cit.*, 2016. Pg. 164.

A segunda situação teria ocorrido em meio às discussões do projeto de lei complementar que originou a Lei Complementar nº 104/2001. Segundo descreve Paulo Ayres, a redação original do projeto havia sido elaborada pela Receita Federal, prevendo poderes amplos à Administração no que tange à requalificação ou enquadramento dos atos dos contribuintes. Não obstante, antevedendo que o Congresso Nacional não seria favorável a tais alterações, a própria Presidência da República teria feito alterações na redação, reduzindo os poderes da fiscalização³⁶⁴ (dando origem à atual redação do parágrafo único do artigo 116, do CTN, que será comentado mais adiante).

A terceira ocasião narrada por Paulo Ayres diz respeito à discussão sobre a Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002. Tal Medida Provisória previa originalmente em seus artigos 13 a 19 os “Procedimentos Relativos à Norma Geral Anti-Elisão”³⁶⁵, a pretexto de regulamentar o parágrafo único do artigo 116, do CTN.

Tais procedimentos envolviam, dentre outras questões, a possibilidade de desconsideração pela Administração de negócios jurídicos sem propósito comercial ou realizados com abuso de forma. O propósito comercial seria identificado pela adoção pelo contribuinte de uma forma mais complexa ou mais onerosa pelo contribuinte e o abuso de forma seria o uso de negócio jurídico indireto que produzisse resultado econômico equivalente.

Tais previsões, como é fácil notar, transbordavam os limites normativos previstos no CTN, que tratava apenas de situações de simulação, no parágrafo único do seu artigo 116.

Por este motivo, tais disposições não foram mantidas pelo Congresso Nacional na conversão da Medida Provisória em Lei³⁶⁶.

A quarta e última situação envolveria a recente Medida Provisória nº 685/2015³⁶⁷, que criava a obrigação de declaração à Receita Federal de quaisquer operações que acarretassem a supressão, redução ou diferimento de tributos, quando tais atos não possuíssem razões extratributárias relevantes, ou com forma não usual, ou negócios jurídicos indiretos, ou cláusulas que desnaturem contratos típicos, ou, ainda, em determinadas situações dispostas em ato da Receita Federal.

³⁶⁴ BARRETO, P., *op. cit.*, 2016. Pg. 165.

³⁶⁵ Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm>. Consulta em 02/05/2017.

³⁶⁶ BARRETO, P., *op. cit.*, 2016. Pgs. 165/167.

³⁶⁷ Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm>. Consulta em 02/05/2017.

O objetivo de tais disposições era o de, assim como se pretendia na Medida Provisória nº 66/2002, ampliar os poderes da Administração para requalificar os atos dos contribuintes, o que igualmente não foi aprovado pelo Congresso Nacional³⁶⁸.

Atualmente, assim, não há disposição legal que autorize a requalificação de atos dos contribuintes ou sua desconsideração pela Administração, a pretexto de se perquirir uma “real” tributação.

Há, assim, uma coerência sistêmica no ordenamento – pelo menos por ora – ao preservar a estrutura jurídica adotada pelo contribuinte com base no Direito Privado e os efeitos jurídicos decorrentes de tal adoção, quando não previsto diferentemente pela legislação tributária.

Na prática da elisão tributária o que os contribuintes almejam é a redução ou postergação do tributo. Busca-se um efeito econômico, portanto, mas que só é alcançado em razão do efeito jurídico dos atos por eles praticados.

Tendo o contribuinte optado por determinada forma, então, e suportando ele todos os efeitos jurídicos decorrentes desta escolha, não há como se desqualificar a operação.

Não obstante, uma coisa é desconsiderar o negócio jurídico ou requalificá-lo quando se pretende atribuir nova natureza a ele (vide considerações no próximo tópico sobre as correntes relativas à teoria da interpretação econômica), outra coisa diversa é analisar o negócio jurídico buscando nele a materialidade objeto de tributação, como veremos ao longo deste estudo.

6.2 – Interpretação econômica

Intimamente ligado ao tema anterior, é a questão da chamada interpretação econômica e do propósito negocial ou *business purpose test*. São figuras que também caminham próximas, mas não são idênticas. Neste tópico, especificamente, trataremos da interpretação econômica para fins tributários para tentarmos entender o que tal método propõe e a forma como ela enxerga a forma jurídica e com ela se relaciona.

A interpretação econômica teve seu nascimento na Alemanha, onde é conhecida a positivação do método de interpretação da norma tributária segundo os efeitos

³⁶⁸ BARRETO, P., *op. cit.*, 2016. Pgs. 167/168.

econômicos do negócio jurídico pela Lei Tributária alemã em 1919, e também a influência deixada por este critério de interpretação na legislação vigente desde 1977, que, embora não preveja expressamente um método de interpretação econômica, veda o chamado abuso de formas nos negócios jurídicos, o que, em última análise, busca também verificar os efeitos econômicos pretendidos pelas partes³⁶⁹.

Ainda hoje, a interpretação econômica da legislação tributária encontra expoentes de relevo na doutrina alemã, a exemplo de Klaus Tipke e Joachin Lang³⁷⁰, como forma de “*intepretação teleológica da lei (...), visto que leis tributárias servem a fins de oneração de acontecimentos e condições econômicos*”.

Ela tem como justificação racional o Princípio da Capacidade Contributiva, colocado em posição de proeminência em relação ao Princípio da Legalidade^{371 372} e, de certa forma, também de exaltação da isonomia (base axiológica da capacidade contributiva), na busca de uma justiça fiscal³⁷³.

Esta linha interpretativa dos negócios jurídicos, que teve origem na doutrina de Enno Becker e Albert Hensel³⁷⁴, tem encontrado paralelo no Brasil, em questões recentes, como, por exemplo, nas discussões sobre a legitimidade do ágio pago na aquisição de participações em pessoas jurídicas.

Não obstante, é evidente no Direito Tributário brasileiro a resistência à chamada consideração econômica do fato jurídico tributário, tendo em vista o prestígio de que gozam os Princípios da Legalidade e da Segurança Jurídica em nosso ordenamento³⁷⁵.

Também na Espanha a chamada interpretação econômica da legislação tributária é atacada pela doutrina, em razão da patente insegurança jurídica que ela pode trazer ao sistema³⁷⁶, sendo defendida a interpretação comum da legislação tributária, tal como aplicável ao Direito Civil, seguindo-se sempre o sentido jurídico, técnico ou usual, conforme o caso, dos termos da legislação³⁷⁷.

³⁶⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária – Limites Normativos**. São Paulo: USP, 2008. Pgs. 131/132.

³⁷⁰ TIPKE e LANG, *op. cit.*, 2008. Pg. 322.

³⁷¹ ANDRADE FILHO, *op. cit.*, 2016. Pg. 241.

³⁷² Sobre a força normativa destas duas normas, referimo-nos ao Capítulo 2 deste estudo. Quanto à contraposição destas duas normas, trataremos com mais detalhes no item 7.2 deste trabalho.

³⁷³ ANDRADE FILHO, *op. cit.*, 2016. Pgs. 236/237 e ROTHMANN, Gerd Willi. **O Princípio da Legalidade Tributária in** Direito Tributário – 5ª Coletânea. São Paulo: Bushatsky, 1973. Pg. 173.

³⁷⁴ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão, Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. Tese apresentada ao concurso de professor titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1996. Pg. 182.

³⁷⁵ BOZZA, *op. cit.*, 2015. Pgs. 83/88.

³⁷⁶ LAPATZA, *op. cit.*, 2007. Pgs. 90/91.

³⁷⁷ *Ibidem*. Pg. 91.

Na Itália o Princípio da Legalidade dirige a interpretação dos negócios jurídicos, sendo que descon siderações de tais negócios pelas autoridades baseiam-se, de forma geral, no combate à simulação (e eventualmente, apenas nos casos de evasão propriamente dita) e na aplicação de legislação específica para casos identificados pelas autoridades fiscais³⁷⁸.

Nos Estados Unidos da América, doutrinas da substância sobre a forma e propósito negocial ganharam relevo, buscando deslegitimar operações ou transações feitas pelos contribuintes que não possuam um propósito negocial ou econômico, ainda que não expressamente proibidas pela legislação³⁷⁹. Embora haja certa resistência à adoção integral de tais doutrinas naquele país³⁸⁰, é inegável a sua importância naquele sistema.

Há, portanto, diversidade nos ordenamentos jurídicos quanto à forma de analisar e qualificar os negócios jurídicos e, conseqüentemente, de empregar-lhes os efeitos tributários respectivos.

Sobre a origem de tal metodologia interpretativa na Alemanha, Heinrich Beisse³⁸¹, juiz do Tribunal Federal de Finanças daquele país e professor da Universidade Técnica de Munique, identifica três fases evolutivas:

- i. A fase I, chamada de período áureo, abrangendo um período de 1918 a 1955, decorrente a promulgação da lei tributária fundamental, obra de Enno Becker, voltada a atender às necessidades do *Reich* depois da I Guerra Mundial, ganhando importância na jurisprudência que experimentou um grande nível de desenvolvimento prático do Direito Tributário, que, curiosamente, acarretou o seu isolamento das demais áreas do Direito. Via-se em tal teoria uma vitória sobre o formalismo jurídico e a jurisprudência dos conceitos.
- ii. A fase II chamada por ele de fase de crise, no período entre 1955 e 1965, na qual a teoria foi alvo de severas críticas, sobretudo em razão do isolamento do Direito Tributário das demais áreas, defendendo-se a unidade do ordenamento jurídico. Ganhavam força novamente as formas e construções de Direito Civil adotadas pelas partes.

³⁷⁸ HUCK, *op. cit.*, 1996. Pgs. 186/194.

³⁷⁹ BARRETO, *op. cit.*, 2008. Pgs. 146/148.

³⁸⁰ *Idem.*

³⁸¹ BEISSE, Heinrich. **O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã** in Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

- iii. Por fim, a fase III, de renovação, a partir de 1965, guiada pelo método teleológico, que levava em conta as particularidades e peculiaridades da matéria jurídico-tributária. Ganham força, nesta fase, os ensinamentos de Karl Larenz, tendo a jurisprudência adotado como “fórmula-padrão” o critério do “possível sentido da palavra”, escapando, assim, às críticas sobre o uso de analogia. Possibilitou o encontro do Direito Tributário com os demais ramos do Direito, a partir de uma metodologia geral científica.

Veja-se, assim, que mesmo o surgimento de tal corrente interpretativa (por assim dizer) foi conturbada e não estava isenta de críticas, similares às que hoje se fazem no Brasil, no sentido da proteção da legalidade, segurança jurídica e proibição de tributação por analogia.

Com o desenvolvimento da teoria, muitas correntes formaram-se a partir dela. Esta multiplicidade de focos e perspectivas acaba, ainda hoje, levando à ausência de um entendimento uníssono sobre o tema, visto que, para cada crítica, há uma alternativa de entendimento, que, em verdade, não representa exatamente a mesma consideração econômica originária.

Johnson Barbosa Nogueira³⁸², professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia e da Fundação Visconde de Cairu, identifica esta pluralidade de variantes sobre a interpretação econômica, concluindo haver 8 diferentes correntes, cada qual com um enfoque diferente.

Seriam elas:

- i. Busca da substância econômica, desprezando-se a forma jurídica – formulação original da teoria, que busca o conteúdo econômico das leis tributárias, independente de formas.
- ii. Utilização de conceitos próprios do Direito Tributário, em decorrência de sua autonomia – defendendo que os conceitos de Direito Privado não podem ser acolhidos pelo Direito Tributário, devendo sempre perquirir pela ótica tributária o significado de institutos e conceitos.
- iii. Busca de identidade de efeitos econômicos – esta variante defende que os fatos diversos deveriam receber o mesmo tratamento tributário, em

³⁸² NOGUEIRA, *op. cit.*, 2003. Pg. 18/24.

razão da identidade de seus efeitos econômicos. Nesta teoria encontram solo rico a teoria dos tipos e da aplicação analógica. É a corrente mais criticada, na opinião do professor baiano.

- iv. Combate ao abuso de formas do Direito Privado – utilizando-se da interpretação econômica quando o negócio for estruturado de forma não usual ou abusiva.
- v. Introdução da teoria do abuso de direito no Direito Tributário – que em verdade pretende justificar a interpretação econômica, dando-lhe nova roupagem, equiparando-a à figura do abuso de direito existente no Direito Civil.
- vi. Mera interpretação teleológica – que equipara a interpretação econômica a uma interpretação teleológica.
- vii. Valoração dos fatos – corrente não muito bem definida, mas que envolveria a valoração política de uma realidade econômica.
- viii. Interpretação de fato – que aplica a interpretação econômica não na valoração da lei, mas sim na valoração do fato. Interpreta-se a operação celebrada pelas partes, e depois de descoberto o conteúdo, busca-se a lei aplicável à situação. Este entendimento encontraria base, por exemplo, no artigo 118, do CTN.

Esta variedade de correntes dificulta uma abordagem direta e eficiente contra esta teoria. Johnson Nogueira agrupa essas variantes em dois grupos, enxergando nas quatro primeiras um grupo que ele chama de normativista, que baseia o seu entendimento no fato de que a lei é a única fonte de direito, sendo preciso desvendar o seu sentido exato. E, nas quatro últimas, um grupo guiado pela introdução do critério valorativo na interpretação jurídica.

É interessante a análise evolutiva destas variantes feitas por ele. A primeira variante, concepção típica sobre o tema, estaria embasada no argumento de que (i) a forma jurídica deveria ser desprezada, buscando-se os seus efeitos econômicos e (ii) também de que a interpretação deveria se dar por meio de institutos próprios do Direito Tributário. O primeiro embasamento de afastamento da forma jurídica em busca do efeito econômico, na verdade, daria origem a sétima e oitava variante. Enquanto que o segundo embasamento daria origem mais especificamente a segunda variante, que encamparia a ideia de que a

forma não deveria ser desprezada, mas sim adaptada e recriada por conceitos próprios do Direito Tributário.

De certa forma, esta última vertente (efeitos tributários próprios) é o equivalente ao entendimento mais atual na nossa doutrina, no sentido de que o Direito Tributário pode sim atribuir efeitos próprios a instituto do Direito Privado, como mencionado acima³⁸³. A diferença é que atualmente se verifica a integração do Direito Tributário ao restante do ordenamento, no que não se sustenta a segunda variante.

A terceira variante já escapa desta linha, buscando atribuir efeitos idênticos a fatos diversos, com base em seus efeitos econômicos. Esta é a corrente também reflete o tema relevante de nossa pesquisa, isto é, verificar se o Direito Tributário visa o conteúdo do negócio (e daí verificaremos se conteúdo econômico ou jurídico) ou se busca a forma do negócio e se esta análise de certa forma analógica poderia transpor a figura da forma jurídica.

A quarta variante seria um método excepcional de combate ao abuso de direito. Esta perspectiva encontra hoje defensores na nossa doutrina, embora, como veremos, não possua embasamento legal no nosso ordenamento. A quinta variante é análoga à quarta.

A sexta variante, na verdade, torna sem sentido a doutrina que trata da consideração econômica, pois a vê como mera interpretação teleológica, isto é, como método geral de interpretação. O professor critica esta variante, por entender que o método teleológico não comporta a consideração econômica, no sentido visto acima.

As duas últimas variantes deslocam a interpretação da lei para o fato. Mas já em tal obra, Johnson Nogueira apontava a imprecisão de tais correntes, visto ser impossível uma interpretação separada da norma e do fato³⁸⁴.

Esta multiplicidade de variantes e significações acerca da chamada interpretação econômica do Direito Tributário³⁸⁵ é ainda verificada atualmente³⁸⁶, o que dificulta um estudo ou análise uníssona do tema.

É interessante notar que, apesar da multiplicidade de possíveis acepções e vertentes para a interpretação econômica, a referência a este método atualmente no Brasil está mais comumente associada ao combate à elusão tributária e como método de repressão

³⁸³ Conforme analisado no Capítulo 4 deste estudo.

³⁸⁴ NOGUEIRA, *op. cit.*, 1982. Pg. 99.

³⁸⁵ PRATES, Renato Martins. **Interpretação Tributária e a Questão da Evasão Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. Pg. 67.

³⁸⁶ BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. **A Consideração Econômica e o Abuso de Formas no Direito Tributário Brasileiro** in Revista Fórum de Direito Tributário, volume 20. Belo Horizonte: Fórum, 2006. Pgs. 75/76.

de abusos nos casos de fraude à lei^{387 388}. Este uso do método interpretação faz sentido, se considerarmos que a interpretação econômica, em verdade, não surgiu de uma pretensão teleológica sobre a forma de aplicação da norma tributária, mas sim surgiu como forma de intervenção estatal na interpretação da legislação tributária, voltada a interesses arrecadatários³⁸⁹, no contexto histórico mencionado acima.

O seu pressuposto também estava relacionado com a equivocada visão de que as normas jurídicas tributárias, por guardarem relação com fatos de expressão econômica, necessitariam de métodos interpretativos específicos, no que se incluiria a interpretação econômica do fato tributário³⁹⁰. Esta ideia hoje no Brasil parece já ter sido superada, conforme visto no Capítulo 4, e como atesta Alfredo Augusto Becker, no sentido de que as normas tributárias possuem a mesma estrutura das demais normas jurídicas e, portanto, devem ter interpretação de acordo com métodos jurídicos, como qualquer outra norma jurídica, sem necessidade de um princípio peculiar aplicável ao Direito Tributário³⁹¹.

De toda forma, para fins de nosso estudo, por consideração econômica iremos nos referir à primeira variante apontada acima por Johnson Nogueira (na ideia de busca do conteúdo econômico da legislação) e à terceira variante citada pelo mesmo autor (que busca aplicar uma analogia com base nos efeitos econômicos de negócios jurídicos diversos), que, em verdade, buscam que a tributação atinja a realidade econômica, justificando um aparente desprezo (ainda que não total descarte) das formas jurídicas.

Vejamos, assim, os fundamentos invocados pela doutrina brasileira acerca deste método de interpretação.

A favor do método, é possível encontrar nomes de relevo que defenderam a sua aplicação no Brasil. Citado como um expoente da doutrina favorável à interpretação econômica³⁹², Amílcar de Araújo Falcão³⁹³ defendia o uso da interpretação econômica em nosso Direito para combater a evasão fiscal. Nas palavras do autor:

³⁸⁷ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pgs. 205/211.

³⁸⁸ ANDRADE FILHO, *op. cit.*, 2016. Pgs. 238/239.

³⁸⁹ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pgs. 205/211.

³⁹⁰ *Idem.*

³⁹¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª edição: São Paulo: Editora Lejus, 2002.

³⁹² TORRES, Ricardo Lobo. **A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário** in O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 2002. Pg. 237

³⁹³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997. Pg. 36.

Resulta daí que a interpretação econômica só é autorizada, em cada caso, quando haja uma anormalidade de forma jurídica para realizar o intento prático visado e, assim, obter a evasão do tributo. Inversamente, se o ato praticado, a conduta seguida, o procedimento eleito são formas normais ou típicas de manifestação do conceito adotado pelo legislador tributário, jamais poderá o intérprete, utilizando considerações econômicas, alterar aquele conceito, ou a sua amplitude, restringi-lo ou modifica-lo, *vi interpretationis tantum*, para suprimir, na generalidade dos casos, modalidades de atuação nele contidas.

Em outra obra de igual relevo, o mesmo autor³⁹⁴ ainda afirma o seu entendimento de que “*o que se quer é que não fique reconhecida à imaginação fértil do contribuinte a faculdade de decidir do modo e do montante pelos quais serão pagos os tributos*” e ainda que “*as relações econômicas a que a lei alude como fatos geradores, ainda que, eventualmente, não se apresentem revestidas da forma jurídica exterior que normal ou geralmente lhes corresponde*” deverão se sujeitar à tributação.³⁹⁵

Defendia, portanto, este autor que o fato gerador fosse considerado enquanto fato econômico para “*dar-lhe integral significação ou acepção que na lei se contém*”³⁹⁶.

Esta visão econômica do Direito também foi defendida por Ruy Barbosa Nogueira³⁹⁷, para quem os fundamentos econômicos seriam elementos inseparáveis da própria Lei, fazendo parte do seu conteúdo normativo. Isto se daria em razão de uma visão de que o objeto da tributação seria um índice de riqueza econômico.

Hugo de Brito Machado³⁹⁸ também defendeu o uso do método no Brasil, entendendo que ele inclusive teria sido acolhido pelo Direito Tributário (artigo 109, do CTN, por exemplo) e entendendo que ela seria uma maneira de solucionar questão

³⁹⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**, NOVELLI, Flávio Bauer (atualizador), 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1994. Pgs. 81/82.

³⁹⁵ No mesmo sentido, na Argentina, JARACH, Dino. **El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributário Substantivo**. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1971, entendia que o fato econômico seria relevante para o Direito Tributário, em razão de o fato gerador possuir natureza econômica. Defendia ele, também, que a interpretação econômica seria a própria observância da capacidade contributiva, que deveria ser aplicada às relações econômico-sociais, que constituem o conteúdo negocial dos atos dos particulares. O critério econômico, assim, seria um dos elementos formadores dos princípios gerais e que deveria ser tomado em consideração como um critério jurídico na interpretação do Direito, cf. JARACH, Dino. **Hermenêutica do Direito Tributário** in *Interpretação no Direito Tributário*, ATALIBA, Geraldo (Coord.). São Paulo: Saraiva e EDUC, 1975. Pgs. 99/100.

³⁹⁶ FALCÃO, *op. cit.*, 1994. Pg. 81.

³⁹⁷ NOGUEIRA, *op. cit.*, 1974. Pgs. 42/47.

³⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Evasão Tributária** in *Caderno de Pesquisas Tributárias*, volume 13 - *Elisão e Evasão Fiscal*, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988;

fundamental da hermenêutica jurídica³⁹⁹, mas que estaria mais relacionada com a Teoria Geral do Direito, do que com o Direito Tributário em si. Nesse sentido, uma vez que o juiz deveria tomar em consideração valores do momento histórico em que atua e incorporar ao Direito tais valores, o aspecto econômico deveria igualmente ser levado em consideração por ele. Segundo tal autor, apenas os jurídicos radicalmente formalistas poderiam repelir tal método.

Embora no contexto das obras destes respeitáveis autores tais considerações sejam de todo coerentes, temos dificuldades em aceitar o uso da interpretação econômica no nosso ordenamento, sem disposição legal e constitucional que assim autorize⁴⁰⁰.

Além disso, vincular o uso de tal método de interpretação ao uso “anormal de forma jurídica” parece-nos trazer uma alta carga de subjetividade e intransponível dificuldade de aplicação em nosso Direito⁴⁰¹. Com efeito, em um sistema em que a liberdade de formas jurídicas é expressamente autorizada, não faria sentido pressupor o dolo do contribuinte apenas pelo uso de uma forma atípica, especialmente em um contexto social de constante evolução econômica e negocial. Aliás, como ressalta Antonio Buxadé⁴⁰², amparado em Laptza⁴⁰³, resta claro que a frequência maior ou menor de um negócio jurídico não pode afetar a análise de sua validade.

Com efeito, tomando em consideração as lições reunidas nos capítulos precedentes, parece-nos que a interpretação econômica não resistiria a uma análise jurídica do Direito Tributário e que parece prevalecer hoje em nossa doutrina, como veremos.

De fato, verificamos nos itens anteriores que a forma condiciona o efeito econômico do negócio, quando houver tipificação, visto que é elemento essencial para análise de aproximação com o tipo. Nos casos em que não há tipificação, a forma, em certo grau, atua na definição do regime jurídico aplicável ao negócio, pela aproximação do negócio concreto e os tipos-parâmetro ou modelos próximos a ele. Teoricamente, também,

³⁹⁹ No mesmo sentido BARROS, José Eduardo Monteiro de. **Interpretação Econômica em Direito Tributário** in *Interpretação no Direito Tributário*, ATALIBA, Geraldo (Coord.). São Paulo: Sariva e EDUC, 1975, fazendo ressalvas, contudo, quanto ao uso não exclusivo deste método interpretativo no Direito Tributário.

⁴⁰⁰ DENARI, Zelmo. **A Interpretação Econômica do Nosso Sistema Tributário** in *Revista de Direito Tributário*, volume 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. Pgs 343/351, defendeu em artigo a possibilidade de adequação da interpretação econômica em nosso ordenamento, sugerindo inserção de disposições constitucionais que assim assegurassem e entendendo que esta visão estaria em consonância com o que ele chamou de princípio da capacidade econômica. Acaso este seja o caso – alteração constitucional – as considerações aqui trazidas deveriam, indubitavelmente, ser sopesadas.

⁴⁰¹ No mesmo sentido entendia BECKER, *op. cit.*, 2002, para quem a interpretação econômica destruiria a certeza e a praticabilidade do Direito Tributário e nega utilidade precisamente àquilo que é jurídico.

⁴⁰² BUXADÉ, *op. cit.*, 2007. Pg. 210.

⁴⁰³ LAPATZA, *op. cit.*, 2003. Pg. 10.

seria possível assumir um novo negócio jurídico puramente atípico, cujo regime jurídico não estaria positivado, muito embora tal possibilidade nos pareça remota⁴⁰⁴.

Como veremos adiante, o descasamento entre a forma jurídica e a causa pretendida pelas partes, em nosso ordenamento, é muito mais relacionada com uma situação de simulação. Autorizar o uso da interpretação econômica, nestes casos, seria dar alto poder interpretativo à Autoridade Fiscal, ao invés de determinar que ela busque, efetivamente, qual o negócio jurídico dissimulado pelas partes e, então, tribute-o nos termos da legislação.

A eleição pela Constituição de determinados signos representativos de riqueza pressupõe, de certa forma, que ela persegue efeitos econômicos já tipificados pelo Direito, haja vista que ela se vale de conceitos e institutos prévios do Direito Privado, como vimos acima. Isto é, assumindo-se que a Constituição faz referência a conceitos jurídicos preexistentes, ou assumindo que, quando não o faz, ela própria positiva o conceito jurídico, não seria possível falar, a princípio, em uma tributação de efeitos econômicos⁴⁰⁵.

E, nesse sentido, concordamos com a afirmação também de Amílcar Araújo Falcão⁴⁰⁶, que apesar das considerações mencionadas acima, ensina que o fato gerador não é simplesmente um fato econômico, mas sim um fato considerado pelo Direito, para que lhe seja conferido efeito ou qualificação juridicamente relevante, a evidenciar que o que o Autor buscava era, em verdade, garantir que a tributação seja feita dentro dos parâmetros da Lei⁴⁰⁷, sendo que a interpretação econômica por ele defendida estava direcionada a tentar buscar o real sentido do fato gerador abstrato positivado, sem que, com isso, se faça uso de “*princípios científicos, econômicos ou financeiros, para reger hipóteses que ou não estejam bem caracterizadas e razoavelmente tratadas pelo legislador, ou que este, injustificadamente, não haja incluído na tributação*”⁴⁰⁸.

De fato, há a tributação de uma riqueza econômica, mas subjacente a um negócio jurídico tipificado e, portanto, com determinados efeitos jurídicos já determinados pela legislação. Não se busca o efeito econômico em si, mas a sua roupagem jurídica atribuída pela tipificação. O fato econômico, social, político etc. é considerado pelo

⁴⁰⁴ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 159.

⁴⁰⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 18ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012. Pgs. 249/255.

⁴⁰⁶ FALCÃO, *op. cit.*, 1994. Pg. 29.

⁴⁰⁷ FALCÃO, *op. cit.*, 1997. Pg. 81.

⁴⁰⁸ *Idem.*

legislador em momento anterior à emissão da norma⁴⁰⁹, para se captar a capacidade contributiva objetiva e subjetiva.

Nesse sentido, são valiosos os ensinamentos de Eros Grau⁴¹⁰ que identifica a existência do chamado Direito pressuposto e o Direito posto. O direito pressuposto, segundo o ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, seria identificável em cada sociedade, sendo entendida como “*relação jurídica involucrada nas relações sociais*”. É no Direito pressuposto que se encontrariam, por exemplo, os fundamentos dos princípios de cada ordenamento (princípio “de cada Direito” e não princípios gerais de Direito). É o Direito pressuposto que condiciona a elaboração do Direito posto, mas o Direito posto também altera o Direito pressuposto.

O Direito pressuposto, assim, seria inerente a cada sociedade. Ele nasceria “*à margem da vontade individual dos homens*”, mas ao mesmo tempo em que o Direito pressuposto dá origem a um Direito posto, este último acaba por modificar o próprio Direito pressuposto⁴¹¹.

Assim, embora o Direito pressuposto seja uma produção cultural que surge de acordo com as peculiaridades de cada sociedade⁴¹², uma vez que ele origina o Direito posto, ele acaba sendo alterado pelas normas positivadas, que a ele se sobrepõem⁴¹³.

Desta forma, a economia e demais relações sociais podem e invariavelmente acabam por influenciar a produção normativa de uma sociedade, mas, em última instância, é o Direito posto que se sobrepõe a tais relações, tendo o condão, inclusive, de as alterar. De certo que a economia influencia o Direito, enquanto integrante do Direito pressuposto, que origina o Direito posto, mas uma vez positivado, o Direito posto se torna um instrumento de mudança social, que não se confunde com os elementos que deram origem a ele⁴¹⁴.

Se o Direito posto altera o próprio Direito pressuposto que lhe deu origem, não se pode, portanto, pretender interpretá-lo ou operacionaliza-lo com base em fontes externas a ele – como a economia – já que não se poderia definir o Direito posto a partir do objeto por ele próprio criado ou modificado (relações sociais e econômicas). Há, portanto, um

⁴⁰⁹ FALCÃO, *op. cit.*, 1997. Pgs. 29/31.

⁴¹⁰ GRAU, *op. cit.*, 1996. Pgs. 35/56.

⁴¹¹ *Ibidem*. Pg. 44.

⁴¹² *Ibidem*. Pg. 54.

⁴¹³ *Ibidem*. Pg. 44.

⁴¹⁴ *Ibidem*. Pg. 40.

isolamento técnico do Direito posto, que não pode ser interpretado a partir de outros campos sociais ou do conhecimento humano.

Paulo de Barros Carvalho⁴¹⁵, nesse sentido, em defesa da doutrina autopoiética do Direito Tributário, afirma categoricamente que *“não há como aceitar uma interpretação econômica do direito ou uma interpretação histórica do direito, mecanismos espúrios que ainda contaminam nossa cultura jurídica. Mais a mais, um sistema não age sobre outro sistema modificando-o”*.

E nesse sentido Hugo de Brito Machado⁴¹⁶, apesar de defensor da interpretação econômica em obra de 1988, mais recentemente bem diferencia o fato do fato jurídico, sendo primeiro aquele existente no mundo fenomênico e cujo significado não decorre da incidência de uma regra jurídica, enquanto que o fato jurídico é resultado da incidência de uma regra jurídica.

Auferir renda é um efeito jurídico de uma realidade econômica. Esta realidade econômica é alcançável por meio de diferentes negócios jurídicos, mas apenas alguns possuem efeitos jurídicos que resultem na renda. Ou seja, há diversos negócios jurídicos com causas próprias que podem resultar em uma realidade econômica de auferimento de renda, mas apenas alguns deles possuirão a tipificação jurídica a determinar que este efeito econômico seja o equivalente à renda, enquanto conceito jurídico. A forma, portanto, como visto acima, é elemento crucial para a definição do negócio jurídico adotado pelo contribuinte e, por consequência, de qual será o efeito jurídico aplicável ao caso.

Pretender fazer uma leitura exclusivamente econômica de um fato, assim, é pretender dar leitura a um dado jurídico por meio de critérios extrínsecos do Direito e sem considerar a realidade que é criada por ele.

Ainda mais, Gerd Willi Rothmann e Gaetano Paciello⁴¹⁷ chamam a atenção para o perigo de aplicação da interpretação econômica no campo tributário, verificada na própria Alemanha, onde os próprios tribunais alemães em diversas vezes acentuavam que tal método de interpretação não poderia colocar o juiz acima da lei, decidindo apenas em razão de seu senso próprio de justiça. Na linha do que dispusemos acima, estes autores também apontavam o risco de que a interpretação econômica, tomada como forma de

⁴¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 10ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2015. Pg. 165.

⁴¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014. Pg. 123.

⁴¹⁷ PACIELLO, Gaetano e ROTHMANN, Gerd Willi. **Elisão e Evasão Fiscal** in Caderno de Pesquisas Tributárias, volume 13 - Elisão e Evasão Fiscal, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988. Pg. 413.

ampliar a arrecadação tributária, acaba por negligenciar o texto da lei, violando “o princípio da conformidade da tributação com o fato gerador”, além de afetar “os princípios do Estado de Direito e da separação de poderes, ficando abertas fontes de receitas pela aplicação do direito, que a própria lei tributária não abre”, concluindo que “o significado das leis tributárias por si só não está em condições para substituir a falta do gato gerador tributário”⁴¹⁸.

O uso da interpretação econômica como método de interpretação das normas tributárias restou superado na própria Alemanha, conforme narrativa histórica acima⁴¹⁹, e também tem sido repellido pela doutrina brasileira⁴²⁰, sendo que as referências feitas a tal método hoje visam muito mais o favorecimento de uma interpretação teleológica ou analógica, do que o histórico conceito do método de interpretação econômica⁴²¹, que Heleno Tôrres⁴²² chega a classificar tal método como um dos maiores equívocos que prosperaram na histórica jurídica ocidental.

Com efeito, Luciano Amaro⁴²³ enxerga não ser possível que o aplicador da lei tributária possa transfigurar os institutos de direito privado, para substituí-lo por outro, apenas a pretexto de produzir maiores efeitos fiscais. Bem ressalta o professor que é ilógico supor que o legislador ao fazer menção a um determinado negócio jurídico desconheça ou ignore a existência de outros negócios cujos efeitos econômicos possam ser equivalentes ou semelhantes. E se assim é, se o legislador pretendesse alcançar também estes outros negócios jurídicos, teria ele feito isso de forma expressa⁴²⁴. Nesse sentido, uma eventual equiparação jurídica de institutos diferentes caberia apenas à Lei e não ao intérprete⁴²⁵.

Luis Eduardo Schoueri⁴²⁶, aliás, ressalta que em razão do Princípio da Legalidade, a tributação não necessariamente exaure o campo de competência estatal. Apenas o legislador pode escolher, dentro deste campo de competência, quais as hipóteses

⁴¹⁸ PACIELLO e ROTHMANN, *op. cit.*, 1988. Pg. 413.

⁴¹⁹ E, também, pela própria eliminação dos dispositivos que deram origem a este método, na edição do Código Tributário alemão de 1977, embora tal Código ainda previsse a figura do abuso de formas jurídicas, cf. FREITAS, Rodrigo de. **É Legítimo Economizar Tributos? Propósito Negocial, Causa do Negócio Jurídico e Análise das Decisões do Antigo Conselho de Contribuintes** in Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”, SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2010. Pg. 444.

⁴²⁰ FREITAS, *op. cit.*, 2010. Pg. 446.

⁴²¹ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 211.

⁴²² *Idem.*

⁴²³ AMARO, *op. cit.*, 2012. Pg. 253.

⁴²⁴ *Idem.*

⁴²⁵ *Idem.*

⁴²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **O Desafio do Planejamento Tributário** in Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”, SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2010. Pg. 14.

motivarão a tributação, sendo que os fenômenos por ele eleitos nem de longe esgotam o universo de manifestações de capacidade contributiva possíveis. Isso não significa, porém, que o intérprete possa preencher esta lacuna, ou possa pretender alcançar as demais manifestação de riqueza não previstas em Lei, pois, como dito, tal prerrogativa é exclusiva do legislador.

Brandão Machado⁴²⁷ aponta, também, que embora o uso deste método possa estar amparado em valores de igualdade e capacidade contributiva, a sua aplicação está baseada na analogia, para a qual há vedação expressa em nosso ordenamento para fins de justificação ou embasamento de tributação.

A equiparação não autorizada em Lei de duas situações materialmente distintas, apenas com base na sua semelhança econômica, deixa-se de observar a previsão abstrata do fato gerador⁴²⁸, operacionalizando-se a analogia.

E nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira⁴²⁹, já em 1988, afirmava que os efeitos econômicos dos atos são irrelevantes para a definição e interpretação do fato gerador, ressalvada a situação em que a Lei, com observância da Constituição ou do CTN, expressamente pretenda alcançar fatos geradores amparados em situações econômicas, mas nunca por mera interpretação e apenas por determinação legal.

Destas e de outras considerações da doutrina acerca do tema⁴³⁰, concluímos, assim, que a interpretação econômica não encontraria respaldo em nosso ordenamento, ainda que utilizada como forma de combater evasão fiscal ou eventual abuso dos

⁴²⁷ Apud SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os Limites do Planejamento Tributário** in O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 2002. Pgs. 14/15.

⁴²⁸ AMARO, *op. cit.*, 2012. Pg. 254.

⁴²⁹ OLIVEIRA, *op. cit.*, 1988. Pg. 191.

⁴³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **O Absurdo da Interpretação Econômica do Fato Gerador: Direito e sua Autonomia – O Paradoxo da Interdisciplinaridade** in CTN 50 Anos com Eficácia de Lei Complementar (1967-2017), MARTINS, Ives Gandra da Silva *et.al.* (Coord.). São Paulo: Conselho Superior de Direito da Fecomercio-SP. Pgs. 31/40. GODOI, Marciano Seabra de; e SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária** in Interpretação e Aplicação da Lei Tributária, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Dialética, 2010. Pg. 293. BECKER, Alfredo Augusto, *op. cit.*, 2002. TORRES, Ricardo Lobo. **Interpretação e Integração da Lei Tributária** in Interpretação e Aplicação da Lei Tributária, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Dialética, 2010. Pg. 355. CANTO, *op. cit.*, 1963. Pgs. 43/53. ANDRADE FILHO, *op. cit.*, 2016. Pgs. 233/254. OLIVEIRA, *op. cit.*, 1988. Pgs. 155/156. OLIVEIRA, *op. cit.*, 2002. Pg. 256. BRITO, Edvaldo. **Interpretação Econômica da Norma Tributária e o Planejamento Tributário** in O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 2002. PRATES, *op. cit.* 1992. Pg. 80. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Os Limites Atuais do Planejamento Tributário (Apreciação Crítica da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a “Interpretação Econômica do Direito Tributário” ou a Chamada “Norma Geral Antuelisiva)** in O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 2002. E, por todos, TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 212.

contribuintes, seja por ausência de previsão legal, seja por vedação à tributação com base em analogia.

No mesmo espectro, o uso de tal método interpretativo andaria contra uma interpretação técnica do Direito que deve ser eminentemente jurídica, não se influenciando por informações e dados de outros sistemas que não tenham sido devidamente incorporados pelo próprio Direito.

Quanto à relação do tema com a forma jurídica, verificamos que a pretensão inicial da aplicação deste método é o de efetivamente desconsiderar a forma e qualquer formalidade jurídica. Mas ainda mais, pretende-se desconsiderar quaisquer efeitos jurídicos decorrentes dos atos praticados pelos contribuintes (e é nisso que, a nosso ver, a teoria não se sustenta no nosso sistema jurídico).

A desconsideração total da forma jurídica, porém, para fazer prevalecer um conteúdo ou substância econômica, não jurídica, não encontraria base no nosso ordenamento de maneira que este método restaria afastado não em razão da importância da forma em si (que é importante, como veremos nos tópicos seguintes), mas sim em razão do pressuposto de sua aplicação, qual seja a de pretender desconsiderar o que é jurídico, para fazer prevalecer o econômico.

6.3 – Propósito negocial - *business purpose test*

Outra situação em que a forma e substância dos negócios jurídicos são colocadas sob análise é a do chamado propósito negocial ou *business purpose*.

Esta teoria busca desconsiderar negócios jurídicos realizados sem um propósito negocial ou econômico, que não o de economizar tributos. Defende-se, nesta argumentação, que o negócio apenas é legítimo se as partes buscam algum outro objetivo negocial, material ou mercantil⁴³¹. Vale dizer, tenta-se excluir a tributação da equação racional determinante de um negócio jurídico, que restaria maculada se o resultado pretendido fosse exclusivamente o desta tributação.

O teste do propósito negocial pode ter origem remontada a precedente julgado nos Estados Unidos em 1935 chamado comumente de *Gregory vs. Helvering*⁴³², no qual se

⁴³¹ ANDRADE FILHO, *op. cit.*, 2016. Pg. 273. E MACHADO, *op. cit.*, 2014, Pgs. 115/116.

⁴³² Informações disponíveis em <<http://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/293/465.html>>. Acesso em 12 de mar. 2017.

analisou situação em que o contribuinte, pretendia receber ações de uma determinada Companhia, que se encontrava sob poder de uma segunda Companhia, sem que esta segunda Companhia tributasse a transferência destas ações para ele como dividendos. Para tanto, criou-se uma terceira Companhia que recebeu tais ações e logo em seguida foi extinta, com a atribuição de parte de seu capital ao contribuinte, justamente equivalente às ações da primeira Companhia. O Poder Judiciário, ao analisar o caso, validou a pretensão do Fisco de tributar a operação como se distribuição de dividendos fosse, sob a justificativa de que a constituição da terceira Companhia não teve qualquer propósito negocial, se não o de escapar à tributação.

Embora este exemplo seja comumente citado como o mais representativo desta doutrina nos Estados Unidos da América, Carlos Taboada⁴³³ explica, em análise da jurisprudência posterior a este caso, que diversas decisões do Poder Judiciário norte-americano, na verdade, restringiram o raciocínio do caso *Gregory vs. Helvering* a algo que se aproxima muito mais da simulação ou de fraude à lei do que do teste de propósito negocial.

O autor espanhol ainda entende que o próprio caso *Gregory vs. Helvering* não teria expresso em seu texto a afirmação de que a inexistência de um motivo econômico em determinada operação seria o suficiente para desconsiderar o negócio jurídico. Para ele, o precedente *Knetsch vs. U.S.* seria ainda um melhor exemplo deste raciocínio, no qual se discutiu a validade de dedução fiscal de juros de empréstimo de 3,5%, quando o mutuário utilizou o valor do empréstimo para adquirir bônus de Dívida Pública com rendimentos de 2,5%, entregues como garantia do empréstimo. A operação apenas teria sentido financeiro se a dedução dos juros fosse possível, no que foi entendida como artificiosa e desconsiderada pelo Tribunal.

A base da doutrina do *business purpose test* é a de que as operações devem possuir um sentido econômico a elas subjacentes, além dos efeitos tributários que elas possam produzir. Realizar uma operação com intuito exclusivamente tributário, portanto, macularia a validade do negócio.

Contra este entendimento, é sagaz o apontamento de Roberto Quiroga⁴³⁴ no sentido de que a tributação, por opção constitucional, é um dado econômico levado em consideração em qualquer atividade do contribuinte e, em assim sendo, a tributação

⁴³³ TABOADA, *op. cit.*, 2009. Pgs. 209/220.

⁴³⁴ MOSQUERA, *op. cit.*, 2008.

representa um motivo lícito e jurídico a justificar um determinado negócio, de maneira que não poderia o Fisco desqualificá-lo ou desconsiderá-lo sob esta justificativa.

No mesmo sentido Mizabel Abreu Machado Derzi⁴³⁵ entende que a própria economia de impostos é um propósito negocial válido, contanto seja lícito o negócio.

Também Hugo de Brito Machado⁴³⁶ defende que não é razoável entender que as opções feitas pelos contribuintes no cotidiano de suas atividades simplesmente desconsidere o ônus da tributação, esta que em tudo se relaciona, por exemplo com o objeto essencial de qualquer empresa, qual seja a finalidade lucrativa. A prática de atos com propósito exclusivamente de redução de tributos não é ilícito, no entender deste autor, e, portanto, não enseja a desconsideração de tais atos pela Autoridade Administrativa. Ressalta ele, também, que o uso do chamado teste do propósito negocial se afigura muito mais como uma forma de combater um abuso de direito, mas que, por tudo, não se sustentaria como fundamento apropriado para tanto.

Mas em relação à terminologia, também esclarece Hugo de Brito⁴³⁷ que propósito negocial não é sinônimo de motivo extratributário, sendo o primeiro entendido como qualquer propósito inerente à atividade empresarial (e, diríamos, a todo negócio jurídico praticados pelos contribuintes em geral e não apenas pelas pessoas jurídicas), e o segundo entendido como um propósito qualquer, mesmo que alheio à atividade empresarial, mas necessariamente diferente daquele de simplesmente eliminar ou reduzir a tributação. De toda forma, o motivo tributário (o intuito de reduzir ou eliminar a tributação), porém, não pode justificar, por si só, a desconsideração dos atos praticados pelos contribuintes⁴³⁸.

Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴³⁹, para quem também o objetivo de economizar tributos é por si só um objetivo empresarial, desde que não se viole a Lei, em incisiva análise aponta que a econômica de tributos é forma de maximizar a competitividade, sendo inclusive dever do administrador empresarial buscar tal objetivo. Ademais, aponta ele⁴⁴⁰ quatro justificativas pelas quais o chamado teste do propósito negocial não poderia ser aplicada no nosso sistema: (i) a existência no nosso ordenamento

⁴³⁵ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Impostos** in Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, volume 10. São Paulo: Dialética, 2006. Pg. 355.

⁴³⁶ MACHADO, *op. cit.*, 2014, Pg. 116.

⁴³⁷ *Ibidem*. Pg. 117.

⁴³⁸ *Ibidem*. Pg. 118.

⁴³⁹ COÊLHO, *op. cit.*, 2002. Pgs. 302/303.

⁴⁴⁰ *Ibidem*. Pg. 302.

de um Princípio da Legalidade denso (tipicidade cerrada), que impede a tributação por analogia; (ii) a origem do teste de propósito negocial no sistema de *common law*, no qual a interpretação do ordenamento cabe ao juiz e é regido por um sistema de precedentes em que a análise fática e a comparação entre situações é aceitável, ao contrário de nosso ordenamento, onde a legalidade é dominante; (iii) uma Fazenda Pública no Brasil que é “*atrasadíssima, invasiva, desrespeitosa, injusta, preconceituosa e tirânica*”, pela qual o poder de interpretar produziria malefícios em massa; e (iv) existência de desigualdades criadas pela própria Administração e deseconomias por ela própria incentivadas, tornando difícil distinguir o objetivo fiscal do objetivo negocial.

Concordamos que no Brasil a tributação é um dado econômico, considerando a sociedade capitalista e a proteção constitucional à livre iniciativa privada e econômica, a justificar que a tributação pode sim motivar negócios jurídicos. Com efeito, isso fica claro, por exemplo, nos benefícios fiscais concedidos por Estados e Municípios, concedidos em contrapartida a investimentos industriais e comerciais, criação de emprego, expansão de processos produtivos etc. O próprio Estado brasileiro atrela a tributação à atividade econômica e consegue ele próprio detectar que a tributação é sim fator relevante em qualquer atividade empresarial, já que, do contrário, tais incentivos não fariam sentido ou não produziriam o resultado esperado, se a tributação não fosse fator empresarial tão importante, a ponto de fazer indústrias inteiras mudarem de local.

No entanto, o chamado propósito negocial pode subsidiar uma análise dos negócios jurídicos, não propriamente em seu sentido econômico, mas sim jurídico.

Com efeito, vimos que todo negócio jurídico possui uma causa, que é o objetivo juridicamente respaldado. No entanto, a prática de um determinado negócio, especialmente negócios típicos, sem que a sua função seja efetivamente perquirida, embora não acarrete sua nulidade necessariamente, evidencia o abuso em seu uso.

Assim, a constituição de uma sociedade é negócio jurídico que tem como objetivo a criação de uma entidade associativa. O Direito Empresarial, aliás, muito se debruçou sobre o *affectio societatis* e a sua importância na continuidade da unidade econômica voltada ao lucro. Espera-se a continuidade da empresa e o seu desenvolvimento econômico, podendo se falar atualmente, inclusive, de função social da empresa.

É possível, portanto, verificar que o negócio jurídico de constituição de uma Companhia que foi logo extinta, sem atender a qualquer objetivo social, e sem efetivamente representar uma associação em busca do desenvolvimento econômico

daquela Sociedade, não foi realizado em busca dos efeitos que lhe são juridicamente respaldados. A causa concreta não foi alcançada e nem foi perquirida pelas partes.

Não é em vão que o ordenamento prevê a forma de constituição de uma sociedade e lhe garante extenso regramento quanto a seu regime jurídico, atribuindo-lhe, inclusive, personalidade jurídica. Ele busca o desenvolvimento econômico da sociedade, através da atividade empresarial.

Desta maneira, embora tenha o contribuinte se valido de uma forma aceita pelo Direito, tal forma não foi acompanhada da causa que justifica a sua própria existência e, portanto, foi desconsiderada pelo Fisco americano, no exemplo do caso *Gregory vs. Helvering* mencionado acima.

Nesse sentido, Susy Gomes Hoffmann⁴⁴¹, ex-Vice-Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em um panorama geral sobre os julgamentos naquele Tribunal Administrativo sobre planejamentos tributários chega a identificar duas correntes principais de entendimento: (i) do formalismo exacerbado, que já estaria ultrapassada, e que validaria o planejamento tributário se os atos negociais não fossem vedados pelo ordenamento; e (ii) do subjetivismo exacerbado, que analisa o propósito de que se valeu o contribuinte para realização do planejamento, sendo imprescindível haver o propósito negocial para sua legitimação. A autora, contudo, aponta a insuficiência destas correntes e a necessidade de uma “revisitação ao Princípio da Legalidade”, afastando os atos que ela chama de artificiais. Mais à frente ela conclui que se “*o negócio jurídico perpetrado pelo contribuinte, em sua substância, corresponda efetivamente à sua forma, não ocultando nenhum outro negócio, a intenção de economizar tributos não o macula como evasão fiscal, não lhe subtrai a licitude*”.

De fato, é possível localizar precedentes do referido CARF, mercedores de menção, por realizarem uma análise técnica e jurídica do caso concreto. A exemplo:

(...) PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO.

Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação).

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE.

⁴⁴¹ HOFFMANN, *op. cit.*, 2013. Pgs.1083/1085.

O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos. O fato dos negócios praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CAUSA DO NEGÓCIO. LICITUDE.

Motivo do negócio é a razão subjetiva pela qual o contribuinte faz o negócio jurídico. Causa do negócio ou sua função econômica é o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes. O motivo ilícito implica em nulidade, quando declarada por um Juiz. Se a motivação do negócio é economia tributária, não se pode falar em motivo ilícito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocia!" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. lançamento deve ser feito nos termos da lei. (...)

(CARF, Acórdão nº 1101-000.841, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 1ª Seção, Sessão de 06/12/2012)

Neste precedente, também são dignas de notas as passagens do voto vencedor do julgamento, proferido pelo Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro⁴⁴², que bem pontua:

Por oportuno, vale destacar que, considerando que em diversos ramos de atividade econômica a carga tributária pode chegar a mais de 30% do faturamento, seria improvável existir regra afastando a possibilidade de planejamento, racionalização, ou organização de atividades, cujo objetivo fosse economia tributária. Isso sem falar na insegurança jurídica que tal regra traria, em razão da quase impossibilidade de se identificar objetivamente os efetivos motivos pelos quais as pessoas praticam os negócios jurídicos, já que estes são de ordem subjetiva.

⁴⁴² Página 61 do acórdão disponível em:
<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>.
Acesso em 02 de nov. de 2017.

Vê-se, portanto, que a pretensão da fiscalização de não reconhecer negócios jurídicos praticados para buscar efeitos fiscais, a par da insegurança jurídica que impõe, não tem qualquer amparo no sistema jurídico. O planejamento fiscal não é proibido e a previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais, que não pode ser afetado por uma atuação do Fisco sem amparo na legislação pátria.

É bem verdade que, a par de precedentes deste viés, tantos outros há em sentido contrário, a buscar uma justificação não tributária para validar a operação do contribuinte⁴⁴³.

No entanto, não há, em nosso ordenamento, qualquer disposição que exija efeitos econômicos não tributários para validade de um determinado negócio jurídico.

Muito pelo contrário, depois de grande discussão, a doutrina civilista hoje predominante tem entendido que os motivos subjetivos que levam um agente a firmar determinado negócio jurídico são juridicamente irrelevantes, como visto acima. Mais do que isso, o Código Civil hoje vigente no Brasil, em seu artigo 140, como já mencionado acima, estabelece que os motivos não viciam o ato (a menos que sejam sua razão determinante – motivos externalizados).

Lapatza⁴⁴⁴ aliás é categórico:

(...) todo el mundo es libre para realizar o no los distintos hechos imponibles dibujados por las leyes fiscales o para escoger entre la realización de uno o outro aunque tal opción se ejercite pensando *unicamente* em no pagar impuestos o em pagar menos impuestos.⁴⁴⁵

O intuito de reduzir ou não recolher tributos em determinado negócio jurídico, portanto, consubstancia motivo subjetivo da parte e é irrelevante juridicamente, não podendo ser tomado em consideração para a interpretação do negócio ou mesmo para a sua validade jurídica⁴⁴⁶. Apenas é relevante o propósito prático (causa) que se pretende atingir

⁴⁴³ FREITAS, *op. cit.*, 2010. Pgs. 481/490.

⁴⁴⁴ LAPATZA, *op. cit.*, 2001. Pg. 10.

⁴⁴⁵ Em tradução livre: Todos são livres para realizar ou não os distintos fatos geradores previstos pelas leis tributárias ou para escolher entre a realização de um ou de outro, ainda que tal opção seja feita pensando exclusivamente em não pagar impostos ou em pagar menos impostos.

⁴⁴⁶ BUXADÉ, *op. cit.*, 2007. Pgs. 208/209.

com o negócio⁴⁴⁷ e, nesta situação, o intuito de economizar tributos não é elemento integrante da causa do negócio⁴⁴⁸. A finalidade arrecadatória do Estado não pode pautar a interpretação do negócio, que deve ser lido em razão da vontade objetiva final do próprio negócio⁴⁴⁹.

Como ressalta Luís Eduardo Schoueri⁴⁵⁰ “*o propósito negocial não significa a intenção das partes de pagar tributos; é, apenas, a conformidade entre a intenção das partes (motivo do ato) e a causa do negócio jurídico*”. A análise, portanto, é de conformação dos próprios elementos do negócio jurídico e sua conjugação com a causa concreta do negócio, sendo que motivos de economia de tributos, além de juridicamente irrelevantes, não se integrariam, de todo modo, nesta análise, visto que não estão contidos na causa.

Nesse sentido, aliás, as nossas considerações acima sobre a possibilidade de descon sideração de uma entidade empresarial, se verificado o intuito exclusivo da parte de burlar a tributação, sem que tal entidade tenha efetiva atividade, talvez sejam mais adequadas em nosso ordenamento em um contexto de simulação, como veremos adiante.

Há, por outro lado, a nosso ver, uma exigência sim de que os negócios jurídicos atendam às causas abstrata e concreta juridicamente reconhecidas como válidas.

Tal exigência não é apenas do Direito Tributário e, portanto, não se poderia reduzir tal situação a uma simples descon sideração do negócio apenas por não possuir um propósito negocial, assim entendido como ausência de razões extratributárias.

O conceito é muito mais amplo do que isso, no nosso sentir.

Se o agente pretende alcançar determinada causa concreta, ele deve tomar em conta a causa abstrata, para que se justifiquem os efeitos jurídicos atribuídos pelo ordenamento a tal negócio jurídico. Mas, pretendendo o agente outra causa concreta diversa, no caso do exemplo acima, a compra e venda de um bem, não pode ele esperar usufruir dos efeitos jurídicos dados pelo ordenamento a outra causa, apenas porque ele pretendeu usar a roupagem de outro negócio jurídico.

Nesse caso, portanto, apenas a forma não é suficiente para sustentar o negócio jurídico, como temos visto até aqui, embora seja relevante na qualificação do negócio.

⁴⁴⁷ CASTRO Y BRAVO, Frederico de, *apud* BUXADÉ, *op. cit.*, 2007. Pgs. 198/199.

⁴⁴⁸ FREITAS, *op. cit.*, 2010. Pgs. 478/479.

⁴⁴⁹ *Ibidem*. Pg. 480.

⁴⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária** in Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa, SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2003. Pgs. 142/143.

Importante notar que o que levaria à desconsideração do negócio não seria o fato de inexistir propósito negocial, mas sim porque se pretendeu alcançar uma causa concreta diversa daquela que é relacionada com a forma e causa abstrata utilizada pela parte.

Uma última nota sobre o propósito negocial, tão combatido pelos contribuintes, mas, a nosso ver, talvez mal compreendido em alguns aspectos, diz respeito aos tributos em cuja existência de um propósito negocial seja a eles inerente.

Referimo-nos, especificamente, ao imposto sobre a renda, campo no qual o *business purpose test* aliás começou a surgir no Brasil⁴⁵¹. Isto porque a utilização deste critério pode não ser de todo equivocada, a depender da situação, mas nos termos de nossas ressalvas nos parágrafos acima.

Este teste de propósito negocial poderia ser bem colocado na malfadada discussão do ágio interno. Nessa situação o Fisco combate estruturas empresariais feitas dentro de um mesmo grupo econômico, justificando que o ágio gerado nesta situação não seria legítimo, pois que criado fora do contexto econômico. Não discordamos totalmente desta justificação. De fato, se o Imposto sobre Renda visa o signo de riqueza renda, assim entendido como o lucro da empresa, este lucro deve ser criado nas condições normais de mercado.

Em outras palavras, se o ágio foi criado sem uma efetiva operação econômica, sem o pagamento do preço respectivo e a efetiva verificação de um sobrepreço a ser pago, a sua utilização para fins de amortização do lucro real mostra-se ilegítima, visto que se estará diminuindo uma base tributável, em razão de um prejuízo (liquidação do investimento sem a verificação do rendimento futuro que motivou o pagamento do ágio) que, em verdade, é inexistente.

Isto é, se a justificativa jurídica para a possibilidade de dedução de um ágio em determinado investimento é a inexistência superveniente deste investimento pelo qual se pagou um sobrepreço⁴⁵² – vale dizer, um “prejuízo” pelo fato de que a expectativa de uma rentabilidade futura que justificou o pagamento do ágio não mais existe – então seria

⁴⁵¹ ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. **A importância do “Propósito Negocial” no Planejamento Tributário: Análise à Luz dos Recentes Julgamentos do Carf sobre a Amortização Fiscal do Ágio** in Revista de Direito Tributário Atual, volume 29. São Paulo: Dialética, 2013. Pgs. 277/279.

⁴⁵² Esta seria a justificativa jurídica para a possibilidade de dedução, embora, como explica ASSEIS (*op. cit.*, 2013), a possibilidade de dedução do ágio fiscal surgiu no contexto do Plano Nacional de Desestatização (PND) e da Lei nº 9.532, de 10 de dez. de 1997 (conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14 de nov. de 1997), como forma de estimular a privatização de empresa estatais.

preciso que, efetivamente, tal expectativa de rentabilidade futura existisse quando firmado o negócio jurídico⁴⁵³.

Mais do que isso, é preciso que o ágio, efetivamente, tenha sido pago pela parte, em condições economicamente justificáveis.

Nesse sentido, nesta situação também seria preciso verificar a existência da causa concreta e a sua compatibilidade com a forma e a causa abstrata respectiva, a respaldar o negócio jurídico. Neste caso, porém, há a coincidência de que a causa concreta exige um componente econômico, o que poderia levar o intérprete a entender pelo cabimento do chamado teste de propósito negocial.

Edmar Andrade Filho⁴⁵⁴ cita ainda precedente do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda⁴⁵⁵, no qual uma empresa assinara 150 contratos de promessa de compra e venda de dólar comercial, com empresas que não possuíam posição de tal moeda e nem capacidade econômica ou financeira para assumir tal contrato, além de empresas não identificadas, com sucessivas desistências dos contratos, com o pagamento de multa contratual, unicamente com o fim de gerar despesas para dedução da base de cálculo do imposto de renda. Seria este um outro exemplo em que o negócio firmado não foi feito para atingir uma causa concreta efetiva, sendo intuito da empresa, desde sempre, desfazer os negócios.

Não obstante, parece-nos que ainda estamos diante de um confronto de causa concreta, forma e causa abstrata, não havendo que se falar em amparo legal para a desconsideração de um determinado negócio jurídico exclusivamente pelo fato de não haver motivo que não seja tributário em sua realização, tendo em vista que a análise dos motivos subjetivos de um negócio jurídico é irrelevante para a sua existência ou validade.

6.4 – Simulação e o artigo 116, do CTN

Francisco Ferrara⁴⁵⁶, professor da Universidade de Pisa, conceitua a simulação como *“a declaração dum conteúdo de vontade não real, emitida conscientemente e por acordo entre as partes, para produzir, com o fim de enganar, a aparência dum negócio*

⁴⁵³ É preciso ressaltar, também, o entendimento de que a dedução do ágio seria um mero benefício fiscal, cf. ANDRADE FILHO, *op. cit.*, 2016. Pgs. 294/295.

⁴⁵⁴ *Ibidem*. Pg. 280.

⁴⁵⁵ Recurso 124.107, julgado em maio de 2002, pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes.

⁴⁵⁶ FERRARA, Francisco. **A Simulação dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Red Livros, 1999. Pg. 65.

jurídico que não existe ou é diferente daquele que se realizou” [sic]. Explica ainda o professor italiano que a simulação pode se dar quanto à existência do negócio, quanto à sua natureza, ou quanto às pessoas contratantes⁴⁵⁷, bem observando que a simulação exige a concordância das duas partes, não se igualando à situação em que apenas uma das partes pretende praticar negócio jurídico diverso do formalizado (por ele tratado como sendo a reserva mental)⁴⁵⁸.

A simulação é a divergência entre uma vontade real e a declaração negocial emitida pelas partes, com o intuito de enganar terceiros⁴⁵⁹. Como conceitua Luiz Carlos de Andrade Júnior⁴⁶⁰ em obra dedicada ao estudo da simulação, ela seria um programa de autonomia privada, por meio do qual as partes adotam ações ou omissões para criar uma “*ilusão negocial*”, que pode ser entendido como um erro coletivo, aferível de forma objetiva, e relativo à interpretação e/ou à qualificação do negócio jurídico⁴⁶¹.

Busca-se, portanto, enganar ou induzir a erro o intérprete e terceiros. É o produto de uma mentira firmada em conluio pelos contratantes, com o escopo de enganar terceiros⁴⁶².

Pode ela ser absoluta, quando envolver apenas um negócio jurídico aparente, mas sem que as partes queiram, efetivamente, celebrar qualquer negócio; ou pode ela ser relativa, quando há um negócio simulado, que corresponde ao que é declarado pelas partes, e um negócio dissimulado, que é o que corresponde ao verdadeiro intuito delas⁴⁶³.

Em termos de simulação no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 instalou muita discussão na doutrina, com a inclusão do conhecido parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

⁴⁵⁷ FERRARA, *op. cit.*, 1999. Pg. 57.

⁴⁵⁸ *Ibidem*. Pg. 66.

⁴⁵⁹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. Pg. 52.

⁴⁶⁰ ANDRADE JÚNIOR, *op. cit.*, 2016. Pg. 83.

⁴⁶¹ Esta visão é relevante e inovadora, pois busca uma conceituação de simulação que afasta o apriorismo conceitual que normalmente permeia o estudo deste instituto, sempre vinculando a simulação às diferentes teorias relativas ao negócio jurídico (teoria da vontade, teoria da declaração e teorias objetivistas). Neste sentido, também é importante a distinção feita pelo mesmo autor (*op. cit.*, 2016. Pgs. 65/67) entre negócio simulado e negócio aparente, sendo o primeiro um negócio real, praticado pelas partes, e o segundo a aparência negocial que as partes pretendem transmitir.

⁴⁶² NERY JÚNIOR, Nelson. **Vícios do Ato Jurídico e Reserva Mental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. Pg. 46.

⁴⁶³ XAVIER, *op. cit.*, 2002. Pgs. 53/54.

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Nota-se ser um dispositivo que trata da interpretação do próprio fato gerador, dividindo-os em fatos geradores de fato e de direito. Sobre esta divisão, trataremos com maiores detalhes adiante.

O parágrafo único, por sua vez, trouxe a possibilidade de a Administração *desconsiderar* atos ou negócios jurídicos praticados com a *finalidade de dissimular* a ocorrência do fato gerador do tributo, ou a natureza de um dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Uma primeira consideração acerca de tal dispositivo diz respeito ao seu alcance. Menciona ele que os atos a serem desconsiderados devem ter sido praticados para se dissimular ou o fato gerador ou a natureza dos elementos da obrigação.

Alberto Xavier⁴⁶⁴ critica a redação de tal dispositivo, pois entende que o termo “natureza” poderia ser mal interpretado, de modo a restringir o seu alcance. Entende o saudoso autor que:

(...)a expressão “dissimulação da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária” deve ser interpretada em sentido amplo, de modo a abranger a ocorrência do fenômeno simulatório em qualquer elemento da obrigação, de modo que a expressão “natureza” abranja não apenas a sua qualificação jurídica, mas qualquer aspecto relevante da sua identidade.

De fato, a menção a “natureza dos elementos constitutivos” que se pretende dissimular não pode ser entendida apenas como situações que digam respeito à

⁴⁶⁴ XAVIER, *op. cit.*, 2002. Pg. 58.

qualificação de tais elementos. Em primeiro lugar porque não faria sentido tal diferenciação entre a dissimulação do fato gerador e dos demais elementos da obrigação tributária; em segundo lugar porque cremos que o termo “natureza” foi utilizado apenas porque, ao contrário do fato gerador, os demais elementos não “ocorrem”, mas sim “são”.

Assim, a dissimulação pode dizer respeito ao fato gerador cuja ocorrência se pretenda dissimular, mas também quanto ao acobertamento da real base de cálculo, alíquota aplicável, sujeitos, local e tempo, verificáveis na incidência da norma tributária.

A segunda consideração sobre o parágrafo único do artigo 116, diz respeito à sua natureza, isto é, se ele representaria uma cláusula geral antielisiva ou se uma cláusula anti-simulação e se ele teria eficácia plena.

Paulo Ayres Barreto⁴⁶⁵, em detida análise sobre o tema, aponta estas discussões, causadas especialmente pela exposição de motivos da LC nº 104/2001, proposta com intuito de combater a elisão, abuso de formas e abuso de direito no Brasil. Não obstante, também aponta o professor a ineficácia jurídica da exposição de motivos, em relação ao texto que efetivamente restou positivado.

Em razão deste descompasso entre a enunciação e o enunciado-enunciado⁴⁶⁶, criou-se a celeuma em torno da natureza deste dispositivo. Relata ele, assim, por exemplo, a posição de Ricardo Lobo Torres, no sentido de ser tal cláusula antielisiva, enquanto, na corrente contrária, estaria, por exemplo, Alberto Xavier, entendendo ser o dispositivo uma cláusula anti-simulação⁴⁶⁷.

Vejamos o que podemos extrair deste dispositivo.

Como mencionado, a norma prevê a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios praticados com vistas a dissimular a ocorrência do fato gerador.

A dissimulação não está conceituada em nosso ordenamento. É difícil saber qual o sentido de tal expressão neste dispositivo. Ricardo Lobo Torres entende que tal expressão em nada se relaciona com simulação⁴⁶⁸, em razão de que tal dispositivo atuaria no plano abstrato da definição do fato gerador e dos elementos constitutivos da obrigação, impedindo a distorção interpretativa e abusiva da lei.

Não nos parecer ser o caso, entretanto. Já vimos acima a impossibilidade de efetivamente se dissociar a análise do fato e da norma. Não é possível separar a análise

⁴⁶⁵ BARRETO, *op. cit.*, 2008. Pgs. 187/189.

⁴⁶⁶ *Ibidem*. Pg. 188.

⁴⁶⁷ BARRETO, *op. cit.*, 2008. Pg. 188.

⁴⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Norma Geral Antielisão** in Planejamento Tributário, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. Pg. 626.

abstrata do fato ocorrido e, ainda que assim não o fosse, o enunciado não está direcionado à interpretação da norma, mas sim ao fato que tenha sido praticado efetivamente. Visa coibir o ato ou negócio que sejam praticados com o a finalidade de dissimular.

A questão é saber o que significa dissimular. Silvio Rodrigues⁴⁶⁹, nesse sentido, explica que a dissimulação é outra faceta da simulação. Isto é, na simulação há dois negócios, um, simulado e ostensivo ou aparente, que justamente não é o que as partes pretendem, e outro, dissimulado, oculto, que justamente é a relação que verdadeiramente se pretendeu constituir.

A dissimulação é o equivalente oposto da simulação relativa.

Verifica-se, portanto, que a redação do parágrafo único está correta em termos técnicos e linguísticos⁴⁷⁰.

Com efeito, se o negócio jurídico ou o ato é feito de forma simulada relativamente, ele pretende encobrir ou dissimular outra situação⁴⁷¹. Assim, o fato ou ato jurídico simulado é aquele que é feito para dissimular, ou encobrir, esconder, o fato gerador ou os elementos da obrigação tributária. E como o que se dissimula é um negócio jurídico, podemos supor que a referência a fato gerador e elementos da obrigação tributária é feita na acepção de negócio jurídico do qual resulte o fato gerador e cujos elementos constitutivos do negócio estejam relacionados com os da obrigação tributária (partes, base de cálculo etc.).

A nosso ver, portanto, este dispositivo trata de uma hipótese de simulação, para o que, aliás, o Código Civil possui definição expressa:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

⁴⁶⁹ RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**, volume 1, 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 1987. Pgs. 237/238.

⁴⁷⁰ Exceção feita ao fato de que ele menciona apenas “dissimulação” o que levaria o intérprete desavisado a concluir que o dispositivo seria aplicável apenas aos casos de simulação relativa, em que há um negócio dissimulado, mas não seria aplicável à simulação absoluta, em que o conceito de dissimulação não é aplicável. Estamos com Alberto Xavier (*Op. cit.*, 2002. Pg. 58), para quem o uso do termo “dissimulação” decorre de defeito de técnica redacional, visto que não haveria sentido em atribuir efeitos diversos à simulação absoluta, quando igualmente danoso ao Fisco.

⁴⁷¹ BARRETO, *op. cit.*, 2008. Pgs. 230/231.

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Veja que o próprio dispositivo contrapõe o ato simulado ao ato que foi dissimulado, respaldando a leitura de que a dissimulação mencionada no artigo 116, do CTN, refere-se a uma situação de simulação.

Assim, há simulação (e, portanto, dissimulação), no caso de aparência de transmissão de direitos para pessoa que não seja a destinatária real, no caso de manifestação de vontade não verdadeira, ou no caso de ante ou pós-datar um documento.

Seria possível traçar um paralelo entre este dispositivo e o CTN, para estabelecer que ele apenas teria aplicação nestas situações, visto que o Direito Tributário não poderia alterar o significado ou conteúdo deste instituto, embora possa dar-lhe efeitos diversos daqueles previsto pela legislação civil. Não obstante, o artigo 167, do Código Civil, é amplo o bastante para nele se incluir qualquer situação em que se pretenda aparentar praticar um negócio jurídico, mas objetivando efeitos de outro negócio.

É bem verdade que, verificando ser este dispositivo uma cláusula anti-simulação, concluiríamos ser ela inútil, já que o próprio CTN já previa, em seu artigo 149, a possibilidade de revisão do lançamento em caso de fraude, dolo e simulação. Fernando Facury Scaff⁴⁷² aponta com precisão, porém, que não existiria tal inutilidade, visto que o que o parágrafo único do artigo 166 fez foi o de corretamente exigir um procedimento definido em lei para que a fiscalização possa identificar a fraude e a simulação, o que inexistia na previsão genérica do artigo 149, do CTN.

Pois bem, o que extraímos desse tópico é que o parágrafo único do artigo 116, do CTN, não autoriza a aplicação da consideração econômica, e nem do *business purpose test*, e nem permite uma requalificação em razão de abuso de direito, mas apenas busca regulamentar uma forma eficaz de combate à simulação⁴⁷³, embora tenha deixado a pormenorização desta regulamentação à lei. Da mesma forma, este dispositivo parece não estabelecer nenhuma forma específica de interpretação das normas de incidência tributária, senão porque busca apenas garantir que um negócio jurídico praticado exclusivamente com o fim de dissimular uma verdadeira obrigação tributária não seja oposto ao Fisco.

Não se trata da situação que temos como foco no nosso estudo, em que o ordenamento prevê formas diversas para se alcançar fins econômicos distintos. No caso

⁴⁷² SCAFF, Fernando Facury. **Arbitramento e Norma Antielisão: da Estrita Legalidade ao Devido Processo Legal** in Revista de Direito Tributário, volume 90. São Paulo: Malheiros, 2000. Pg. 151.

⁴⁷³ MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002. Pgs. 57/58.

alvo do artigo 116, o contribuinte efetivamente e dolosamente pratica um negócio apenas para esconder a verdadeira ocorrência que resultaria na tributação.

6.5 – Abuso de direito

A simulação aproxima-se, mas não se iguala, à figura do abuso de direito, que por sua vez está diretamente relacionado com a fraude à lei.

Paulo Ayres Barreto⁴⁷⁴ enxerga ter a figura do abuso de formas jurídicas origem no Direito Tributário alemão, com o intuito, justamente, de combater a fraude à lei, no que é acompanhado também por Eduardo Sabbag⁴⁷⁵, que aproxima o abuso de formas ao abuso de direito, como meios de combate à anormalidades negociais.

Hermes Marcelo Huck⁴⁷⁶ entende, aliás, que o Direito Tributário seria o campo do Direito mais propício ao desenvolvimento ou efetivação da fraude à lei, noticiando o entendimento de alguns no sentido de que a própria fraude teria surgido com os impostos e o desejo de escapar ao seu pagamento.

Ensina o autor que “*na fraude fiscal, há um comportamento intencional do indivíduo com a finalidade de provocar danos ao Fisco, subtraindo-lhe o valor do imposto que seria devido, comportamento esse aliado a uma ação ou omissão violadora da norma tributária*”⁴⁷⁷, enquadrando a fraude, portanto, como espécie de evasão fiscal.

No Direito Privado, o Código Civil de 2002 assim previu acerca do abuso de direito:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Estabelece o Código Civil, assim, limites para o exercício de um direito, sendo ele o seu fim econômico ou social, a boa-fé e os bons costumes⁴⁷⁸. Marco Aurélio Greco já

⁴⁷⁴ BARRETO, *op. cit.*, 2008. Pgs. 222/223.

⁴⁷⁵ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Planejamento Tributário: Relevância do Tema e Conceitos Jurídicos Envolvidos** in Planejamento Tributário, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. Pg. 180.

⁴⁷⁶ HUCK, *op. cit.*, 1996. Pg. 103.

⁴⁷⁷ *Ibidem*. Pg. 104.

⁴⁷⁸ DIAS, Karem Jureidini. **Fato Tributário, Revisão e Efeitos Jurídicos**. São Paulo: Noeses, 2013. Pg. 199.

apontou a dificuldade de se compreender estes limites, mas entende que o abuso de direito situaria a ação no campo da ilicitude, não sendo o negócio oponível ao Fisco⁴⁷⁹.

Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero⁴⁸⁰ enxergam o abuso de direito como ilícito atípico, em que uma determinada ação causa dano a outrem, sem justificação, ou de forma excessiva ou anormal. Segundo tais autores, o abuso de direito pode ser definido pela seguinte estrutura:

A ação A realizada por um sujeito S nas circunstâncias X é abusiva se e apenas se:

1) Existe uma regra que permite a S realizar A nas circunstâncias X. Essa regra é um elemento do conjunto de posições normativas em que S se encontra como titular de um certo direito subjetivo.

2) Como consequência de A, outro ou outros sujeitos sofrem um dano D, e não existe uma regra que proíba causar D.

3) D, contudo, aparece como um dano injustificado porque se dá uma das seguintes circunstâncias:

3.1) Que, ao realizar A, S não perseguia finalidade distinta que não causar D ou que S realizou A sem nenhum fim sério ou legítimo.

3.2) Que D é um dano excessivo ou anormal.

4) O caráter injustificado do dano determina que uma ação A fique fora do alcance dos princípios que justificam a regra de permissão aludida em 1) e que surja uma nova regra que estabeleça que nas circunstâncias X' [X mais alguma circunstância que suponha uma forma de realização de 3.1) ou 3.2)] a ação A esteja proibida.

O abuso de direito, assim, seria modalidade de ilícito atípico, em que mesmo sem existir uma regra que vede tal conduta, ou ainda, mesmo existindo regra que permita determinada conduta, pode ela ser tida como ilícita, por causar um dano injustificado ou excessivo a outrem. A verificação deste dano deve tomar em consideração os princípios que regem determinado ordenamento.

A definição é certa, a nosso ver, mas a sua aplicação no Direito Tributário brasileiro merece ressalvas, dadas as peculiaridades de nossa Constituição e o forte dogma da legalidade que rege este ramo do Direito. Além disso, embora a doutrina de Atienza

⁴⁷⁹ GRECO, *op. cit.*, 2011. Pgs. 203/205.

⁴⁸⁰ ATIENZA e MANERO, *op. cit.*, 1996. Pgs.48/49.

pretenda justificar a possibilidade de um ilícito atípico pelo abuso de direito, o ordenamento brasileiro hoje o classifica como ilícito típico.

A discussão sobre esta figura é latente, sendo que Paulo Ayres⁴⁸¹, em detalhada análise, verificou não possuir o abuso de direito uma relação de identidade com a simulação. Com efeito, o abuso de direito possui previsão no Direito Civil, que o coloca no campo de ilicitude.

Ocorre que, para o Direito Tributário, os efeitos e a natureza do objeto do negócio jurídico são irrelevantes para a definição legal do fato gerador, nos termos do artigo 118, do CTN, de maneira que, ainda que seja o abuso de direito um ilícito no campo do Direito Privado, para fins tributários tal ilicitude não produz qualquer efeito, devendo-se verificar se em tal ato abusivo há manifestação de materialidade tributável. O abuso de direito não tem o condão de justificar uma requalificação dos fatos jurídicos tributários pelas autoridades administrativas⁴⁸².

Mas mais do que isso, a configuração de um abuso de direito ou de fraude à lei em uma situação em que a própria legislação coloca diferentes caminhos ao contribuinte para alcançar um mesmo objetivo econômico (ainda que juridicamente diferentes) violaria a própria legalidade.

José Lapatza⁴⁸³ aliás deixa clara sua indignação:

¿ Como es posible que se condene a alguien por um hecho real, efetivamente realizado, y no simulado, bajo la protección, el amparo y la cobertura de una ley, simplemente porque su resultado es análogo al de outro hecho no realizado, simplemente porque se considera que la finalidad de la ley no se corresponde exactamente com el texto tal y como este fue interpretado por el contribuyente?⁴⁸⁴

De fato, havendo efetiva prática do ato, sem qualquer tipo de fraude ou simulação, e prevendo a própria legislação efeitos tributários específicos para tal ato, que

⁴⁸¹ BARRETO, *op. cit.*, 2008. Pgs. 231/232.

⁴⁸² *Idem.*

⁴⁸³ LAPATZA, *op. cit.*, 2001. Pg. 24.

⁴⁸⁴ Em tradução livre: Como é possível condenar alguém por um fato real, efetivamente realizado, e não simulado, sob a proteção, amparo e cobertura de uma lei, simplesmente porque seu resultado é análogo ao de outro fato não realizado, simplesmente porque se considera que a finalidade da lei não correspondente exatamente ao texto tal como este foi interpretado pelo contribuinte?

tem o condão de levar o contribuinte ao mesmo objetivo do que de outro ato, não há motivo legal para se desconsiderar o negócio jurídico.

Não há previsão legal que determine que o contribuinte deva sempre adotar o caminho mais oneroso, especialmente quando é a própria legislação que abre um leque de opções ao contribuinte. Como já mencionado, Lapatza⁴⁸⁵ é ferrenho defensor da “economia de opção”, entendendo que a redução fiscal é um comportamento em conformidade com a legislação e autorizado pelo legislador (no caso do autor, legislador espanhol, muito embora entendamos que tais considerações sejam perfeitamente aplicáveis ao Brasil).

A simples vontade de arrecadar mais tributos não pode servir de base para a desconsideração de negócios jurídicos. Há sempre que se fazer a análise da legislação tributária sobre a forma como os negócios jurídicos deverão ser interpretados.

E nesse sentido, também Hermes Huck⁴⁸⁶ invoca a doutrina de Franco Gallo na Itália, a reconhecer que o combate à fraude à lei deve necessariamente vir amparada de norma jurídica que permita a requalificação do negócio fraudulento, para atribuir-lhe os efeitos previstos pela norma que se pretendeu fraudar e aplicando-lhe uma tributação mais gravosa.

E como visto acima, tal norma inexistente em nosso ordenamento, seja em relação à fraude à lei, seja em relação à elisão tributária de forma geral.

⁴⁸⁵ LAPATZA, *op. cit.*, 2001. Pg. 11.

⁴⁸⁶ HUCK, *op. cit.*, 1996. Pgs. 105.

7. – FORMA E OS LIMITES DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Geraldo Ataliba⁴⁸⁷ entendia a hipótese de incidência do tributo como composta de diversos fatos e elementos tirados de um mundo pré-jurídico. A partir do momento que eram arrecadados pelo Direito, tornando-se jurídicos, porém, assumiam uma natureza una e indivisível. O tributo incidiria, portanto, sobre uma realidade jurídica.

Rubens Gomes de Souza⁴⁸⁸, por sua vez, entendia que “*os atos, fatos, contratos ou negócios previstos na lei tributária devem ser interpretados de acordo com os seus efeitos econômicos e não de acordo com a sua forma jurídica*”.

Helena Tôrres⁴⁸⁹, em uma terceira posição entende que “*somente a ‘forma’ ou a ‘causa’ tem esse condão de vincular a aplicação da norma tributária*”, mas constata que a forma deverá sempre corresponder à causa do negócio jurídico.

A princípio, parece-nos que a interpretação puramente econômica não possuiria lugar em nosso atual sistema, como visto nos tópicos anteriores, dado o princípio da legalidade e, ainda, a atual concepção de que o Direito regula os seus próprios efeitos, não podendo um dado extrajurídico (econômico) influenciar neste tocante.

Além disso, precisamos verificar se a menção a “efeitos econômicos” feita por Rubens Gomes de Souza efetivamente se refere ao sentido econômico extrajurídico, ou se o que ele buscava era tratar da substância do negócio, em contraposição à forma. Isto porque, em outra passagem de sua obra⁴⁹⁰, ao justificar a sua posição sobre os efeitos econômicos, ele menciona, por exemplo, que no falecimento o Direito Tributário enxerga apenas uma circulação de riqueza (herança); no contrato de compra e venda, também é a circulação de riqueza objetivada pelo Direito Tributário (aquisição do bem pelo comprador e preço em dinheiro recebido pelo vendedor).

Curioso observar, assim, que os efeitos econômicos que ele menciona poderiam ser entendidos como sendo os efeitos jurídicos dos negócios exemplificados. Mas a contraposição feita pelo respeitável autor fica clara quando ele conclui que “*os atos, contratos ou negócios cujos efeitos econômicos sejam idênticos devem produzir efeitos*

⁴⁸⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004. Pg. 65.

⁴⁸⁸ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. Pg. 79.

⁴⁸⁹ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 153.

⁴⁹⁰ SOUZA, *op. cit.*, 1975. Pgs. 63/64.

tributários também idênticos, muito embora as partes lhes tenham atribuído formas jurídicas diferentes”⁴⁹¹.

Nessa linha, parece-nos claro que o autor adotava o entendimento de que os efeitos econômicos de um ato é que devem reger a sua tributação.

Não obstante, do que foi exposto até aqui, verificamos que a hipótese de incidência tributária faz sempre referência a um aspecto jurídico, isto é, a uma situação ou fato jurídico, ainda que a lei tributária lhes confira efeitos próprios. Na atual compreensão do Direito Tributário parece-nos difícil sustentar que o Direito tome em consideração um dado não juridicizado, alheio ao seu campo de referência.

Faz sentido assim pensar, já que se entendesse que o se busca é a realidade econômica, então toda a distribuição de competências feita pela Constituição seria ininteligível, já que a esmagadora maioria das hipóteses nela previstas diz respeito a uma mesma realidade econômica.

Com efeito, sendo denotativa de riqueza, por excelência, a renda é o signo mais recorrentemente utilizado pela Constituição como materialidade tributável, em suas diversas perspectivas jurídicas. Economicamente, porém, ela é sempre renda, seja ela auferida, poupada ou consumida. No entanto, o que a Constituição faz é analisar as diversas realidades jurídicas de uma mesma situação econômica. Só assim se justifica, por exemplo, a tributação das receitas e faturamento pela contribuição ao PIS e pela COFINS e a tributação da renda pelo imposto de renda. São a mesma expressão econômica (auferimento de valores), mas tomados em aspectos jurídicos distintos.

Nesse sentido, aliás, é que decidiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento, sob rito de repercussão geral, acerca da aplicação ou não da imunidade de receitas decorrentes da exportação à Contribuição Social sobre Lucro Líquido⁴⁹². Em particular o voto da Ministra Ellen Gracie é primoroso ao ressaltar que

No Direito Tributário, segmenta-se a riqueza para fins de distribuição do ônus tributário fazendo-se com que incida em atenção a inúmeros fatos geradores reveladores de capacidade contributiva. Embora todos tenham cunho econômico, retratam modos ou momentos de revelação de riqueza distintos

⁴⁹¹ SOUZA, *op. cit.*, 1975. Pg. 80.

⁴⁹² RE 564.413, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, REPERCUSSÃO GERAL.

E ainda que:

Sob o ponto de vista estritamente econômico, podemos admitir que a tributação sempre recai sobre a receita, ora auferida (tributos que gravam os ingressos), ora consumida (tributos indiretos suportados na aquisição de bens), ora acumulada (tributos sobre o patrimônio). Mas tal noção, importante para a elaboração de políticas fiscais, é de todo insuficiente para lidar-se com as competências e com as leis tributárias.

Mas obviamente que o teor econômico de determinado evento acaba por influenciar na tributação, muito embora, a nosso ver, não de forma direta. Como já mencionamos, o Direito colhe do mundo fenomênico determinados dados, transformando-os em dados jurídicos. Apenas a partir de então eles passam a ter relevância, e existência, no mundo jurídico.

Da dificuldade de assimilar esta concepção é que pode surgir confusão acerca do fundamento econômico da capacidade contributiva⁴⁹³. Com efeito, a tentação de assim se entender é compreensível, uma vez que tal conceito possui sim uma origem em alguns aspectos pré-legislativos da Ciência das Finanças⁴⁹⁴, e tem como uma das acepções, de fato, buscar uma expressão econômica do fato descrito na norma tributária de incidência⁴⁹⁵.

Não obstante, a capacidade contributiva não pode ser confundida com capacidade econômica. Nesse sentido, Regina Helena Costa⁴⁹⁶ esclarece que, embora a capacidade contributiva pressuponha a capacidade econômica, com ela não se confunde, ressaltando que a capacidade contributiva é instituto jurídico, a evidenciar, por exemplo, que uma determinada situação em que haja capacidade econômica (sujeito que aufera renda), pode não evidenciar capacidade contributiva (mínimo vital, intributável).

Citando, também, Sainz de Bujanda, a hoje Ministra do Superior Tribunal de Justiça ainda ressalta que se deve afastar a ideia preconcebida de que a capacidade contributiva seria tema afeito exclusivamente à Ciência das Finanças⁴⁹⁷.

⁴⁹³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional**, 3ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2013. Pg. 35.

⁴⁹⁴ *Idem*.

⁴⁹⁵ *Ibidem*. Pg. 114.

⁴⁹⁶ *Ibidem*. Pg. 36.

⁴⁹⁷ *Ibidem*. Pg. 37.

Afinal, a capacidade contributiva, uma vez positivada, como ocorre no Brasil, ganha contornos jurídicos, de forma a buscar parâmetros também jurídicos. Capacidade contributiva não equivale à capacidade econômica.

Considerando, assim, que a hipótese de incidência tributária mira um fato jurídico e não econômico, verificaremos que o efeito econômico, por si só, não pode justificar a tributação, pelo o que afastamos, por exemplo, a vertente 3 mencionada acima da doutrina da consideração econômica (que busca a identidade de efeitos econômicos entre fatos diversos⁴⁹⁸).

A questão que se coloca, agora, é saber se a hipótese de incidência se refere à forma jurídica, ou aos efeitos jurídicos do fato.

Os negócios jurídicos possuem uma causa, que apesar de se relacionar com o objetivo socioeconômico do negócio, é conceito eminentemente jurídico. “*Ela é o que torna jurídico o negócio jurídico*”, nas palavras de Antônio Junqueira⁴⁹⁹. A causa do negócio jurídico, portanto, define a sua natureza, mas, uma vez definida a natureza e realizada a manifestação de vontade por uma determinada forma, não é a vontade do sujeito que interessa, mas sim os efeitos jurídicos que o ordenamento atribui para a conjunção entre a forma e a causa do negócio.

Nesse sentido, a captação de fatos jurídicos pela hipótese abstrata de incidência dos tributos busca alcançar os efeitos jurídicos decorrentes de um determinado ato ou fato. O critério material da regra-matriz de incidência tributária é composto de um verbo e um complemento, que juntos formam a previsão una e indivisível do fato impositivo, relatada por Geraldo Ataliba, acima.

O verbo e o complemento representam uma ação (ato ou fato) do contribuinte, que produzirá efeitos jurídicos. As previsões abstratas da hipótese de incidência não são o negócio jurídico em si, mas sim um ou alguns dos efeitos jurídicos que dele decorrem e que possuem um respectivo efeito econômico, em atenção à capacidade contributiva, como visto acima (embora com ele não se confunda).

Assim é que, por exemplo, no caso da Contribuição ao PIS e da COFINS, em uma venda de bens, a hipótese de incidência não mira a renda que será auferida em si, mas sim o seu aspecto jurídico, que é a qualificação desta renda enquanto receita ou faturamento.

⁴⁹⁸ NOGUEIRA, *op. cit.*, 1982. Pg. 20.

⁴⁹⁹ AZEVEDO, *op. cit.*, 1986. Pg. 123.

E sendo os efeitos do negócio jurídico decorrência do próprio ordenamento e não da vontade do sujeito, verificamos que é a conjunção da forma e da causa que levam a ela.

Quando a Constituição prevê a tributação da renda, assim, ela visa qualquer negócio, cujo efeito acarrete juridicamente no auferimento de renda, no conceito jurídico de renda e não econômico.

Daí concluir Heleno Tôrres⁵⁰⁰, com acerto em nossa opinião, que a forma adotada pelo contribuinte vincula a Administração, seja ela definida pelo Direito Privado, ou pelo Direito Tributário, mas nos limites da causa do negócio, de maneira que a Administração poderá sempre conjugar a forma e a causa, para se buscar a manifestação de riqueza tributável.

É nessa linha que também entendia Antônio Sampaio Dória⁵⁰¹, isto é, de que é preciso verificar a compatibilidade lógica entre a forma e o conteúdo do negócio a se justificar a economia fiscal, e afastar, por exemplo, a simulação.

Esta análise de compatibilidade lógica entre forma e conteúdo também serve para afastar a teoria do abuso das formas, calcada, justamente, na prevalência da substância sobre a forma. Isso porque no caso da incompatibilidade entre a forma e o conteúdo não há uma opção entre um e outro, mas sim uma necessária escolha entre a forma jurídica aparente e a forma jurídica real⁵⁰². Não é a forma, apenas, que irá determinar qual o efeito do negócio jurídico, e nem determinar a sua natureza.

Assim, se em um determinado negócio jurídico o contribuinte adota uma forma, que possui causa própria e, portanto, efeitos próprios, é esta a materialidade a ser tributada. Porém, se ele adota uma determinada forma, pretendendo efeitos de outro negócio (causa de outro negócio), são estes efeitos que deverão prevalecer, visto que a forma, como visto acima, não define o negócio sozinha.

É por isso que precisamos ter com cautelas as afirmações de que o princípio da legalidade impede que a forma jurídica seja desconsiderada, se o que a lei almeja é alcançar, justamente, a causa do negócio, que pode ou não estar conjugada à forma, mas não necessariamente com ela se equivale.

Assim, sobre a possibilidade de o contribuinte se valer de formas distintas para alcançar um mesmo efeito socioeconômico, cremos que isto apenas será possível se a

⁵⁰⁰ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 154.

⁵⁰¹ DÓRIA, *op. cit.*, 1971. Pg. 39.

⁵⁰² *Ibidem*. Pg. 77.

respectiva causa concreta comportar mais de uma forma, ou não possuir forma prescrita em lei.

Não se poderia, assim, integralizar bens imóveis a uma sociedade que não tenha qualquer atividade econômica verdadeira, para que se recolha menos tributos na venda futura destes bens, ou para que escape de uma tributação mais gravosa pelo Imposto de Transmissão de Bens Imóveis em uma futura transferência (por meio da transmissão das quotas da sociedade e não dos bens em si). Embora seja tal operação perfeitamente admitida pelo ordenamento (constituição de empresa), é de se verificar que o negócio jurídico da constituição está relacionado com uma série de efeitos jurídicos específicos, voltados a regular a atividade empresarial efetiva. Ao não efetivamente atuar de forma empresarial, mas apenas valer-se da forma para escapar à tributação, evidencia-se um descompasso entre a forma e a causa do negócio, de modo que seria possível buscar qual o efeito jurídico que efetivamente foi perseguido pelas partes. O que se queria com a forma não é o que o ordenamento atribui como efeitos jurídicos para ela. Por outro lado, a causa que se pretendeu, a despeito da forma adotada, foi a da alienação do imóvel pela pessoa física, de forma que os efeitos tributários devem se conformar a esta perspectiva, já que a hipótese de incidência não mirou a forma adotada pelo contribuinte, mas a causa.

O mesmo não ocorreria, por exemplo, em uma situação em que uma empresa controladora vende um estabelecimento para uma empresa controlada, com a finalidade efetiva de continuar e possibilitar suas atividades empresariais. Para a mesma situação, porém, o ordenamento autoriza seja feito o aumento de capital social, cuja causa é, justamente, prover recursos para que a sociedade possa fazer frente às suas necessidades na atividade social. Neste caso, qualquer das duas alternativas deveria ser respeitada pelo Fisco, com os seus respectivos efeitos jurídicos. Gabriel Lacerda Troianelli⁵⁰³ analisou esta exata situação, concluindo em seu parecer que, neste caso, seria cabível uma inversa aplicação da doutrina da substância sobre a forma, de maneira que fosse aplicada à venda realizada os efeitos do aumento de capital social. Não ousamos concluir tão longe, visto que é a forma adotada (em conjunção com a causa) que vincula tanto o particular quanto o Fisco, de maneira que, uma vez adotada a forma da venda, dela serão as consequências a serem observadas.

⁵⁰³ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Pode a Prevalência da Substância sobre a Forma ser Invocada pelo Contribuinte?** in Revista Dialética de Direito Tributário, volume 96. São Paulo: Dialética, 2003.

7.1 – Fatos jurídicos tributáveis

Já mencionamos nos tópicos antecedentes o artigo 116, do Código Tributário Nacional, dando especial atenção ao seu parágrafo único.

Devemos, agora, complementar a análise deste tão controverso dispositivo, com relação aos incisos de seu “caput”.

Com efeito, estabelece este artigo e seus incisos o seguinte:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

(...)

No intenso debate, assim, sobre o conteúdo de seu parágrafo único no contexto da elisão tributária, esquece-se que tal dispositivo possui uma importante função, a nosso ver, de definir o momento da ocorrência do fato gerador tributário (em atendimento ao comando constitucional do artigo 146 da Constituição Federal de 1988).

Assim, o dispositivo faz uma importante diferenciação entre fatos geradores amparados em situação de fato e fatos geradores amparados em situações jurídicas (de direito).

Se a situação for de fato, então o fato gerador será considerado ocorrido, desde o momento em que as circunstâncias materiais para a sua existência estejam presentes. Se a situação for de direito, a partir do momento de sua constituição definitiva, nos termos do direito aplicável.

A referência ao “direito aplicável” é feita de forma congruente, como temos visto até aqui, com as demais disposições do Código Tributário Nacional, que visam preservar os institutos e formas jurídicas do Direito Privado.

Mas seria possível fazer esta diferenciação entre os dois tipos de fatos geradores?

Basta, efetivamente, que circunstâncias materiais de uma determinada situação estejam presentes, para que um determinado tributo seja devido?

Parece-nos que não.

Embora seja possível sim falar em fatos geradores que tenham como base uma ocorrência da realidade social – como, por exemplo, a circulação de mercadorias no ICMS –, entendemos que tal ocorrência deve sempre estar associada a uma situação juridicamente respectiva.

Isto é, não basta uma simples saída física de um bem do estabelecimento para que o ICMS seja devido. É preciso sempre avaliar os aspectos jurídicos relacionados a tal saída, isto é, se efetivamente se trata de uma mercadoria e se efetivamente está havendo uma circulação, no sentido jurídico de transferência de titularidade. É a saída da mercadoria juridicamente considerada.

Assim, também, não basta que determinado dinheiro adentre aos cofres da empresa, é preciso saber a que título jurídico tal entrada está ocorrendo.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba⁵⁰⁴ já ressaltava que a hipótese de incidência do tributo “*não é mero e simples conceito – na acepção filosófica do termo – já que, por definição, é uma manifestação legislativa, é contida num enunciado legal. Não é mero conceito, mas um ‘conceito legal’, isto é, constante de lei, contido numa proposição legislativa*”.

Por esclarecedoras as lições do autor, ainda transcrevemos:

20.6 É, pois, uma categoria jurídica, um ente do mundo do direito. Como descrição hipotética, formulada pela lei, de um fato, é um conceito jurídico-legal, e não um conceito puro e simples.

20.7 Seus aspectos, portanto, não têm natureza ou qualidade diversa. São, também, conceituais, participam da natureza de conceitos legais e como entes jurídicos devem ser entendidos.⁵⁰⁵

Desta forma, em um primeiro momento, entendemos não ser possível se falar em fato gerador baseado em situação exclusivamente de fato. Sempre haverá uma situação de direito subjacente a ele.

⁵⁰⁴ ATALIBA, *op. cit.*, 2004. Pg. 60.

⁵⁰⁵ *Idem.*

O que pode haver é um determinado fato gerador baseado em situação exclusivamente de direito⁵⁰⁶.

Assim, a leitura do artigo 116, do CTN, a nosso ver, deve ser de conjugação entre os seus incisos I e II, e não uma leitura isolada de cada um.

Como já mencionado anteriormente, Amílcar de Araújo Falcão⁵⁰⁷ também ressaltava que o fato gerador é sempre um fato jurídico. O fato gerador não é um fato econômico, ou social. Ele é um fato captado pelo Direito e, portanto, um fato jurídico.

Também nesse sentido, Regina Helena Costa⁵⁰⁸ ressalta a falta de técnica de tal dispositivo, ao tentar distinguir situações de fato das situações jurídicas, quando, em verdade, todas as situações jurídicas consumam-se diante de um fato, também jurídico. Isto é, na visão da hoje Ministra do Superior Tribunal de Justiça, as situações de fato mencionadas pelo dispositivo seriam as oriundas dos fatos jurídicos de natureza civil ou comercial, em que é necessário haver um ato de execução, como seria a maior parte dos fatos geradores (como no exemplo dado por ela da saída do bem do estabelecimento para fins de incidência do ICMS e IPI). Mas a base do fato gerador é, ainda, um fato jurídico (a transmissão da titularidade da mercadoria - circulação, no exemplo).

Outra leitura que nos pareceria aceitável de tal dispositivo seria a de que ele estaria se referindo apenas ao critério temporal da regra-matriz de incidência do tributo, vale dizer, apenas ao momento em se consideraria ocorrido o critério material, sem, contudo, pretender se referir aos pressupostos para verificação do próprio critério material.

Assim, o dispositivo precisaria ser lido no sentido de que seu objetivo seria o de definir o momento de ocorrência do fato gerador, diferenciando aqueles que necessitariam de um ato de execução (como menciona Regina Helena Costa), daqueles que não necessitariam de tal ato de execução.

Roque Antônio Carrazza⁵⁰⁹ aponta que o dispositivo também carece de rigor técnica e se vale de linguagem leiga, pois que o que ocorre é que quando a Lei menciona a hipótese de incidência ela já converte a situação de fato ou situação jurídico em um fato jurídico-tributário, de maneira que as situações de fato, quando contempladas pela Lei, já seriam situações jurídicas.

⁵⁰⁶ FREITAS, *op. cit.*, 2010. Pgs. 454/455.

⁵⁰⁷ FALCÃO, *op. cit.*, 1997. Pgs. 27/31.

⁵⁰⁸ COSTA, *op. cit.*, 2013. Pgs. 199/200.

⁵⁰⁹ CARRAZZA, *op. cit.*, 2010a. Pg. 228.

O professor⁵¹⁰, na mesma linha mencionada por Regina Helena Costa, defende que o dispositivo deve ser lido no sentido de que as situações de fato por ele referidas seriam as situações oriundas de fatos (diríamos, jurídicos) de natureza civil ou comercial, que estariam aptos em si mesmo a gerar obrigações tributárias (propriedade, transmissão imobiliária, doação etc.), ou que necessitariam de um ato de execução para deflagrar os efeitos tributários⁵¹¹.

Sobre tais atos de execução, diríamos que eles seriam relevantes para atender o critério temporal da hipótese de incidência, como forma de verificação do momento da sua ocorrência e surgimento da obrigação tributária, mas a materialidade em si estaria amparada sempre em um fato jurídico, subjacente ao ato de execução concreta.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba⁵¹² já lecionava que o a hipótese de incidência é sempre um fato jurídico, do qual decorem efeitos jurídicos, na esteira do quanto também defendido por Antônio Roberto Sampaio Dória, que bem explicitava que os atos voluntários dos contribuintes não poderiam representar fonte da obrigação tributária, pois que o surgimento de tal obrigação não pode estar condicionado à vontade das partes⁵¹³.

Ainda ressalta Geraldo Ataliba⁵¹⁴ que o fato impositivo é sempre um fato jurígeno, mas que isso não significa seja ele um fato econômico, já que tal categoria de eventos é desconhecida para o Direito.

Também Amílcar Falcão⁵¹⁵, apesar de defender, como visto, uma interpretação econômica do Direito Tributário, chegou a asseverar que o fato gerador é sempre um fato jurídico em sentido estrito, sendo um fato econômico ao qual o Direito atribui relevo jurídico. Alerta ele que o fato gerador não é um fato econômico, político, social ou físicos em si, mas sim, estes fatos considerados pelo Direito, que irá atribuir os efeitos ou qualificações relevantes.

Parece-nos que qualquer leitura que se faça deste dispositivo deve afastar a ideia de que ele poderia se referir a um fato gerador baseado em uma ocorrência não-jurídica, já que tal possibilidade, como mencionado acima, implicaria em assumir que o Direito poderia estar embasado em um elemento extrajurídico.

⁵¹⁰ CARRAZZA, *op. cit.*, 2010a. Pg. 228.

⁵¹¹ *Ibidem*. Pg. 231.

⁵¹² ATALIBA, *op. cit.*, 2004. Pgs. 70/71.

⁵¹³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da Lei Tributária no Tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968. Pgs. 266/267.

⁵¹⁴ ATALIBA, *op. cit.*, 2004. Pg. 71.

⁵¹⁵ FALCÃO, *op. cit.*, 1997. Pg. 29.

Tal possibilidade não se sustenta, a nosso ver, quando considerada, por exemplo, a própria distribuição de competências feita pela Constituição Federal.

Como se sabe, o artigo 145, da Constituição estabelece a competência da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria.

À União também é dada a competência para se instituir contribuições (sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas) e empréstimos compulsórios.

E ao analisarmos os signos elencados em cada uma destas hipóteses de competência tributária, verificamos que o legislador constituinte fez referências a efeitos decorrentes de negócios jurídicos. Estas previsões não podem ser simplesmente ignoradas, visto que elas delimitam a atuação dos Entes Federados no exercício de sua competência, ainda que se adote uma interpretação constitucional baseada em tipos e não conceitos, visto que até mesmo os tipos possuem um núcleo imutável pelo legislador infraconstitucional.

Com efeito, como já ressaltava o saudoso professor Aires Fernandino Barreto, em recente obra, *“faz-se necessário extrair do Texto Supremo as balizas que delimitam os confins de cada tributo, a fim de não incursionar por veredas incorretas e acabar obtendo conclusões que, embora compatíveis com normas infraconstitucionais, discrepem frontalmente da Constituição”*⁵¹⁶.

De fato, alerta o respeitável autor para o perigo de se prosseguir em análise normativa que considere a lei complementar como norma fundamental em matéria tributária (embora ela seja relevante em diversos aspectos), desprezando-se as disposições constitucionais.

E mais do que isso, também na linha de nosso estudo e do que verificamos até este ponto, Aires Barreto⁵¹⁷ ainda ensina que a natureza jurídica de uma atividade é fundamental para identificar a qual tributo ela estará sujeita.

É preciso, portanto, identificar quais as materialidades foram eleitas pelo constituinte, para se verificar exatamente qual o alvo da tributação. Vejamos alguns exemplos mais representativos.

No caso do imposto sobre a renda proventos de qualquer natureza, por exemplo, verifica-se que a Constituição mira um signo econômico, porém juridicizado. Nesse sentido, o artigo 43, do Código Tributário Nacional define renda como produto do

⁵¹⁶ BARRETO, Aires Fernandino. **ISS, IOF e Instituições Financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016. Pg. 01.

⁵¹⁷ *Ibidem*. Pg. 03.

capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e os proventos de qualquer natureza como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Assim, há um conceito jurídico em torno da tributação da renda e, como se sabe, há discussões ferrenhas na doutrina sobre se tal conceito seria constitucional ou não⁵¹⁸.

Não cabe nos limites deste trabalho adentrar as discussões sobre o real conceito de renda para fins de tributação e nem se tal conceito seria constitucional ou não, mas importa fazer destaque ao fato de que a tributação da renda está amparada em uma “realidade” jurídica.

Assim, não é qualquer entrada de valores no patrimônio do contribuinte que será tributado como renda, mas apenas aquela entrada que representar um acréscimo patrimonial. Tal acréscimo patrimonial não deve ser entendido em seu conceito econômico, mas sim jurídico. Neste sentido é que é possível admitir, por exemplo, a tributação de uma determinada quantia que ainda não foi paga ao contribuinte, mas juridicamente já lhe pertence (disponibilidade jurídica).

Nesse sentido, entendemos que a referência feita pelo artigo 43, do CTN, à disponibilidade econômica, tem como objetivo fazer a diferenciação entre a disponibilidade imediata e a disponibilidade mediata, mas em ambos os casos, jurídica. Assim, concordamos com Paulo Ayres Barreto⁵¹⁹, para quem a referência à disponibilidade econômica ou jurídica neste dispositivo é desnecessária, sendo que em todas as situações está-se tratando de um fato jurídico, antecedente da norma individual e concreta.

O mesmo autor ainda esclarece a posição de Ricardo Mariz de Oliveira, no sentido de que tal diferenciação serviria para cobrir situações, por exemplo, não amparadas pelo direito, como a renda auferida ilicitamente, que se enquadraria na disponibilidade econômica mencionada pelo artigo, mas também ressalta a posição de Luciano Amaro, no sentido de que econômica ou jurídica é a disponibilidade da renda e não a origem desta, discordando, portanto, da posição de Ricardo Mariz. A discussão é interessante, mas transborda os limites deste trabalho.

O que se extrai destas considerações é que a tributação da renda mira um efeito jurídico de determinado negócio jurídico. Embora a Constituição não mencione exatamente qual o negócio jurídico específico, é possível depreender que nem todos os

⁵¹⁸ No sentido da existência do conceito constitucional de renda veja-se BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. Dialética: São Paulo, 2001. Pgs. 65/68, com o qual concordamos integralmente.

⁵¹⁹ BARRETO, *op. cit.*, 2001. Pg. 74.

negócios jurídicos originam renda, na acepção jurídica vista acima, do que também se depreende que, se o negócio jurídico não tiver como efeito a geração de renda, não poderá ele ser objeto de tributação. Nesse sentido, vale reiterar a menção ao RE 564.413, julgado pelo Supremo Tribunal Federal, cujas conclusões mais relevantes foram transcritas nos tópicos anteriores.

O mesmo se poderia dizer sobre a tributação de produtos industrializados (IPI). A tributação por este imposto foi recentemente objeto de intensa discussão no Superior Tribunal de Justiça pelos contribuintes que questionavam sua incidência na saída de produtos importados do estabelecimento importador, alegando que não haveria, por parte de tal estabelecimento, qualquer atividade de industrialização a justificar a incidência do imposto.

Com efeito, em 2014, no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.398.721/SC⁵²⁰ o STJ havia decidido que o IPI deve incidir apenas quando há industrialização feita pelo contribuinte e não apenas sobre a mera circulação de um produto. Esta posição foi recentemente alterada no julgamento de Embargos de Divergência nº 1.403.532/SC⁵²¹, em sede de recursos representativos de controvérsias

⁵²⁰ Cujas ementa foi assim editada:

TRIBUNÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR.

A norma do parágrafo único constitui a essência do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados. A teor dela, o tributo não incide sobre o acréscimo embutido em cada um dos estágios da circulação de produtos industrializados. Recai apenas sobre o montante que, na operação tributada, tenha resultado da industrialização, assim considerada qualquer operação que importe na alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, ressalvadas as exceções legais. De outro modo, coincidiriam os fatos geradores do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre circulação de mercadorias.

Conseqüentemente, os incisos I e II do caput são excludentes, salvo se, entre o desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento do importador, o produto tiver sido objeto de uma das formas de industrialização.

Embargos de divergência conhecidos e providos.

(REsp 1398721/SC, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/06/2014, DJe 18/12/2014)

⁵²¹ EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO.

RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS.

9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010).

1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN - que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.

(recursos repetitivos – artigo 543-C, do Código de Processo Civil de 1973), admitindo a incidência do IPI na saída do estabelecimento importador, independentemente de ter havido industrialização sobre tal produto ou não.

O tema ainda será definitivamente decidido pelo Supremo Tribunal Federal, mas a discussão é interessante para evidenciar que as discussões em torno do fato gerador do IPI buscam definir se tal imposto tem como essência a atividade de industrializar um produto, ou operações (quaisquer que sejam) envolvendo produtos que sejam considerados industrializados (em qualquer fase da cadeia). Não se pretende, contudo, a tributação de um negócio jurídico específico, mas sim efeitos materiais que podem decorrer de negócios jurídicos dos mais diversos.

Vale dizer, o IPI incidiria ou sobre uma atividade do contribuinte, ou uma operação de circulação, que podem ter como origem negócios jurídicos dos mais variados (industrialização por encomenda, compra e venda, dação em pagamento etc.).

No âmbito estadual, o imposto sobre transmissão “causa mortis” e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), também é um tributo emblemático que merece análise detida.

2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.

3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.

4. Precedentes: REsp. n. 1.386.686 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; e REsp. n. 1.385.952 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.09.2013. Superado o entendimento contrário veiculado nos EREsp. nº 1.411749-PR, Primeira Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Ari Pargendler, julgado em 11.06.2014; e no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006.

5. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil".

6. Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(EResp 1403532/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2015, DJe 18/12/2015)

A Constituição faz referência expressa à doação ao prever a competência dos Estados para instituir e cobrar o ITCMD. A doação, nos termos do Código Civil atual, é “*o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra*” (artigo 538). O Código Civil de 1916 previa definição muito similar, apenas fazendo referência à necessidade de aceitação da pessoa que recebe os bens ou vantagens (artigo 1.165).

Mas é importante notar que a tributação não incide sobre a doação em si, mas sim sobre a transmissão de bens feita no contexto de uma doação. Ou seja, incide sobre a transmissão gratuita de bens ou direitos, transmissão esta que deve ser entendida na acepção jurídica, enquanto termo técnico a designar a transferência de propriedade.

O ITCMD como é hoje surgiu a partir da ordem constitucional de 1988, já que antes, como se sabe, integrava um imposto de competência dos Estados, que incidia também sobre a transmissão de bens imóveis, tendo sido cindido e dado origem também ao ITBI, que será visto mais à frente. A disciplina do CTN, porém, em seus artigos 35 e seguintes ainda fazem referência ao antigo tributo sobre transmissão de bens imóveis e de direitos.

Curiosamente não foi ainda editada Lei Complementar que trate do fato gerador, base de cálculo e contribuintes do ITCMD, como determina o artigo 146, III, “a”, da Constituição, o que poderia, inclusive, levantar questionamentos quanto à legitimidade do imposto hoje exigido pelos Estados, sendo certo, a nosso ver, que o CTN não mais possui força normativa para regular este imposto, já que destinado a tratar do antigo tributo, como mencionado acima.

Enfim, o que devemos atentar, neste ponto, é que, muito embora a Constituição faça referência à doação, que constitui negócio jurídico típico, ela busca, na verdade, a demonstração de riqueza que advém de tal negócio e não o negócio em si. Tributa-se, assim, a transmissão realizada na doação e não a doação em si. A linha é tênue, visto que a essência deste negócio jurídico é exatamente a transmissão. A transmissão integra o objeto do contrato de doação.

A referência à doação, ou a situação “*causa mortis*”, visam apenas identificar e especificar qual tipo de transmissão de bens e direitos estará sujeita ao imposto, mas não visam especificar a tributação de um negócio jurídico em si considerado. Tanto é assim que a base de cálculo de tal tributo, que confirma a sua materialidade, é o valor dos bens transmitidos, de maneira que o imposto não onera a realização do negócio jurídico em si,

mas sim a riqueza econômica que pode estar envolvida no negócio. Se a pessoa firmar um contrato de doação, doando um bem sem valor econômico, não haverá tributação, a evidenciar que o imposto não incide sobre a existência ou não do contrato, mas sim sobre uma transmissão que pode ser objeto de contratos desta natureza.

Isto não quer dizer, porém, que o negócio jurídico da doação seja irrelevante para fins da tributação. Muito pelo contrário, apenas em se verificando a existência efetiva do negócio jurídico da doação é que o ITCMD poderá ser cobrado.

Outro relevante exemplo a ser analisado é o imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), que incide, primordialmente, sobre a circulação de mercadorias, assim entendida como sendo a transferência de titularidade destes bens.

Como bem explica Roque Antonio Carrazza⁵²² “a Constituição não prevê a tributação de mercadorias por meio de ICMS, mas, sim, a tributação das “operações relativas à circulação de mercadorias”, isto é, das operações que têm mercadorias por objeto”. Sobre tais operações, ensina o autor que:

Para que um ato jurídico configure uma operação mercantil é mister que:
a) seja regido pelo direito comercial; b) venha praticado num contexto de atividades empresariais; c) tenha por finalidade, pelo menos em linha de princípio, o lucro (resultados econômicos positivos); e d) tenha por objeto uma mercadoria⁵²³.

Embora a Constituição tenha pretendido tributar os efeitos de um negócio jurídico – operação mercantil – não fez ela referência a um negócio específico ou tipificado, do que depreendemos que qualquer negócio jurídico em que se verifiquem os requisitos mencionados acima estaria sujeito à tributação pelo ICMS.

É justamente por isso que não apenas a venda de mercadorias atrai a tributação por este imposto, mas também a circulação de mercadorias em razão, por exemplo, de uma incorporação empresarial, em que o estoque de uma pessoa jurídica é transferido para outra faria incidir o tributo.

Não há tributação de um negócio jurídico específico, diferentemente do que ocorria na Constituição de 1946, que previa o Imposto sobre Vendas e Consignações

⁵²² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2015. Pg. 45.

⁵²³ *Ibidem*. Pg. 46.

(IVC), que posteriormente “transformou-se” no ICM, que por seu turno “transformou-se” no ICMS atual⁵²⁴.

Com efeito, o IVC incidia especificamente sobre um negócio jurídico típico, qual seja a venda (artigo 1.122, do Código Civil de 1916), sendo que a consignação, não regulada no Código Civil de 1916, era considerada cláusula especial do contrato de compra e venda. Hoje, o contrato estimatório previsto nos artigos 534 a 537 do Código Civil, tipifica este tipo de negócio jurídico.

No âmbito da competência dos Municípios, o chamado imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI), traz mais algumas complicações à nossa análise, assim como ocorre com o ITCMD, visto serem impostos semelhantes, apenas se diferenciando pela natureza jurídica da transmissão e do tipo de bens transmitidos e que, aliás, faziam parte da competência dos Estados antes da atual ordem constitucional, como visto acima.

Para o ITBI, porém, não há menção a um negócio jurídico específico, como ocorre no ITCMD em relação à doação. Muito pelo contrário, a própria Constituição faz referência a transmissões realizadas “a qualquer título”, contanto que de forma onerosa.

Assim, não há um negócio jurídico único que esteja sujeito a este imposto, motivo pelo qual ele pode incidir sobre uma compra e venda simples de imóvel e também sobre a transmissão do bem em razão de sua contribuição em integralização de capital de uma pessoa jurídica (que se não possuir atividade principal relacionada com a área imobiliária estará abrigada pela imunidade), dentre tantas outras situações.

E como último exemplo, temos o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), que incide sobre serviços.

O saudoso Aires Fernandino Barreto⁵²⁵ com brilhantismo definiu o conceito jurídico de serviço como sendo “*a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial*”.

Ocorre que, a par desta definição da prestação de serviços tributável, também se verifica que, no atual Código Civil (artigo 593 e seguintes) e no Código Civil de 1916 (sob a denominação de locação de serviços, regulado pelos artigos 1.216 e seguintes), a prestação de serviços é um contrato específico e típico, mediante o qual “*toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante*

⁵²⁴ CARRAZZA, *op. cit.*, 2015. Pg. 44.

⁵²⁵ BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2009a. Pgs. 239/246.

retribuição” (artigo 593 do atual Código Civil e redação similar no artigo 1.216 do seu predecessor).

À primeira vista pareceria que esta seria uma situação na qual a Constituição pretendeu tributar um negócio jurídico específico.

Ocorre que, assim como acontece no ITCMD, entendemos que a Constituição não faz referência ao contrato típico de prestação de serviços, mas sim ao seu objeto, qual seja, o serviço prestado.

O signo tributável é o serviço de qualquer natureza, sendo que a prestação é apenas o verbo que compõe o critério material do antecedente da regra-matriz de incidência deste tributo.

No entanto, novamente é preciso verificar que o pressuposto da existência do negócio jurídico, do qual seja objeto o serviço, é essencial para a incidência do ISS, já que, sem o negócio jurídico, não há que se falar em objeto e, portanto, não há tributação.

Disto verificamos ser acertada a constatação de Aires Barreto⁵²⁶: “*a Constituição só arrolou arquétipos evidenciadores de riqueza. É incompatível com a estrutura sistêmica constitucional a tributação de outras categorias de eventos*”.

Conclui-se, portanto, que embora a Constituição Federal não tenha elencado negócios específicos a serem tributados, fez ela referência aos efeitos ou objetos de negócios jurídicos, do que depreendemos que, para que a tributação seja possível, é preciso que o negócio jurídico subjacente se verifique.

E para saber se o negócio jurídico subsiste, é preciso sempre, como visto, conjugar a sua forma e a sua causa.

A forma jurídica, portanto, não é totalmente irrelevante para a tributação, como muitos podem defender, visto que, é da conjugação da forma e a causa jurídica que se identifica a natureza (e tipo, a depender do caso) do negócio jurídico, do que será possível extrair quais os efeitos jurídicos atribuídos a tal negócio pelo ordenamento, a se verificar qual a tributação aplicável.

Um negócio jurídico que não tem o condão de transmitir a propriedade de um determinado bem, por exemplo, e que tenha sido exercido e externado pelas partes de acordo com a forma exigida pelo ordenamento, e adotando as partes todos os seus efeitos, não poderá justificar a cobrança do ICMS, por exemplo.

⁵²⁶ BARRETO, A., *op. cit.*, 2016. Pg. 5.

Pretender, assim, desconsiderar a forma do negócio jurídico, acaba, em verdade, por impossibilitar a sua correta classificação e, assim, impossibilita a verificação da própria tributação aplicável.

O negócio, como já visto acima, não pode ser qualificado exclusivamente a partir de sua causa ou de sua substância. A forma possui relevante papel na definição de sua natureza e no enquadramento do tipo, se for o caso.

Um determinado negócio que não atenda a forma exigida pelo tipo, assim, não estará apto a emanar os efeitos atribuídos pelo ordenamento a tal negócio jurídico. E em não produzindo os efeitos que lhe seriam próprios, não haverá manifestação da materialidade tributável previsto pela Constituição.

Isso se mostra ainda mais evidente quando consideramos os exemplos de tributos acima (e também nos demais tributos aqui não expressamente tratados), que por vezes tomam como base um negócio jurídico tipificado (prestação de serviços, doação, transmissão de propriedade de bens imóveis etc.), tornando ainda mais relevante a verificação da forma do negócio para o enquadramento dos tipos negociais.

E é importante notar, também em conclusão ao quanto visto nos tópicos anteriores, que o fato de a legislação tributária não poder alterar conceitos utilizados pela Constituição na distribuição da competência tributária, também torna impossível que esta legislação simplesmente dispense determinada formalidade necessária para que o negócio jurídico seja enquadrado no tipo e emane os efeitos que lhe são próprios, ainda que seja possível atribuir efeitos tributários próprios a determinados negócios jurídicos.

A exemplo, citamos acórdão do Plenário do Supremo Tribunal Federal, que ao analisar a possibilidade de cobrança do ITBI, afastou tal exação por não ter se configurado o seu fato gerador, para o qual, necessariamente, deve ser observada a formalidade de registro de escritura em cartório de registro de imóveis, declarando, assim, a inconstitucionalidade de Lei estadual que pretendia cobrar o imposto (que à época estava sob competência estadual, como mencionado acima) sobre a mera formalização de compromisso de compra e venda:

FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS A ELE RELATIVOS. COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA. - o compromisso de compra e venda, no sistema jurídico brasileiro, não transmite direitos reais nem configura cessão de direitos à aquisição deles, razão por que é

inconstitucional a lei que o tenha como fato gerador de imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos. representação julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade do inciso i do parágrafo único do artigo 114 da lei 7730, de 30 de outubro de 1973, do Estado de Goiás.

(Rpm 1121, Relator: Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/1983, DJ 13-04-1984)

Referido precedente é ainda observado atualmente pelo Supremo Tribunal Federal, que mantém sua posição de vedar a exigência do imposto sem que tenha sido observada a forma exigida para a transmissão da propriedade imobiliária:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO INTERVIVOS DE BENS IMÓVEIS. ITBI. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA. REGISTRO DO IMÓVEL.

1. Está assente na Corte o entendimento de que o fato gerador do ITBI somente ocorre com a transferência efetiva da propriedade imobiliária, ou seja, mediante o registro no cartório competente. Precedentes.

2. Agravo regimental não provido.

(AI 764432 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 08/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-231)

A forma, portanto, é elemento essencial na análise da tributação aplicável ao negócio jurídico, visto que dela se poderá verificar qual a natureza do negócio e, ainda mais, se os efeitos jurídicos atribuídos pelo ordenamento serão verificados, justificando a tributação, que, como visto acima, possui como base não a existência do negócio jurídico em si, mas sim o seu objeto ou os efeitos dele decorrentes.

7.2 – Capacidade contributiva e legalidade e sua força normativa

Já mencionamos no Capítulo 2 deste trabalho a existência da corrente doutrinária que defende a chamada eficácia ativa do princípio da capacidade contributiva,

que tem como grande representante Marco Aurélio Greco⁵²⁷. Este entendimento cria a dualidade de visão em relação à interpretação acerca do planejamento tributário, representando uma corrente que defende a visão solidária do planejamento, e que em razão do interesse social pretenderia tributar toda e qualquer manifestação de riqueza referente a um determinado negócio jurídico, em oposição a uma corrente que pode ser denominada como liberal, que defende a primazia das decisões lícitas voltadas à economia de tributos tomadas pelos contribuintes, em prestígio à liberdade negocial, segurança jurídica e legalidade, apenas sendo possível a tributação da materialidade tributável prevista em Lei e apenas na medida em que verificadas nos atos praticados pelos contribuintes⁵²⁸.

Mas como se pode perceber, a própria interpretação acerca dos princípios constitucionais não é unívoca e comporta diversas visões. Não por outro motivo um relevante fundamento para a doutrina de Marco Aurélio, como já mencionamos, é a eficácia positiva da capacidade contributiva, que, para outros doutrinadores⁵²⁹, não teria o condão de justificar a tributação nos moldes em que defendido por aquele autor.

Nossa análise pretende trazer uma outra perspectiva, baseada no que expusemos no Capítulo 2 deste estudo, no qual verificamos a existência de princípios e de regras relacionados com a capacidade contributiva e com a legalidade na nossa Constituição e as consequências desta constatação.

Lá verificamos, em relação à legalidade, que é possível depreender do texto constitucional um princípio, que visa atingir um estado ideal de coisas, com forte ligação com a segurança jurídica, e, também, uma regra, especificamente voltada ao Direito Tributário e plasmada no seu artigo 150. Esta constatação é relevante pois a força normativa de cada uma destas manifestações da legalidade, como vimos, é diferente.

Em relação à capacidade contributiva, vimos que ela também pode ser encontrada enquanto princípio e enquanto regra em nosso ordenamento, mas que não são exatamente idênticos.

A acepção principiológica da capacidade contributiva é verificada implicitamente da Constituição, como sendo a busca pela tributação de forma justa e que onere apenas aqueles que efetivamente denotem signos de riqueza e estejam aptos a contribuir com a sociedade.

⁵²⁷ GRECO, *op. cit.*, 2011. *Passim*.

⁵²⁸ BOZZA, *op. cit.*, 2015. Pgs. 253/273.

⁵²⁹ A exemplo, também como já citado, BARRETO. P., *op. cit.*, 2016. Pg. 178.

Na capacidade contributiva enquanto regra é ela direcionada para que o legislador eleja fatos econômicos, que efetivamente retratem a grandeza da materialidade praticada pelo contribuinte e, também, que se adeque à repartição de competência tributária do Ente Federado. Ou seja, é voltada para que o legislador edite normas tributárias que tenham como fato gerador um fato jurídico atribuído pela Constituição ao seu respectivo Ente Tributante e que a base de cálculo eleita seja própria para medir a grandeza econômica apta a ser onerada pelo tributo.

A capacidade contributiva enquanto regra, portanto, não está voltada a qualquer intérprete ou operador do Direito, mas é direcionada exclusivamente ao Legislativo, como já tratado no capítulo próprio sobre o tema.

Ela não tem o mesmo sentido da regra relativa à legalidade, esta sim destinada a todos os intérpretes do Direito e, em especial, à Administração Tributária.

Não tendo o mesmo destinatário e nem o mesmo sentido, estas regras não se confrontam. Os princípios de cada um destes institutos (legalidade e capacidade contributiva) porém, podem se conflitar, como corriqueiramente se conflitam, e como resta evidenciado pela celeuma instalada em nossa doutrina sobre o tema. Com efeito, em sendo princípios, carregados de valor, estão sujeitos à análise subjetiva do intérprete, que ora pode prestigiar a segurança jurídica e dar relevo ao Princípio da Legalidade, ou ora pode adotar visão solidária, que dê relevo ao Princípio da Capacidade Contributiva a justificar a tributação de forma mais extensiva.

O que ocorre é que qualquer que seja o grau de eficácia ativa do Princípio da Capacidade Contributiva não poderá ele se sobrepor à regra expressamente plasmada pela Constituição, em relação à legalidade.

Como visto, o limite objetivo da legalidade no Direito Tributário impede que se cobre ou aumente tributos sem lei que o estabeleça (artigo 150, inciso I). Esta regra tem como destinatário tanto o Legislativo de cada Ente, quanto aos demais Poderes, pois que a atividade de exigir o tributo cabe ao Executivo, sujeito à revisão do Judiciário.

Em sendo uma regra expressa, ela não pode ter sua aplicação afastada pelos princípios⁵³⁰, no que as lições de Paulo Ayres Barreto⁵³¹ novamente são aplicáveis, ao ensinar que *“não raro, o ente político, ao criar o tributo no plano legal com base na competência constitucionalmente outorgada, não esgota os limites existentes à sua atuação. A competência impositiva não é exercida em sua plenitude”*.

⁵³⁰ ÁVILA, *op. cit.*, 2004. Pg. 67 e ÁVILA, *op. cit.*, 2008. Pg. 74.

⁵³¹ BARRETO, P., *op. cit.*, 2016. Pgs. 179/180.

A consequência desta constatação é que, se a regra objetiva impede a cobrança de tributo sem lei que assim estabeleça, e se o legislador não necessariamente elenca todos os signos tributáveis possíveis dentro do raio da competência constitucional a ele atribuída, não pode o intérprete, com base no Princípio da Capacidade Contributiva, simplesmente sobrepor-se à regra e pretender exigir tributo em situação que a lei não previu sua incidência.

Prosseguindo, Paulo Ayres⁵³², em complemento ao raciocínio aqui exposto, ainda ensina que “*o legislador, em matéria tributária, ao exercer sua função legiferante, não esgota todas as possibilidades de alcançar fatos reveladores de capacidade contributiva, de um lado, e estabelece tratamentos tributários díspares para manifestações de capacidade contributivas que, sob certa perspectiva, podem ser tidas por equivalentes*”, a justificar que a não previsão de determinada hipótese de incidência pela lei não é fundamento para que a Autoridade Administrativa suplete tal lacuna e pretenda, com base na capacidade contributiva, exigir o tributo e a constatar que é justamente a existência destas lacunas de competência que torna a elisão tributária possível, por meio do planejamento tributário.

Esta conclusão é importante ao nosso estudo para identificarmos os limites no lançamento tributário frente à forma do negócio jurídico, mas deve ser complementada.

Como vimos no item 2.3 de nosso estudo, Marco Aurélio Greco⁵³³ lança questionamento sobre o real objeto da tributação, isto é “*se a previsão legal está qualificando o nome do contrato ou o perfil do contrato*”. Indaga se quando a legislação faz referência a “compra e venda” estaria querendo ela alcançar o contrato de compra e venda ou a manifestação de capacidade contributiva que advém de um negócio jurídico de compra e venda.

A pergunta é pertinente e foi justamente ela que motivou a análise feita no item 7.1 acima, na qual verificamos que a Constituição e a legislação complementar permitem a tributação sempre de efeitos ou objetos de negócios jurídicos, sem que se faça referência a um negócio jurídico especificamente.

A verificação de qual negócio jurídico pode ensejar (dar azo à tributação e não ser o objeto da tributação) é feita pela verificação dos efeitos jurídicos atribuídos pela legislação a determinado negócio jurídico, o que é feito pela conjugação da forma com a causa de tal negócio.

⁵³² BARRETO, P., *op. cit.*, 2016. Pg.181.

⁵³³ GRECO, *op. cit.*, 2011. Pg. 341.

Em resposta à indagação de Marco Aurélio, verificamos que uma análise da eficácia da capacidade contributiva a partir do objeto da tributação não se justifica, pois que a tributação tem como objeto sempre uma manifestação de riqueza decorrente de negócios jurídicos e não os próprios negócios jurídicos.

Se contrário fosse, isto é, se a tributação almejasse o negócio jurídico em si, seria possível sim fazer uma análise acerca de se a tributação deve se limitar ao *nomen iuris* de tal negócio ou um eventual tipo de negócio, ou a manifestação de riqueza deles decorrentes e poderiam ser, eventualmente, verificados em outros negócios jurídicos, possibilitando uma tributação destes outros negócios jurídicos. Mais do que isso, a nosso ver, tal conclusão esbarra necessariamente na limitação de tributação por analogia prevista pelo Código Tributário Nacional.

No entanto, analisando-se a distribuição de competências feita pela Constituição, verifica-se que a própria Carta Magna pretende tributar manifestações de capacidade contributiva e não um determinado tipo de negócio.

E em sendo assim, não se pode querer utilizar a capacidade contributiva como fundamento para pretender alcançar signos de riqueza não previstos pela Constituição.

No plano legal, temos também a considerar que a Lei deverá sempre observar os limites constitucionais, de maneira que não pode pretender tributar uma manifestação de capacidade contributiva não prevista pela Constituição.

Por outro lado, e ainda em relação à indagação de Marco Aurélio, é sim possível que a lei se refira à “compra e venda”, querendo atingir a manifestação de capacidade contributiva que advém de tal negócio jurídico. Embora não seja tal norma de melhor técnica legislativa, não se pode descartar a possibilidade de existência de normas com este sentido.

No entanto, diversas são as manifestações de capacidade contributiva que podem decorrer de um determinado negócio jurídico, mas, como visto, apenas algumas delas foram eleitas pela Constituição e, ainda, apenas algumas delas são efetivamente captadas pela legislação infraconstitucional, no exercício da competência tributária pelo Ente Tributante.

Assim, entendemos que a norma que não especificar exatamente qual a manifestação de capacidade contributiva está sendo tributada será inconstitucional, justamente, por não atender à regra da capacidade contributiva prevista na Constituição, como vimos acima e no Capítulo 2 deste estudo.

Mais do que isso, a legalidade estrita também marcará a norma como inconstitucional, por não conter todos os elementos necessários para a aplicação da regra-matriz de incidência do tributo.

Desta forma, considerando que (i) os fatos jurídicos tributáveis não são negócios jurídicos em si, mas sim alguns de seus efeitos ou objetos; (ii) que a lei deve prever de forma expressa todos os elementos da regra-matriz de incidência do tributo; e que (iii) o limite objetivo da capacidade contributiva exige que o legislador eleja fatos jurídicos que efetivamente representem a capacidade tributária e efetivamente mensurem tal capacidade e representem e confirmem o critério material do tributo, entendemos que a norma que não atende a tais parâmetros será inconstitucional e não poderá fundamentar a exigência de tributo, especialmente considerando que tal tributação necessitaria do emprego da analogia para ser aplicada, o que é vedado em nosso ordenamento.

A conclusão da análise deste tópico é a de que a capacidade contributiva não pode se sobrepor à legalidade para fins de tributação, em razão da força normativa distinta destas duas normas (capacidade contributiva enquanto princípio x legalidade enquanto regra), de forma que não havendo a previsão de tributação de determinado fato jurídico pela lei, não poderá a capacidade contributiva querer alcançar tal fato, desconsiderando a forma e a causa do negócio jurídico, que, conjugados, emanam determinados efeitos que serão ou não captados pela legislação à luz da Constituição.

7.3 – Alternativas postas pela legislação ao contribuinte

O professor espanhol Jose Larraz⁵³⁴, já em 1952, identificara no ordenamento espanhol a existência de alternativas expressas e implícitas dadas pela legislação tributária aos contribuintes. Analisando, por exemplo, previsões expressas na legislação sobre tributação de pessoas jurídicas que variavam de acordo com o capital social da empresa, ou mesmo a existência de alternativas implícitas como isenções do imposto sobre a renda que se aplicam de acordo com a antiguidade da aquisição do bem, o professor espanhol apontava que a eleição pelo contribuinte destes diversos caminhos enquadrar-se-ia na chamada “economia de opção”, sendo qualquer destas alternativas legítima.

⁵³⁴ LARRAZ, *op. cit.*, 1952. Pgs. 62/63.

Não haveria, portanto, que se falar em fraude à lei ou simulação, se o contribuinte adota um determinado caminho dado pela legislação, efetivamente realizando o negócio e aceitando todos os seus efeitos jurídicos.

No Brasil, a mesma situação de diversidade de alternativas colocadas pela própria legislação tributária se verifica, no que coloca em questionamento o posicionamento da Administração no sentido de sempre pretender identificar a materialidade que represente uma tributação mais gravosa.

É dizer, a própria legislação tributária permite que o contribuinte alcance efeitos econômicos pretendidos por meio de caminhos diversos, adotados especialmente a partir de uma jurídica específica.

Vejamos alguns exemplos.

A legislação do imposto de renda (Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, artigo 39) prevê isenção do imposto sobre o ganho de capital apurado pela pessoa física na venda de um imóvel, se o produto de tal venda for integral ou parcialmente utilizado na aquisição de novo imóvel residencial, revelando ao contribuinte, portanto, uma clara opção quanto ao melhor momento da venda de seu imóvel e quanto ao uso do produto de tal venda.

A interpretação dada pelas próprias Autoridades Administrativas quanto a este benefício vem carregada de forte formalismo, como se evidencia da leitura da Instrução Normativa SRF nº 599/2005, que regulamento a Lei mencionada acima. A Receita Federal em sua interpretação e regulamentação sobre o benefício em questão prevê a sua aplicação apenas para imóveis adquiridos posteriormente à venda do imóvel original. Embora tal limitação esteja sendo questionada pelos contribuintes perante o Poder Judiciário, visto não estar ela prevista pela Lei, ela evidencia que também as Autoridades Fiscais se valem do formalismo e exigem a sua observância em determinadas situações.

Com efeito, a venda feita um dia depois da aquisição da casa, com o uso integral do produto da venda para pagamento do novo imóvel é materialmente equivalente à venda realizada um dia antes da aquisição. A materialidade ou substância do ato a se observar deveria ser o uso ou não do produto na venda para pagamento do novo imóvel residencial e, no entanto, a Receita Federal exige observância formal, apenas autorizando o uso do benefício se o contrato de venda for anterior ao contrato de compra.

Ainda no campo do imposto de renda, os Fundos de Investimento regulamentados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) gozam de um regime de

tributação diferenciado. A Instrução Normativa RFB nº 1.585, de 31 de agosto de 2015, por exemplo, prevê em seu artigo 14 a isenção do imposto de renda sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos pelas carteiras dos fundos de investimento, de forma a incentivar o uso deste instrumento. Também para investidores estrangeiros (não residentes em países de tributação favorecida) que optem por investir no país por meio dos diversos tipos de fundos, a mesma Instrução Normativa, em seu artigo 95 prevê isenção do imposto de renda sobre a alienação, rendimentos e resgate de cotas (atendidas determinadas condições)⁵³⁵.

Estes fundos, portanto, representam atrativa alternativa para investimentos no país, fornecendo uma tributação reduzida se atendidas as condições formais exigidas pela legislação.

É bem verdade que há diversas exigências regulamentares para o funcionamento dos fundos de investimento, mas tais exigências estão relacionadas com o controle pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Também é verdade que há um custo que pode ser elevado na constituição e manutenção dos fundos, o que também não é uma questão tributária e sim comercial.

Em termos jurídico-tributários, assim, o que a legislação fornece ao contribuinte é uma possibilidade de realizar investimentos e de realizar alienações sem a tributação pelo ganho de capital.

Não há, materialmente, grandes diferenças entre o investimento direto por um contribuinte, que decide vender sua participação em uma empresa, quando então será tributado pelo ganho de capital, daquele que decide constituir um fundo de investimento, por meio do qual então realizará a alienação e poderá usufruir da isenção na alienação feita pelo fundo.

O contribuinte, portanto, possui um claro incentivo dado pela própria legislação tributária para que ele usufrua da tributação menos onerosa, por adotar uma forma específica em busca de um mesmo resultado econômico.

E ainda especificamente no caso dos fundos de investimento é importante ainda notar que sequer há problema relacionado com a causa do negócio jurídico de sua constituição, visto que a sua própria existência está relacionada com a realização de investimentos e alienações subsequentes. A comparação de tributações, portanto, é entre dois negócios jurídicos com causas (concretas) muito semelhantes, se não iguais, mas

⁵³⁵ Amparada na Lei nº 11.312, de 27 de junho de 2006.

formas distintas (alienação normal e alienação por meio de um fundo de investimento, em ambos os casos, objetivando lucro na venda).

Outro exemplo, também no campo do imposto de renda, é a tributação regressiva de aplicações financeiras, prevista pela Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. A alíquota do imposto de renda na fonte aplicável às aplicações financeiras de renda fixa, assim, varia de acordo com o prazo de tais aplicações, variando de 22,5% a 15%. Assim, pela simples adoção pelo contribuinte de uma aplicação de um prazo maior, terá ele uma tributação menor. Aguardando ele apenas um dia, por exemplo, optando por uma aplicação com prazo de 721 dias, ao invés de 720 dias, o contribuinte poderá reduzir a alíquota de 17,5% para 15%.

Outras tantas alternativas são dadas pela legislação, com isenções, reduções de alíquotas e regimes especiais, não apenas possibilitando uma tributação menos onerosa como, em muitos casos, exercendo verdadeira indução sobre o contribuinte para que ele adote um determinado comportamento, beneficiado pela menor tributação⁵³⁶. É paradoxal, portanto, a posição da Administração Tributária que em muitos casos pretende desconsiderar um determinado negócio jurídico adotado pelo contribuinte e no qual a tributação foi reduzida, quando é o próprio ordenamento que coloca estas diferentes formas à disposição do contribuinte.

É bem verdade que nem todas as situações de análise serão totalmente legítimas, e também nem em todas as situações os contribuintes adotarão a postura mais transparente e correta possível. Também é verdade que há diversos outros fatores que devem ser considerados nas operações feitas pelos contribuintes, mas as considerações acima demonstram que, por vezes, a realização pelo contribuinte de um negócio jurídico menos oneroso em termos tributários não apenas é autorizada pela legislação, como é incentivada por ela.

7.4 – Conjugação entre forma, causa e substância

Precisamos, agora, conjugar todas as constatações vistas acima e as análises feitas até aqui acerca da forma, da causa e da substância, na busca do equilíbrio entre estes

⁵³⁶ Sobre a função indutora das normas tributárias, cujo tema não está englobado em nosso estudo, mas é de relevância inegável, importante obra de referência a ser citada é a de SCHOUERI, *op. cit.*, 2005.

três institutos, a fim de verificarmos qual o real papel da forma do negócio jurídico e a sua relevância para o lançamento tributário.

Vimos anteriormente que a aparente dicotomia entre forma e substância não se mostra cientificamente precisa, pois que a forma e a substância de um determinado negócio, na verdade, são complementos de uma mesma realidade. O Direito é forma em sua essência e a exigência de uma forma específica para externar a vontade e formalizar a sua declaração tem como propósito dar a própria existência ao negócio jurídico, do que não pode se dissociar de sua substância⁵³⁷.

Toda forma possui uma substância que lhe é intrínseca e toda substância está amparada em uma forma, em termos jurídicos. E esta relação íntima entre forma e substância é também o que justifica a sua relação com a causa do negócio jurídico.

A conjugação entre a forma jurídica do negócio e a sua causa é o que dá validade ao negócio, ainda que ele resulte em uma tributação menos gravosa, ou ainda que a sua realização tenha sido amparada em motivos exclusivamente fiscais. Como ensina Antonio Buxadé⁵³⁸:

Em cualquier caso, resulta evidente que, cuando el supuesto negocio indirecto sea un negocio com causa real y válida y al que las partes acuden simplemente porque el negocio típico no puede abarcar los motivos que se pretenden lograr, la Administración tributaria tiene que aceptar tales negocios aunque la búsqueda de esos fines económicos se guie por motivos de ahorro fiscal⁵³⁹.

E nesse sentido é importante rememorarmos as lições acerca da inter-relação entre o Direito Civil e o Direito Tributário, em que vimos a forte dependência do último no primeiro, que, a despeito de possuir institutos, princípios e normas próprias, podendo empregar efeitos e regimes jurídicos diferentes a institutos e formas de Direito Privado, deve observar, em normas gerais e acaso não haja previsão específica, a disciplina dada por aquele ramo do Direito.

⁵³⁷ PEDROCHE, *op. cit.*, 2004. Pg. 13/17.

⁵³⁸ BUXADÉ, *op. cit.*, 2007. Pgs. 205.

⁵³⁹ Em tradução livre: Em qualquer caso, resta evidente que, quando o suposto negócio indireto for um negócio com causa real e válida e ao qual as partes se socorrem simplesmente porque o negócio típico não atende os motivos que elas pretendem alcançar, a Administração Tributária deve aceitar tais negócios ainda que o propósito econômico seja orientado por razões de economia fiscal.

Nesse sentido, também ensina Buxadé⁵⁴⁰, em sintonia com a doutrina brasileira já citada no tópico sobre o tema:

La solución al mismo exige recordar que la autonomía del Derecho Tributario sólo significa que éste no está obligado a respetar la regulación que el Derecho privado hace de las distintas figuras negociales. Esto no quiere decir que en ausencia de una regulación propia con relación a un negocio jurídico en concreto, éste se ha de gravar de acuerdo con los valores y principios que conforman el Derecho Tributario en su conjunto. Significa, tan sólo, que en estos casos hay que acudir primero al Derecho privado para averiguar ante qué negocio en concreto nos encontramos. En ausencia de una regulación específica, la autonomía de la voluntad no tiene pues más límite que el uso adecuado de las distintas fórmulas negociales⁵⁴¹.

E é nesta mesma linha de raciocínio que Heleno Taveira Tôres⁵⁴² identifica que o princípio da liberdade de formas do Direito Privado vincula a atividade do Fisco que deve observar tal princípio, respeitando as formas adotadas pelo contribuinte quando o tipo da norma tributária remeter ao Direito Privado, o que, como vimos, é o que faz a Constituição Federal ao estabelecer as competências impositivas de cada Ente.

Ainda segundo as lições deste professor da Universidade de São Paulo, com as quais não podemos deixar de concordar à luz do que verificamos até este ponto do nosso trabalho, a conjugação da forma com a causa do negócio jurídico torna-o de observância obrigatória pelo Estado na análise da tributação aplicável⁵⁴³.

Tal conclusão poderia ser extraída, por exemplo, do artigo 118 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

⁵⁴⁰ BUXADÉ, *op. cit.*, 2007. Pgs. 331.

⁵⁴¹ Em tradução livre: A solução ao mesmo exige recordar que a autonomia do Direito Tributário só significa que este não está obrigado a respeitar a regulação que o Direito Privado faz sobre as diversas figuras negociais. Isto não quer dizer que na ausência de uma regulação própria com relação a um negócio jurídico concreto, ele deverá ser gravado de acordo com os valores e princípio que conforma o Direito Tributário em seu conjunto. Significa apenas que nestes casos é preciso primeiro recorrer ao Direito privado para averiguar diante de qual negócio concreto nos encontramos. Na ausência de regulação específica, a autonomia da vontade não tem outro limite que não o uso adequado das distintas formas negociais.

⁵⁴² TÔRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 153.

⁵⁴³ *Ibidem*. Pgs. 152/153.

- I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
- II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Aponta Heleno Tôrres, assim, que tal dispositivo contribui para a conclusão acima mencionada ao estabelecer a interpretação do fato gerador abstraída (i) da validade jurídica dos atos praticados; (ii) da natureza do seu objeto e dos seus efeitos; (iii) e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. Tal dispositivo seria de todo coerente, pois, em relação à validade dos atos, o Direito Tributário apenas colhe o fato tributário como mero “evento”, não importando a validade ou licitude para fins do Direito Privado (ou mesmo Penal e qualquer outro ramo). Em relação à natureza do objeto e de seus efeitos esta seria de fato irrelevante para identificar e individualizar o ato, já que tal análise deve ser feita a partir da forma e da causa do negócio jurídico. Finalmente, em relação aos efeitos dos fatos ocorridos, estes não se prestariam como hipótese de incidência da norma, visto que apenas a forma e a causa adotadas se prestariam a tal função⁵⁴⁴.

Em relação a este último ponto, temos ainda a considerar que uma interpretação também possível do artigo 118 do CTN é o de que os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos são irrelevantes para a interpretação do fato gerador, pois que tal dispositivo visa alcançar os efeitos jurídicos pressupostos de um determinado fato, independentemente de tais efeitos terem efetivamente ocorrido ou se verificado.

Amílcar Falcão⁵⁴⁵ ainda assevera que “*ainda que o negócio, fato ou ato jurídico, através do qual se apresente o fato gerador, seja nulo de pleno direito, ou anulável, essa circunstância é irrelevante para o direito tributário e não impede que sejam cobrados os tributos respectivos*”. Concordamos que a anulabilidade do negócio, não deve necessariamente impedir a aplicação dos efeitos tributários, mas entendemos que a nulidade não pode ser completamente desconsiderada pelo Direito Tributário.

De fato, em sendo nulo o negócio jurídico ele não existe para fins jurídicos, no que se incluem os fins tributários. Tanto assim que o artigo 118 ora em análise excepciona a validade do negócio e não a sua própria existência.

É dizer, se em uma compra e venda de imóvel, por exemplo, tendo sido registrada a escritura pública no registro da matrícula do imóvel, ter-se-á por transmitida a

⁵⁴⁴ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pgs. 152/153.

⁵⁴⁵ FALCÃO, *op. cit.*, 1994. Pg. 82.

propriedade, do que deverão ser observados os efeitos tributários próprios (verificação de ganho de capital tributável pelo imposto de renda e incidência do imposto sobre transmissão de bens imóveis, nova sujeição passiva para fins de imposto sobre propriedade territorial e urbana ou territorial rural etc.), independentemente do fato, por exemplo, do imóvel ter sido efetivamente transmitido à posse do comprador, ou deste efetivamente exercer seus direitos inerentes à propriedade sobre ele. Mas se o negócio for nulo, não poderá ele ser objeto de qualquer efeito jurídico, inclusive tributários.

Não se poderia supor que este dispositivo estaria autorizando o Estado a exigir tributado sobre um fato que é juridicamente inexistente⁵⁴⁶. O fato jurídico tributário deve sempre guardar pertinência com o fato previsto na norma de incidência tributária e tal fato deve, sempre, ser juridicamente existente⁵⁴⁷.

A estrutura do artigo 118, a nosso sentir, está direcionada a orientar o intérprete de que os efeitos tributários de negócio jurídico são analisados em um campo jurídico abstrato (já que tal artigo trata da definição legal do fato gerador), para o que vícios ou qualificações não tributárias, ou ainda, efeitos extrajurídicos, tornam-se irrelevantes.

A partir deste dispositivo, portanto, conclui-se que o intérprete deve buscar o negócio jurídico que será a base para uma tributação, e deverá empregar a norma tributária aplicável ainda que tal negócio não seja lícito ou válido, independentemente da verificação efetiva (no mundo fenomênico) de tais efeitos.

E a identificação do negócio jurídico e seus efeitos apenas pode ser feita pela verificação da forma jurídica e da causa de tal negócio. Apenas assim é possível identificar o negócio e saber quais são os efeitos jurídicos a ele aplicáveis, lembrando que a forma, apesar de também ser requisito de validade, é requisito de existência do negócio jurídico e, portanto, não está totalmente afastada pelo artigo 118, do CTN.

Como já mencionado, a forma jurídica, conjugada com a causa, dão unidade e individualidade ao negócio jurídico⁵⁴⁸. Seja em negócios jurídicos típicos, em que a causa e a forma estão postas pelo ordenamento e atreladas a efeitos por ele predeterminados, seja em negócios jurídicos atípicos, em que a causa e a forma servem para aproximar o tipo negocial padrão mais próximo⁵⁴⁹, de maneira e se verificar os efeitos aplicáveis a tais negócios.

⁵⁴⁶ ANDRADE FILHO, *op. cit.*, 2016. Pg. 263.

⁵⁴⁷ *Idem.*

⁵⁴⁸ CASTRO, *op. cit.*, 1968. Pg. 40

⁵⁴⁹ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 159.

Assim, a nosso ver, o que muitas vezes se chama de requalificação do negócio jurídico pela Autoridade Administrativa nada mais é do que a verificação da causa concreta e da forma do negócio jurídico, de maneira a identificar os seus efeitos e, conseqüentemente, a tributação aplicável.

É a identificação de uma incongruência entre a forma adotada e a causa do negócio pretendida pelas partes que levará a Autoridade Administrativa a requalificar o negócio jurídico, para afastar a simulação perpetrada.

Mas tal tarefa de requalificação encontra limites no Direito Civil, ao menos enquanto não regulamentado o parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional ou enquanto não regulamentada pela legislação tributária de forma geral.

Como vimos nos tópicos precedentes, especialmente no Capítulo 4, a inter-relação entre Direito Civil e Tributário é evidente, tomando o Direito Tributário como base de aplicação a legislação privada.

A se repisarem os ensinamentos de Antonio Durán-Sindreu Buxadé⁵⁵⁰, a qualificação tributária de atos jurídicos ou negócios requerem a sua prévia qualificação de acordo com as normas de Direito Privado, salvo disposição em contrário do próprio Direito Tributário, na mesma linha defendida por Humberto Ávila⁵⁵¹, sendo que em não havendo definição expressa pelo Direito Tributário, prevalecem os conceitos de Direito Privado.

Nesse sentido, determinada qualificação e identificação de um negócio jurídico devem observar os institutos e conceitos do Direito Privado, verificando-se, em seguida, quais os efeitos tributários são atribuídos a tal negócio. O Direito Tributário, porém, na atualidade, não traz ao intérprete outras regras de qualificação do negócio jurídico.

Assim, os limites de qualificação do negócio jurídico a serem observados estão colocados pelo artigo 167 do Código Civil, que disciplina a simulação nos negócios jurídicos e segundo o qual “*é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma*”.

Também os artigos 172 e 173 do mesmo Código, que tratam da convalidação de um negócio anulável pelas partes, exigem que, para que tal convalidação seja válida, “*o ato de confirmação deve conter a substância do negócio celebrado e a vontade expressa de mantê-lo*”.

Assim, também a requalificação deverá observar a substância e a forma do negócio jurídico, para fins de seu enquadramento na classificação que se pretende atribuir a

⁵⁵⁰ BUXADÉ, *op. cit.*, 2007. Pg. 329.

⁵⁵¹ ÁVILA, *op. cit.*, 2004. Pgs. 69

ele. Mesmo em matéria da anulabilidade do negócio jurídico, como visto acima, o Direito não simplesmente desconsidera a substância do negócio.

Este fenômeno em que o negócio dissimulado é trazido à tona com a desconsideração do negócio simulado (ou aparente), explica Luiz Carlos de Andrade Júnior⁵⁵², é chamado de *extraversão*, assim nomeado por Pontes de Miranda. Neste fenômeno, a decretação da simulação “*supre o vácuo entre o ‘negócio aparente’ e o negócio dissimulado*”⁵⁵³, possibilitando que o negócio antes oculto se integre à forma utilizada pelo negócio aparente, apesar de eventual decretação de nulidade quanto à forma do negócio aparente, decorrente da própria constatação da simulação⁵⁵⁴.

E são também interessantes os apontamentos do mesmo autor, quanto à operacionalização da *extraversão*, que teria o condão, inclusive, de sanar a nulidade formal do negócio dissimulado de maneira retroativa. O negócio dissimulado se apresenta como um verdadeiro negócio jurídico e que está intrínseco – porém oculto – no negócio aparente e que apenas se desvencilha dele pela *extraversão*⁵⁵⁵. Neste fenômeno, porém, o negócio dissimulado se integra à forma simuladora, tornando viável o negócio antes oculto, se tal forma atender aos requisitos da legislação para tal fim⁵⁵⁶.

Há, portanto, requisito de forma (forma-formalidade) a ser atendido para fins de validade e subsistência do negócio dissimulado, que não poderá ser válido se de nenhuma maneira foi possível atender aos requisitos de forma-formalidade exigidos para tal negócio, ainda que se valha da forma utilizada pelo negócio aparente.

Nesse sentido, não poderá a Autoridade Administrativa pretender fazer subsistir um negócio jurídico e os seus respectivos efeitos tributários, se ele não atender à substância e a forma exigida pelo ordenamento para a sua validade. No exemplo da compra e venda citada acima, se por acaso a escritura não tiver sido registrada corretamente, não poderá a Autoridade Administrativa imputar a transmissão da propriedade ao pretense comprador, qualquer que tenha sido a desconsideração do negócio jurídico inicialmente pretendido pelas partes.

A nulidade do negócio simulado não permite que os requisitos de forma e causa sejam simplesmente desconsiderados, para fins de requalificação do negócio, sendo certo que, como visto acima, uma interpretação econômica não possui cabimento em nosso

⁵⁵² ANDRADE JÚNIOR, *op. cit.*, 2016. Pgs. 256/277.

⁵⁵³ *Ibidem*. Pg. 275.

⁵⁵⁴ *Idem*.

⁵⁵⁵ *Ibidem*. Pg. 276.

⁵⁵⁶ *Idem*.

ordenamento, a validar a tributação baseada exclusivamente nos efeitos extrajurídicos do negócio jurídico.

Se um determinado negócio deve observar a causa abstrata e a forma exigida pelo ordenamento para ser existente, também o negócio dissimulado deverá fazê-lo, sob pena de se permitir que em razão de uma nulidade outra se convalide.

Mas como o que acontece é que as partes, ao realizarem uma simulação, pretendem alcançar um objetivo sob as vestes de um outro negócio jurídico, então é esperado que os requisitos de causa e forma tenham sido atendidos no negócio dissimulado, ainda que escondido sob outro negócio jurídico com requisitos de forma similares ou iguais.

Não é impossível, porém, que se tenha uma situação em que isto não ocorre e, daí, a observância da causa e forma deverá se impor.

Este requisito, a nosso ver, deverá ser observado pela legislação tributária, mas, como visto, é livre o legislador (dentro dos limites da realidade e das normas e princípios constitucionais) para estabelecer critérios de requalificação ou desconsideração de negócios jurídicos no caso de simulação, se o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional vier a ser disciplinado, ou se outra legislação for editada com este fim. Tal legislação, porém, não poderá destoar da realidade, como vimos no Capítulo 4, visto que deve se ater aos limites lógicos e ontológicos inerentes ao próprio Direito.

Enquanto isto, as regras gerais previstas pela legislação civil deverão ser observadas, sendo certo que, como visto acima, o CTN hoje não autoriza a simples desconsideração dos requisitos de forma e substância e, pelo contrário, seu artigo 118 apenas reforça a exigência de tais requisitos.

Nesse sentido, Heleno Tôrres⁵⁵⁷ em relevante passagem sintetiza suas considerações sobre a forma e substância e o Direito Tributário:

Para a aplicação de normas tributárias, portanto, a eleição da “forma” pelo contribuinte será sempre vinculante para a Administração, quando a lei tributária não prescrever criteriosamente uma forma específica. Contudo, caso a lei tributária modifique algum aspecto do negócio jurídico, atribuindo-lhe forma própria, esta será vinculante para as partes e para a Administração. Isso não quer dizer que os agentes da Administração não possam praticar alguma requalificação dos atos ou

⁵⁵⁷ TÔRRES, *op. cit.*, 2003. Pg. 154.

negócios jurídicos lícitos. Decerto que sim, mas limita-os a “causa” do ato ou negócio jurídico, cabendo-lhes identificar, segundo adequados meios de prova, a correta qualificação da “causa”, sempre que houver algum desalinho entre esta e a forma adotada.

Tal passagem congrega os diversos conceitos trabalhados neste estudo e, a nosso ver, corretamente evidencia a dinâmica da relação entre forma e substância e seus efeitos para o contribuinte e, especialmente, para a Administração.

Destas lições verificamos, portanto, o seguinte:

- i. A não ser que a legislação tributária estabeleça formas jurídicas específicas para determinado negócio jurídico, uma determinada forma adotada pelo contribuinte deve ser observada e respeitada pela Administração.
- ii. Acaso haja a definição de uma determinada forma específica para o negócio jurídico pela legislação tributária, então esta deve ser observada pelas partes e pela Administração, para que os efeitos jurídicos atribuídos para este negócio sejam aplicáveis.
- iii. Eventual requalificação do negócio jurídico pela Administração deve contar com (a) prova adequada e (b) identificação da causa subjacente de tal negócio, em caso de incongruência com a forma adequada.

Havendo, porém, correta relação entre a forma e a causa do negócio, não pode ele ser requalificado ou desconsiderado pela Autoridade Administrativa, ainda que a pretexto de se identificar os efeitos econômicos de tal negócio, os seus efeitos extra-tributários, ou afastar eventual abuso de direito.

Também no mesmo sentido apontou Gilberto de Ulhôa Canto⁵⁵⁸ já em 1988 que se as formas utilizadas pelos contribuintes são legítimas, não há como acusar alguém, por exemplo, de cometer abuso de formas apenas para fins fiscais. Ressalta ainda que para que uma determinada forma jurídica tenha tratamento próprio para fins tributários, deve a legislação tributária atribuir-lhes os efeitos de equiparação a outra situação jurídica

⁵⁵⁸ CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Elisão e Evasão Fiscal** in Caderno de Pesquisas Tributárias, volume 13 - Elisão e Evasão Fiscal, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988. Pgs. 16/17.

(ficção), ou estabelecer conceitos próprios para institutos de Direito Privado (respeitando, porém, aqueles conceitos e institutos referenciados pela Constituição na distribuição de competências tributárias)⁵⁵⁹. Não sendo assim, o aplicador do Direito Tributário deve observar os princípios e conceitos do Direito Privado⁵⁶⁰.

As considerações expostas até aqui ainda não ganharam relevantes precedentes jurisprudenciais judiciais, visto que o tema ainda é incipiente nesta esfera e será sempre carregado de casualidade e variará de acordo com as circunstâncias de cada caso concreto. Na jurisprudência administrativa é possível localizar mais ocorrências e precedentes envolvendo o tema, mas também não é possível se falar em pacificação de entendimento, também justamente em razão da peculiaridade de cada caso. Não obstante, é possível encontrar precedentes de nossos Tribunais a evidenciar a relevância da forma jurídica para o Direito Tributário. A exemplo:

TRIBUTÁRIO - ISSQN - CONTRATO DE ESTIPULAÇÃO EM FAVOR DE TERCEIRO X CORRETAGEM - IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO MERAMENTE ECONÔMICA - REPERCUSSÃO JURÍDICA DO TRIBUTO - AUSÊNCIA DE NORMA EXPRESSA - LEGITIMIDADE - ART. 333 DO CPC - PREQUESTIONAMENTO - AUSÊNCIA - SÚMULA 282/STF.

1. É inadmissível o recurso especial quanto a questão não decidida pelo Tribunal de origem, por falta de prequestionamento.
2. O ISSQN é tributo de imposição direta ou indireta, a depender do tratamento normativo que recebe da legislação local.
3. Em regra, assume o encargo do tributo o prestador do serviço, competindo-lhe a legitimidade para pleitear a restituição.
4. Inexiste o fato jurídico tributário de corretagem ou agenciamento na intermediação por associação médica em defesa dos interesses de seus associados, ainda que cobrada sobretaxa dos associados para reembolso dos custos da representação.
5. O elemento econômico, ainda que importante para a aferição da capacidade contributiva, não prevalece frente à forma jurídica empregada, salvo se evidenciada pelo Fisco a fraude, o dolo ou a simulação das partes no negócio jurídico.

⁵⁵⁹ CANTO, *op. cit.*, 1988. Pg. 19.

⁵⁶⁰ *Ibidem*. Pg. 18.

6. Recurso especial conhecido e, nessa parte, não provido.

(STJ, REsp 1119405/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 26/03/2010)

Neste precedente, o Fisco municipal pretendia imputar a uma associação sem fins lucrativos a atividade de corretagem em razão do recebimento de valores de seus associados pela negociação de contratos em favor de seus associados. O argumento do Fisco baseava-se em uma interpretação econômica da atividade, em razão de a associação representar os associados para a obtenção dos contratos.

O Poder Judiciário, porém, reconheceu que a atividade praticada pela associação não era a de corretagem, mas sim a de representação dos interesses dos associados, em busca de uma maior vantagem negocial. Reconheceu-se, assim, que *“a forma jurídica não pode ser olvidada e, quando passível de desconsideração, deve estar bem evidenciado o intuito de evasão fiscal, sob pena de ofensa à tipicidade tributária, com o recurso à analogia, expressamente vedado pelo CTN (art. 108, § 1º do CTN)”*⁵⁶¹.

A forma jurídica da associação e de sua atividade, assim, restou preservada, visto não ter sido evidenciada qualquer incongruência ou incompatibilidade de tal forma com a causa do negócio jurídico.

Por outro lado, em situações em que a forma jurídica adotada pareceu destoar da causa concreta do negócio, prevaleceu esta última, na linha do que mencionado parágrafos acima:

TRIBUTARIO - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIARIAS - SISTEMÁTICA DE RECOLHIMENTO PREVISTA NO ART. 31 DA LEI Nº 8.212/91.

1 - A forma jurídica que o contrato assume formalmente não é o determinante para se saber se estará sujeito à incidência das disposições do art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98. Para se saber se há ou não a cessão de mão-de-obra, indispensável é examinar a relação jurídica concreta e verificar se, em virtude dela, ocorre a "colocação de trabalhadores à disposição da empresa contratante, para prestação de serviços em dependências suas ou de terceiros".

⁵⁶¹ Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200900136633&dt_publicacao=26/03/2010>. Acesso em 29 de out. de 2017.

2 - Hipótese em que nos serviços prestados pela autora, não há cessão de mão-de-obra, posto que os segurados (motoristas) não ficam à disposição do contratante (há horários e trajetos pré-estabelecidos), o serviço de transporte não é contínuo, mas instantâneo e por tempo determinado, e a prestação laboral não ocorre nas dependências da contratante nem de terceiros, mas em veículos de propriedade da própria autora. (TRF da 4ª Região, Apelação Cível 200670000117254, Julgado em 06/11/2007).

Neste caso, o Poder Judiciário foi chamado a analisar a incidência ou não da Contribuição Previdenciária de 11% a ser retida na fonte pelos clientes da empresa Autora da ação. Analisou-se, assim, a efetiva natureza das atividades, a se verificar se elas se qualificavam como cessão de mão de obra ou não, independentemente do nome dado ao contrato.

Nesta situação, a referência à “forma jurídica”, porém, é feita ao nome dado ao contrato e não propriamente à forma do negócio jurídico, ao que parece, visto que o Poder Judiciário efetivamente reconheceu que os contratos firmados pela empresa não se configuravam como contratos de cessão de mão de obra e não estariam sujeitos à retenção da Contribuição. Em verdade, assim, evidenciou-se que o contribuinte adotara forma jurídica compatível com a causa e substância do contrato, a se justificar o afastamento da tributação⁵⁶².

Na esfera administrativa, embora seja grande o número de precedentes administrativos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, a defender uma interpretação econômica dos negócios jurídicos, ou mesmo a defender o *business purpose test*⁵⁶³, é possível encontrar outros precedentes a corroborar as considerações feitas acima.

No acórdão nº 1103-001.123⁵⁶⁴, por exemplo, a 3ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção do CARF analisou em 21/10/2014, a possibilidade de desconsideração do negócio jurídico praticado pelo contribuinte, consistente na instituição de usufruto sobre participações societárias, decidindo:

⁵⁶² Disponível em < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=1979450>. Acesso em 29 de out. de 2017.

⁵⁶³ HOFFMANN, *op. cit.*, 2013. Pgs.1083/1085.

⁵⁶⁴ Disponível em < <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 30 de out. de 2017.

NATUREZA JURÍDICA DO USUFRUTO SOBRE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS.

O usufruto representa uma restrição à posse direta da propriedade, uma vez que o direito real sobre o objeto do usufruto é conferido a outrem, que passa a retirar os frutos e utilidades que a coisa alheia produz, sem alterar sua substância. O usufruto sobre ações é especificamente regulado pelos artigos 40, 100, I, “f”, 114, 169, §2º, 171, §5º e 205 da Lei nº 6.404/76 (Lei das SA).

ABRANGÊNCIA DO USUFRUTO SOBRE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS.

Sob a ótica do artigo 205 da Lei nº 6.404/76, os resultados provenientes das participações societárias incluem dividendos e juros sobre capital próprio (“JCP”), de modo que, sendo instituído usufruto, os valores correspondentes ao JCP se destinarão ao usufrutuário, também titular da ação.

NECESSIDADE DE O OPERADOR DO DIREITO TRIBUTÁRIO UTILIZAR-SE DOS PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO PRIVADO.

Na ausência de legislação que atribua ao usufruto efeitos tributários específicos, prevalecem os efeitos típicos do instituto do direito civil. Dessa forma, ao aplicador da administração tributária é vedada a deturpação do conceito ou mesmo dos efeitos do instituto contido no direito privado para que, empregando-lhe diferentes alcances e limites, redundem na intenção de tributar determinado sujeito.

IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS PRATICADOS SOBRE O FUNDAMENTO DE INEXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL OU ABUSO DE FORMAS.

Está presente o propósito negocial quando a contribuinte demonstra que o usufruto foi constituído em momento preparatório da abertura do capital da empresa para, sob o ponto de vista político, concentrar os votos em uma única pessoa jurídica para evitar votos dissidentes nas Assembleias e, sob o ponto de vista econômico, desconcentrar os benefícios financeiros visando a manter a liberdade que as pessoas físicas possuíam de receber e administrar os recursos financeiros oriundos das ações. No presente caso, há um encadeamento lógico que demonstra a correlação entre todos os atos praticados pela contribuinte com as respectivas finalidades pretendidas, sejam eles considerados de forma isolada ou em conjunto. A aplicação da teoria do abuso de formas ao direito tributário,

em razão da ausência de positivação, viola a segurança jurídica e a estrita legalidade.

USUFRUTUÁRIOS SÃO EFETIVOS TITULARES DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS PELA AUTUADA, NUA-PROPRIETÁRIA DAS AÇÕES.

Em virtude da reserva de usufruto dos direitos econômicos, a titularidade dos rendimentos provenientes dos JCP foi corretamente interpretada pela autuada como sendo dos seus sócios, usufrutuários das ações do Banco Daycoval, razão pela qual não há que se falar no reconhecimento de receitas dos JCP pela autuada e, por óbvio, na sua omissão.

CSLL, PIS e COFINS. LANÇAMENTOS COM BASE NO MESMO FATO E MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

O decidido em relação ao IRPJ estende-se aos lançamentos de CSLL, PIS e COFINS, pois foram formalizados com base nos mesmos elementos de prova e se referem à mesma matéria tributável.

O precedente citado, assim, adota, a nosso ver, a correta linha de raciocínio a preservar os efeitos do negócio jurídico previstos pelo Direito Privado, na hipótese de inexistência de regulamentação diversa pelo Direito Tributário.

Também agiu com acerto, a nosso ver, o julgador, ao afastar a aplicação de abuso de formas no nosso ordenamento, seja por inexistência de positivação de tal instituto, seja por violação da segurança jurídica e da legalidade. Em contraponto, porém, o julgado faz análise do propósito negocial do negócio jurídico em análise. Embora a conclusão tenha sido favorável ao contribuinte, neste aspecto o julgado parece olvidar que o propósito negocial também não possui amparo em nosso ordenamento e, igualmente, não pode ser utilizado para desconsiderar ou requalificar o negócio jurídico do contribuinte.

Em outra oportunidade, o CARF, por meio de sua 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção, exarou em 28/09/2016 o acórdão nº 3302-003.390, em que analisou os efeitos de um negócio jurídico simulado, decidindo:

FRAUDE NA VENDA DE CAFÉ EM GRÃO. COMPROVADA A SIMULAÇÃO DA OPERAÇÃO DE COMPRA. DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO. MANUTENÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO DISSIMULADO. POSSIBILIDADE.

Comprovada a existência da fraude nas operações de aquisição de café em grão mediante simulação de compra realizada de pessoas jurídicas inexistentes de fato e a dissimulação da real operação de compra do produtor rural ou maquinista, pessoa física, com o fim exclusivo de se apropriar do valor integral do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desconsidera-se a operação da compra simulada e mantém-se a operação da compra dissimulada, se esta for válida na substância e na forma.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CAFÉ EM GRÃO EFETIVAMENTE ADQUIRIDO DO PRODUTOR RURAL. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOA JURÍDICA INIDÔNEA. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO AGROPECUÁRIO. POSSIBILIDADE.

Se comprovado que o café em grão foi efetivamente adquirido do produtor rural, pessoa física, e não das pessoas jurídicas inexistentes de fato, fraudulentamente interpostas entre o produtor rural e a pessoa jurídica compradora, esta última faz jus apenas à parcela do crédito presumido agropecuário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

AQUISIÇÃO DE CAFÉ EM GRÃO DE COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. OPERAÇÃO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO NORMAL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO INTEGRAL. POSSIBILIDADE.

Se submetidas ao regime de tributação normal, as aquisições de café em grão de cooperativas de produção agropecuária permitem a apropriação do valor integral dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

Neste precedente foi requalificado o negócio jurídico de venda de café feita à interposta pessoa jurídica. Apesar da desconsideração do negócio, porém, ressaltou-se que o negócio a ser considerado – o negócio dissimulado – deve ser também válido na substância e na forma. Assim, considerou-se que a venda foi feita para pessoa física, aplicando-se os efeitos decorrentes de tal negócio, visto ser tido como formal e substancialmente válido para tais fins.

Na esfera administrativa estadual, ainda podemos localizar precedentes como este abaixo, exarado pela 16ª Câmara Julgadora do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo no processo 519026/2007 e publicado em 21/03/2009:

ICMS. LEASING INTERNACIONAL.

Apenas a circulação jurídica de mercadoria, ainda que iniciada no exterior, dá ensejo à incidência do ICMS, não bastando o mero ingresso do bem em território nacional. As operações de leasing ou arrendamento mercantil, salvo quando exercida a opção de compra (e só neste momento), não caracterizam a circulação de mercadoria, por não importar a transferência de titularidade do bem.

A substância deve prevalecer sobre a forma, só podendo ensejar a tributação o negócio jurídico de compra e venda financiada maquiado pela roupagem do arrendamento mercantil. Neste caso, incumbe ao Fisco provar o desvio de forma, avaliando a inexistência e impossibilidade da opção de compra, a inviabilidade de devolução do bem e, principalmente, a não manutenção dos direitos de propriedade do arrendador. No caso dos autos há contrato prevendo a manutenção da propriedade, o direito de defendê-la contra terceiros, a devolução ou retomada dos bens caso não exercido o direito de opção ou rescindido o pacto, o que caracteriza o leasing essência.

Ademais, não logrou o Fisco desconstituir a presunção de veracidade das previsões contratuais. Recurso a que se dá provimento. Autuação declarada insubsistente.

Neste caso em que se discutia a incidência do ICMS sobre uma operação de arrendamento mercantil internacional, o Fisco pretendia cobrar o imposto pelo mero ingresso do bem no país. Competentemente, a nosso ver, assim, o julgador administrativo bem delimitou a materialidade tributável do imposto, verificando que a simples entrada do bem no território nacional não autorizaria a cobrança do imposto se não houver a transferência de titularidade do bem.

E para fazer tal verificação, analisou o órgão julgador o negócio jurídico firmado pelas partes e, em especial, atentando-se às formas utilizadas por elas, mormente a formalização do contrato de arrendamento cujas cláusulas evidenciavam não ter havido a transferência de titularidade do bem.

Como ressalta o acórdão do caso⁵⁶⁵ se constatada que, apesar da forma adotada de arrendamento mercantil, fosse verificado que o intuito das partes era o de efetivamente promover a transferência da titularidade do bem, então o ICMS deveria incidir – em razão da simulação, diríamos. Como no caso concreto a forma jurídica correspondia ao do arrendamento mercantil e não houve demonstração pela Autoridade Administrativa de que outro teria sido o efeito prático do negócio (causa concreta), a exigência restou afastada.

A análise da jurisprudência judicial e administrativa sobre forma jurídica, como se nota, por vezes está inserta em discussões sobre planejamento tributário, abuso de formas, propósito econômico etc., e também por vezes vem acompanhada de imprecisões conceituais e terminológicas a evidenciar ainda a necessidade de amadurecimento da matéria pela jurisprudência das duas esferas.

De fato, muitas menções à substância em face da forma jurídica, em verdade, pretendem evidenciar uma situação de dicotomia entre a forma e a causa do negócio, sem o rigor técnico que o tema mereceria, porém.

De todo modo, parece-nos que há precedentes relevantes que evidenciam que a forma jurídica ainda possui papel de relevância no Direito Tributário e deve ser corretamente analisada, sob pena de convalidar uma tributação sem amparo legal.

7.5 – Breve comentário acerca dos efeitos práticos do presente estudo

A par de todas estas considerações, devemos ressaltar que a aplicação da Lei será sempre impregnada de discussões, pois, como ressalta Lapatza⁵⁶⁶ emprestando lições de Hart e Kelsen, a aplicação da Lei no caso concreto sempre encontra dois problemas: a ignorância relativa do legislador sobre os fatos e a relativa indeterminação da norma, sendo que a Lei, necessariamente, deve conceder uma liberdade para o ato jurídico individual. E também é por isso as discussões tributárias hoje já se mostram como grande parcela dos casos em discussão no Poder Judiciário⁵⁶⁷.

Concordamos, assim, com o professor espanhol⁵⁶⁸, que o Direito Tributário, interpretado sempre com o viés arrecadatário, com a prevalência da interpretação dada pela

⁵⁶⁵ Disponível em <<https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>>. Acesso em 15 de dez. de 2017.

⁵⁶⁶ LAPATZA, *op. cit.*, 2007b. Pgs. 358/360.

⁵⁶⁷ E como aponta Lapatza (*Idem*), é o que ocorre também na Espanha.

⁵⁶⁸ *Idem*.

Administração Tributária, que, no seu papel, busca sempre assegurar a arrecadação, deixa de ser um instrumento de pacificação social e se torna, por seu turno, fonte de discussões e conflitos, gastos e ineficiência administrativa.

A discussão sobre forma e substância dos atos jurídicos será sempre tendenciosa, em prejuízo dos institutos jurídicos aqui analisados, se não iniciada uma cultura de atuação conjunta entre Fisco e contribuinte, com o abandono do estereótipo atribuído aos contribuintes de vilão social e fraudador.

A interpretação conjunta da Lei, no que a mediação, conciliação, arbitragem, colaboração e acordos podem ser úteis⁵⁶⁹, deve ser um caminho a ser perseguido em nosso ordenamento. A análise dos negócios jurídicos não pode partir já de uma presunção de má-fé por parte do contribuinte, muito embora se saiba que casos não faltam de tentativas de evasão fiscal.

Esta posição dos contribuintes, porém, advém, a nosso ver, de uma situação cultural, de constante opressão fiscal, sem qualquer tipo de abertura para entendimentos francos entre os contribuintes que cumprem suas obrigações e o Fisco.

Se há previsão legal para diversos negócios jurídicos e sendo eles corretamente praticados pelos contribuintes, cabe ao Fisco, como visto, respeitá-los, mesmo que isso signifique uma menor arrecadação.

A solução para a arrecadação no nosso país não virá da subversão dos institutos jurídicos e do próprio Direito, e nem virá de doutrinas que pretendem dar maior poder de interpretação ou atuação ao Fisco ou ao Poder Judiciário. O poder competente para solucionar este problema é o Legislativo, que, neste tema, é muito pouco cobrado pela sociedade.

Como também ressalta Lapatza⁵⁷⁰ na Espanha, no que em tudo se aplica ao Brasil, é o Legislativo que deve adequar e simplificar a legislação, visto que ao estabelecer dezenas de exceções, privilégios, benefícios e regimes especiais acabam transformando o sistema fiscal em um incentivo para que os contribuintes continuem constantemente buscando formas mais elaboradas de pagar menos tributos.

E esta multiplicidade de normas e um sistema jurídico tão complexo como o nosso, parecem nos colocar justamente no objeto de estudo de Frederick Schauer⁵⁷¹, que aponta que sistemas jurídicos fortemente amparados em regras (em especial nas regras

⁵⁶⁹ *Ibidem*. Pgs. 358/360.

⁵⁷⁰ LAPATZA, *op. cit.*, 2007b. Pgs. 358/360.

⁵⁷¹ SCHAUER, Frederick. **Playing by the Rules, a Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life**. Oxford: Clarendon Press, 1993. Pgs. 173/174.

voltadas à formulação de decisões) são aqueles mais favoráveis à preservação de uma situação presente e à distribuição de poder feita por este mesmo ordenamento ao longo do tempo, que hoje possibilita aos agentes políticos atuações que poderiam ser consideradas política ou psicologicamente inaceitáveis em outras circunstâncias.

8. – CONCLUSÃO

8.1 – Premissas para as conclusões

O objetivo do presente trabalho foi o de identificar a importância da forma dos negócios jurídicos no Direito Tributário, tarefa esta que não poderia ter sido realizada sem a verificação da própria função da forma jurídica e a sua relevância no Direito como um todo.

A inter-relação do Direito Tributário com outros ramos do Direito também se mostrou um item relevante a ser estudado, visto que somente a partir de tal análise é possível identificar qual o papel da forma jurídica na interpretação e verificação do próprio negócio jurídico.

A partir destas análises, passamos a expor nossas conclusões, de forma sistemática, de maneira a demonstrar a linha de raciocínio aqui construída:

- I. O Direito Tributário, assim como outros ramos do Direito, é embasado em princípios que orientam o intérprete e o aplicador do Direito, e que agem como verdadeiras normas.
- II. A peculiaridade do Direito Tributário está no fato de que a Constituição Federal de 1988 ter trazido em seu texto importantes normas que delineiam todo o Sistema Nacional Tributário, elevando ao patamar constitucional a grande maioria dos princípios aplicáveis a este ramo do Direito, bem como os limites objetivos que atuam como regra e delimitam a atividade tributante do Estado e orientam o intérprete do Direito Tributário.
- III. Há, portanto, coexistência de princípios e regras, com forças normativas distintas em nosso ordenamento, sendo que o conflito de princípios e regras de mesma hierarquia resulta na prevalência da regra, diante do intuito do próprio legislador em positivar com maior força e determinação um certo comando normativo.

- IV. Estas regras, porém, podem de todo modo objetivar o atingimento do estado ideal de coisas perquirido pelo próprio princípio, motivo pelo qual não se pode falar em uma antinomia constante ou permanente entre estes dois tipos de normas. Pelo contrário, a interpretação sistemática da Constituição e de todo o ordenamento deve sempre ser privilegiada pelo intérprete, de maneira a sempre buscar a harmonia normativa.
- V. Muitos dos chamados princípios constitucionais que orientam o Direito Tributário podem ser identificados também como regras positivadas pela própria Constituição.
- VI. Isto ocorre com a segurança jurídica, com a legalidade e com a capacidade contributiva, que ora atuam como princípios, ora atuam como regras, mas com diferentes destinatários e conteúdo.
- VII. É também no contexto constitucional que identificamos os limites e contornos da competência tributária do Entes Federados.
- VIII. Da análise sistemática da Constituição, entendemos que o legislador originário fez uso de conceitos de Direito Privado ou de uso corrente pela doutrina, na época de sua promulgação, para fazer a distribuição de competências tributárias.
- IX. Tais conceitos não podem ser alterados pelo legislador infraconstitucional, (i) sob pena de trazer insegurança jurídica ao sistema; (ii) por causar injustiças e preterições de grupos sociais ou posições políticas; (iii) e ser de difícil implementação do ponto de vista técnico, tendo em vista a impossibilidade de se identificar a política e o intuito por trás da própria norma constitucional positivada.
- X. Permitir que o legislador infraconstitucional defina ou conceitue os signos tributáveis seria permitir que o legislador pudesse alterar a própria Constituição Federal, sendo um contrassenso quando verificada

a extensa disciplina realizado pelo legislador constituinte e a sua preocupação com a rígida repartição da competência tributária.

- XI. Nesse sentido, é preciso buscar no Direito Privado o significado dos conceitos e institutos utilizados pela Constituição. Tais significações também podem ser encontradas no Direito Tributário contemporâneo à Constituição de 1988. Também a própria Constituição pode atribuir determinada significação ou conceituação a um instituto.
- XII. As alterações posteriores das definições dos conceitos utilizados pela Constituição para repartição de competência tributária dos Entes Federados não produzem efeitos tributários.
- XIII. O legislador tributário, porém, pode atribuir efeitos próprios aos institutos de Direito Privado (que não digam respeito diretamente à repartição de competências constitucionalmente feita), contanto que tais efeitos não sejam incompatíveis com a realidade e observem a repartição de competências tributárias feita pela Constituição, sendo que, os princípios gerais de Direito Privado, embora úteis para auxiliar na definição dos conceitos de Direito Privado, não possuem aplicação na seara tributária.

8.2 – Conclusões

As premissas acima são importantes para análise da forma jurídica e a sua relação com a norma tributária. A partir destas premissas, e demais considerações realizadas ao longo deste trabalho, concluímos:

- I. Nenhum negócio jurídico existe sem uma forma jurídica, referenciada neste trabalho tanto como sendo critério estrutural do negócio jurídico, necessário para a sua existência e validade (o que chamamos de “forma-formalidade” para fins de referência), como também o conjunto de “formas” necessária para estrutura um negócio jurídico e atender aos requisitos do tipo negocial (que chamamos de “forma-estrutura”).

- II. A forma-formalidade é relevante para (i) dar existência ao negócio jurídico; (ii) nos negócios típicos ou solenes, além de dar existência, dar validade ao negócio; (iii) ainda que de maneira subsidiária ou indireta, definir a natureza de um negócio jurídico típico; ou (iv) definir o regime jurídico de um negócio atípico.
- III. Mas apenas a forma-formalidade do negócio não é suficiente para a sua identificação, seja porque a grande maioria dos negócios não possui forma solene, seja porque impera em nosso sistema a liberdade de formas. Não há tipificação e definição de forma exaustiva dos negócios jurídicos, como ocorria, por exemplo, no Direito Romano.
- IV. A forma-estrutura seria o próprio negócio jurídico e os elementos necessários para praticá-lo (qualificação de partes, procedimento, substância etc., ao que também se poderia chamar de elementos categoriais de cada tipo de negócio jurídico).
- V. A tipificação de um determinado negócio jurídico pode empregar-lhe uma forma-estrutura, ou definir se haverá uma forma-formalidade própria a ser observada, mas mais importante que isso, define e positiva os efeitos jurídicos decorrentes de tal negócio.
- VI. Tais efeitos práticos são identificados como a causa do negócio que, embora esteja mais evidenciada no negócio típico, está presente em qualquer negócio jurídico. A causa pode ser abstrata ou concreta.
- VII. A causa abstrata é a função socioeconômica do negócio jurídico, que quando juridicizada é tipificada; é a previsão normativa da função do negócio. A causa concreta, por sua vez, é a função prático-individual objetivada.
- VIII. O tipo de um negócio jurídico ou contrato, portanto, é a juridicização da causa, isto é, é a atribuição de efeitos jurídicos a uma finalidade econômico-social inerente a determinados atos da vida cotidiana.

- IX. Apenas a causa concreta, porém, não é suficiente para determinar os efeitos jurídicos do negócio, pois se o negócio não atender aos demais elementos do tipo, ou exigidos de maneira geral pela legislação, não será ele válido e eventualmente será nulo. Nesse sentido, a forma atua como critério dos mais relevantes em tal verificação.
- X. A conjugação dos dois elementos, forma e causa concreta, assim, determina a natureza jurídica do negócio, ao possibilitar o seu enquadramento no tipo negocial previsto pelo ordenamento e atraindo o regime jurídico aplicável a tal tipo.
- XI. Em outras palavras, é a causa concreta que individualiza o negócio e serve para identificá-lo, mas é preciso verificar se a forma também restou atendida, sob pena de nulidade ou invalidade do negócio ou não enquadramento em um determinado tipo jurídico, o que lhe impediria de usufruir os efeitos jurídicos atribuídos pelo ordenamento a tal tipo.
- XII. Nesse sentido, verificamos que essa inter-relação entre forma e causa ou substância evidencia serem eles elementos intrínsecos.
- XIII. A aparente dicotomia entre forma e substância não se mostra cientificamente correta, pois a forma e a substância de um determinado negócio, na verdade, são complementos de uma mesma realidade. O Direito é forma em sua essência e a exigência de uma forma específica para externar a vontade e formalizar a sua declaração tem como propósito dar a própria existência ao negócio jurídico, do que não pode se dissociar de sua substância.
- XIV. A substância do negócio pode ser associada à causa concreta do negócio jurídico. Os efeitos econômicos buscados pelas partes, depois de juridicizados, ganham efeitos jurídicos e se traduzem na causa. Estes efeitos são a substância do negócio jurídico.
- XV. Toda forma possui uma substância que lhe é intrínseca e toda substância está amparada em uma forma. E esta relação íntima entre

forma e substância é também o que justifica a sua relação com a causa do negócio jurídico.

- XVI. A conjugação entre a forma jurídica do negócio e a sua causa é o que dá validade ao negócio e permite a sua própria identificação. Como visto, apenas a análise do objeto do negócio não é suficiente para identificar a sua natureza, embora possa complementar tal verificação.
- XVII. Esta conjugação fica ainda mais evidente quando consideramos que a própria legislação tributária por vezes alia uma forma jurídica a uma determinada causa, de maneira a induzir determinado comportamento do contribuinte, reconhecendo que tal conjugação é válida para condicionar um determinado efeito tributário.
- XVIII. Assim, verificamos que tentativas de requalificação do negócio jurídico com base em uma interpretação econômica, ou com base em argumentos de verificação de propósito negocial extra-tributários, ou mesmo em razão de abuso de direito ou formas não possuem previsão normativa ou justificativa em nosso ordenamento.
- XIX. Também o propósito de economia de tributos não pode servir de pretexto para uma requalificação ou tributação.
- XX. É preciso verificar em quais situações a legislação tributária permite a requalificação do negócio jurídico, assim como é preciso verificar em tal legislação a existência de procedimentos para tanto. Inexistindo tais previsões, deve-se recorrer ao Direito Civil, que, como visto acima, guarda os institutos e conceitos dos quais se vale o próprio Direito Tributário.
- XXI. Assim, a única requalificação prevista pelo ordenamento é aquela motivada pela simulação, por previsão do CTN, em seus artigos 116 e 149.
- XXII. Mas a requalificação não pode ser feita sem critérios. Dada a inexistência de tal disciplina na legislação tributária, deve a

Administração observar os limites constantes do Direito Privado para tal função.

- XXIII. Nesse sentido, é de se verificar que a legislação privada autoriza a desconsideração do negócio jurídico simulado, com a manutenção do negócio dissimulado, contanto que a forma e a substância sejam válidas.
- XXIV. Isto é, não se pode desqualificar o negócio jurídico e pretender imputar efeitos quaisquer ao negócio jurídico subsistente, se a ele houver uma forma própria ou substância não atendida pelas partes. Deve-se buscar exatamente qual a causa concreta pretendida pelas partes e que estava encoberta pelo negócio simulado, mas não se pode atribuir mais efeitos do que aqueles que as próprias partes pretendiam.
- XXV. Nesta atividade a capacidade contributiva não pode se sobrepor à legalidade para fins de tributação, em razão da força normativa distinta destas duas normas (capacidade contributiva enquanto princípio x legalidade enquanto regra), de forma que não havendo a previsão de tributação de determinado fato jurídico pela lei, não poderá a capacidade contributiva querer alcançar tal fato, desconsiderando a forma e a causa do negócio jurídico, que, conjugados, emanam determinados efeitos que serão ou não captados pela legislação à luz da Constituição.
- XXVI. Um pretense efeito positivo da capacidade contributiva esbarra na legalidade enquanto regra, bem como não está abarcada pela própria acepção e conceito deste instituto enquanto princípio e enquanto regra.
- XXVII. Desta forma, o efeito positivo da capacidade contributiva não teria o condão de tornar tributável um negócio jurídico, tendo em vista que não é o negócio jurídico em si que é alvo da tributação, mas sim os efeitos decorrentes de tais negócios ou objetos neles contidos e tais efeitos eleitos pelo constituinte para se submeter à tributação estão já definidos

e conceituados juridicamente na própria Constituição ou na legislação a ela contemporânea.

- XXVIII. Havendo referência legislativa à tributação de um negócio jurídico, sem especificar qual manifestação de riqueza exatamente é objetivada por tal norma, de rigor se reconhecer a sua inconstitucionalidade por não atendimento da legalidade estrita e da própria capacidade contributiva enquanto regra.
- XXIX. Uma forma jurídica que esteja em consonância com a causa concreta eleita pela parte, assim, vincula a Administração, não podendo ser desconsiderada apenas a pretexto de se tributar mais gravosamente a operação.
- XXX. Havendo a dissonância da forma e da causa, porém, estará configurada a simulação, que autorizará uma requalificação, ou melhor, a identificação do verdadeiro negócio jurídico praticado, se não houver requisito de forma ou substância para a sua existência, que não tenha sido atendido pelas partes.
- XXXI. É preciso notar, porém, que muitas referências feitas pela doutrina e pela jurisprudência nacional à forma e substância não observam o rigor técnico necessário, muitas vezes confundindo a forma jurídica com a mera nomenclatura ou denominação dada pelo contribuinte a um determinado negócio concreto, ou mesmo confundindo a forma jurídica com o instrumento contratual (suporte físico). O que muitas vezes se chama de requalificação, na verdade, é apenas o trabalho de identificação da própria natureza do negócio e verificação de seus efeitos. Nem sempre a denominação equivocada de um negócio ou contrato estará evidenciando uma situação de simulação.
- XXXII. A forma jurídica, porém, como visto acima, não está necessariamente vinculada à vontade da parte, mas sim é imposição para a existência ou validade do negócio jurídico e se relacionada com um negócio típico,

evidenciará os efeitos atribuídos pelo ordenamento a tal negócio, os quais independem dos motivos subjetivos das partes.

XXXIII. Considerando que a Constituição Federal autoriza a tributação de efeitos de negócios jurídicos ou de objetos de negócios jurídicos, nunca mirando um determinado negócio jurídico em si, a forma jurídica, é de todo relevante para a tributação, visto que, é da conjugação da forma e da causa do negócio que se identifica a sua natureza (e tipo, a depender do caso), do que será possível extrair quais os efeitos jurídicos atribuídos a tal negócio pelo ordenamento e, conseqüentemente, verificar-se qual a tributação aplicável.

XXXIV. A necessidade da conjugação da forma com a causa concreta do negócio não pode ser negada, sendo possível afirmar que, em havendo consonância entre estes dois institutos, não poderá a Administração pretender desconsiderar ou requalificar tal negócio.

9. – BIBLIOGRAFIA

- ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 18ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**, 2ª edição, revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2016.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da Norma Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006.
- _____. **Hermenêutica Jurídica e a Questão da Textura Aberta** in Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, volume 103. São Paulo: USP, 2008.
- _____. **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito** in Interpretação e Aplicação da Lei Tributária, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Dialética, 2010.
- ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. **A Simulação no Direito Civil**. São Paulo: Malheiros, 2016.
- AQUINO, Santo Tomás de. **O Ente e a essência** in Os Pensadores, volume 8. São Paulo: Abril Cultural, 1973
- ASCENSÃO, José de Oliveira. **Direito Civil**, volume 3, 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. **A importância do “Propósito Negocial” no Planejamento Tributário: Análise à Luz dos Recentes Julgamentos do Carf sobre a Amortização Fiscal do Ágio** in Revista de Direito Tributário Atual, volume 29. São Paulo: Dialética, 2013.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- _____. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. **República e Constituição**, 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ATIENZA, Manuel e MANERO, Juan Ruiz. **Ilícitos Atípicos. Sobre o Abuso de Direito, Fraude à Lei e Desvio de Poder**, tradução Janaina Roland Matida. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

- ÁVILA, Humberto. **Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária in Direito Tributário e o Novo Código Civil**, GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- _____. **Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social in Solidariedade Social e Tributação**, GRECO, Marco Aurélio (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005.
- _____. **A teoria dos princípios e o Direito Tributário in Revista Dialética de Direito Tributário**, volume 125. São Paulo: Editora Oliveira Rocha, 2006a.
- _____. **Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Exportação de Serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: Requisitos e Alcances. Conceitos de “Desenvolvimento” de Serviço e “Verificação” de seu Resultado in Revista Dialética de Direito Tributário**, volume 134. São Paulo: Dialética, 2006b.
- _____. **Planejamento Tributário in XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006c.
- _____. **O “Postulado do Legislador Coerente” e a Não-cumulatividade das Contribuições in Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, volume 11. São Paulo: Dialética, 2007.
- _____. **Regra-Matriz versus Princípios in Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- _____. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.
- _____. **Segurança Jurídica, entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**, 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____. **Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 15ª edição. São Paulo: Malheiros, 2014.
- AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Direito Privado: Casos e Pareceres**. São Paulo: IASP, 1986.
- AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Negócio Jurídico e Declaração negocial (Noções Gerais e Formação da Declaração Negocial)**, Tese para Concurso de Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1986.
- _____. **Negócio Jurídico, Existência, Validade e Eficácia**. São Paulo: Saraiva, 2002.

- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- _____. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009a.
- _____. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2009b.
- _____. **ISS, IOF e Instituições Financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. Dialética: São Paulo, 2001.
- _____. **Planejamento Tributário: Perspectivas Teóricas e Práticas** *in* Revista de Direito Tributário, volume 105. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Editora Noeses, 2006.
- _____. **Elisão Tributária: Limites Normativos**. São Paulo: USP, 2008.
- _____. **Conceitos Constitucionais e Competência Tributária** *in* Temas de direito Tributário, estudos em homenagem a Eduardo Bottallo, SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antonio Balieiro; FRIGO JUNIOR, Gilberto (Coords.). São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. **Ordenamento e sistema jurídicos** *in* Constructivismo lógico-semântico, CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.) e CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.), volume 1. São Paulo: Noeses, 2014.
- _____. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.
- BARRETO, Aires Fernandino e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Constitucionais: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Dialética, 2001.
- BARROS, José Eduardo Monteiro de. **Interpretação Econômica em Direito Tributário** *in* Interpretação no Direito Tributário, ATALIBA, Geraldo (Coord.). São Paulo: Saraiva e EDUC, 1975.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª edição: São Paulo: Editora Lejus, 2002.
- BEISSE, Heinrich. **O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã** *in* Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

- BETTI, Emilio. **Teoria Generale del Negozio Giuridico**. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2002.
- _____. **Teoria Geral do Negócio Jurídico**, tradução: Servanda Editora. Campinas: Servanda Editora, 2008.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**, 10ª edição. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2006.
- BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (Uma Introdução Metodológica)**, 3ª edição, revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- BOZZA, Fábio Piovesan; MATOS, Gustavo Martini e OLIVERIA, Ricardo Mariz de. **Interpretação e Interação da Lei Tributária in Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Dialética, 2010.
- BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. **A Consideração Econômica e o Abuso de Formas no Direito Tributário Brasileiro** in Revista Fórum de Direito Tributário, volume 20. Belo Horizonte: Fórum, 2006.
- BRITO, Edvaldo. **Interpretação Econômica da Norma Tributária e o Planejamento Tributário** in O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 2002.
- BUERES, Alberto J. **Objeto del Negocio Jurídico**, 2ª edição. Buenos Aires: Editorial Hammurabi, 1998.
- BUJANDA, Fernando Sainz. **Poder Financeiro** in Notas de Derecho Financeiro, redactadas em el seminário de Derecho Financeiro, tomo I, volume 2. Madrid: Universidade de Madrid, 1967.
- BULGARELLI, Waldirio. **Contratos Mercantis**, 9ª edição. São Paulo: Atlas, 1997.
- BUXADÉ, Antonio Durán-Sindreu. **Los Motivos Econ micos Válidos como Técnica Contra la Elusión Fiscal: Economía de Opción, Autonomía de Voluntad y Causa en los Negocios**. Navarra: Editora Aranzadi, 2007.
- CALAMANDREI, Piero. **La Casación Civil**, Tomo II, tradução de Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina, 1945.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**, volume primeiro. Rio de Janeiro: Editora Alba Limitada, 1963.

- _____ . **Elisão e Evasão Fiscal** in Caderno de Pesquisas Tributárias, volume 13 - Elisão e Evasão Fiscal, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010a.
- _____ . **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010b.
- _____ . **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____ . **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARUSI, Franco. **La Causa dei Negozi Giuridici e L'auntonomia dela Volontà nel Diritto Privato Italiano**. Napoli: Conte, 1947.
- CARVALHO, Cristiano e TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. **A Superação de Regras por Princípios Jurídicos na Atividade Jurisdicional: um Enfoque pela Análise Econômica do Direito** in Revista de Direito Tributário, volume 109/110. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 21ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009a.
- _____ . **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008 e 2009b.
- _____ . **Princípios e Sobreprincípios na Interpretação do Direito** in Direito Tributário em Questão, volume 7. Porto Alegre: Revista da FESDT, 2011.
- _____ . **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 10ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2015.
- _____ . **Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a Forma na Definição dos Efeitos Tributários de um Negócio Jurídico** in Planejamento Tributário, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.
- _____ . **O Absurdo da Interpretação Econômica do Fato Gerador: Direito e sua Autonomia – O Paradoxo da Interdisciplinaridade** in CTN 50 Anos com Eficácia de Lei Complementar (1967-2017), MARTINS, Ives Gandra da Silva *et.al.* (Coord.). São Paulo: Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO-SP.
- CASSONE, Vittorio. **Interpretação no Direito Tributário, Teoria e Prática**. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

- CASTRO, Torquato. **Da Causa no Contrato**. Recife: Imprensa Universitária, 1968.
- CIAN, Giorgio. **Forma Solenne e Interpretazione del Negozio**. Padova: CEDAM, 1969.
- COELHO, Luiz Fernando. **Lógica Jurídica e Interpretação das Leis**, 2ª edição, revista. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. **Os Limites Atuais do Planejamento Tributário (Apreciação Crítica da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a “Interpretação Econômica do Direito Tributário” ou a Chamada “Norma Geral Antuelisiva) in O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 2002.
- _____. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- _____. **Conceito, Vigência, Interpretação, Integração e Aplicação da Legislação Tributária in Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Dialética, 2010.
- _____. **Considerações Acerca do Planejamento Tributário no Brasil in Planejamento Tributário**, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.
- COSTA, Alcides Jorge. **Direito Tributário e Direito Privado in Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 4ª edição, atualizada, revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____. **Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional**, 3ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2013.
- D'AMATO, Anthony. **The Injustice of Dynamic Statutory Interpretation**, Faculty Working paper 87. Northwestern University School of Law, 2010.
- DENARI, Zelmo. **A Interpretação Econômica do Nosso Sistema Tributário in Revista de Direito Tributário**, volume 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

- _____ . **O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Impostos** in *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, volume 10. São Paulo: Dialética, 2006.
- DIAS, Karem Jureidini. **Fato Tributário, Revisão e Efeitos Jurídicos**. São Paulo: Noeses, 2013.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. **Fundamentos do Processo Civil Moderno**, Tomo I, 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da Lei Tributária no Tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968.
- _____ . **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Lael, 1971.
- DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério** (Taking Rights Seriously), tradução e notas de Nelson Boeira, 1ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- ESKRIDGE, William N. Jr.. **Dynamic Statutory Interpretation**, Faculty Scholarship Series, paper 1505. Yale Law School, 1987.
- FALCÃO, Amílcar Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**, NOVELLI, Flávio Bauer (atualizador), 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- _____ . **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- FERRARA, Francisco. **A Simulação dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Red Livros, 1999.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Direito Constitucional, Liberdade de Fumar, Privacidade, Estado, Direitos Humanos e Outros Temas**. São Paulo: Manole, 2007.
- FERREIRA, Vasco Taborda. **Do Conceito de Causa dos Actos Jurídicos**. Lisboa: Silvas, 1946.
- FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. São Paulo: Annablume, 2004.
- FONROUGE, Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**, tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Edições Lael, 1973.
- FORGIONI, Paula Andrea. **Contratos Empresariais, Teoria Geral e Aplicação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.
- FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **A prova Administrativa**. São Paulo: Saraiva, 1973.
- FREITAS, Rodrigo de. **É Legítimo Economizar Tributos? Propósito Negocial, Causa do Negócio Jurídico e Análise das Decisões do Antigo Conselho de Contribuintes** in

Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”, SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2010.

- GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária e a sua Estrutura Normativa** in Revista de Direito Tributário, volume 102. São Paulo: Malheiros, 2008.

- _____. **Competência Tributária, Fundamentos para uma Teoria da Nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

- _____. **Critérios de Admissibilidade Versus Critérios para Desconsideração de Planejamento Tributário** in Revista de Direito Tributário, volume 125. São Paulo: Malheiros, 2016.

- GODOI, Marciano Seabra de; e SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária** in Interpretação e Aplicação da Lei Tributária, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Dialética, 2010.

- GOGLIANO, Daisy. **A Função Social do Contrato (Causa e Motivo)** in Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, volume 99. São Paulo: USP, 2004.

- GRAU, Eros. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 1996.

- GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação** in Solidariedade Social e Tributação, GRECO, Marco Aurélio (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005.

- _____. **Planejamento Tributário**, 3ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2011.

- GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo: Estudios de Teoria y Metateoria del Derecho**, tradução de Jordi Ferrer i Beltran. Barcelona: Gedisa, 1999.

- HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

- HOFFMANN, Susy Gomes. **Considerações sobre a Presunção de Legitimidade do Lançamento Tributário e sua Relação com as Provas** in Revista de Direito Tributário, volume 72. São Paulo: Malheiros, 1999.

- _____. **Breves Considerações sobre os Aspectos Gerais dos Julgamentos, no CARF, de Lançamentos Tributários Envolvendo Planejamento Tributário** in Planejamento Fiscal, ANAN JÚNIOR, Pedro (Coord.), Volume III. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

- HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão, Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. Tese apresentada ao concurso de professor titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1996.

- JARACH, Dino. **El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributário Substantivo**. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1971
- _____. **Hermenêutica do Direito Tributário** *in* Interpretação no Direito Tributário, ATALIBA, Geraldo (Coord.). São Paulo: Saraiva e EDUC, 1975.
- KATAOKA, Eduardo Takemi. **A Coligação Contratual**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008.
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, tradução de João Bapstista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal** *in* Quincena Fiscal, Revista de Actualidad Fiscal, Número 8. Madrid: Arazandi, 2001.
- _____. **La Nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)**. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- _____. **Curso de Derecho Financeiro Español – Instituciones**, 25ª edição. Madrid: Marcial Pons, 2006.
- _____. **Direito Tributário, Teoria Geral do Tributo**. Barueri: Marcial Pons, 2007a.
- _____. **Legalidad, Antielusión y Pacto em El Ordenamiento Tributario** *in* Estudios *in* homenaje al professor Péres de Ayala, GARCÍA-QUINTANA, Cesar Albiñana; GARCÍA, Eusebio González; MASSANET, Juan Ramallo; VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune; e STERLING, Ana Yábar (Coords.). Madrid: Dykinson, 2007b.
- LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa; Fundação Calouste Gulbernkian, 2009.
- LARRAZ, Jose. **Metodologia Aplicativa del Derecho Tributario**. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1952.
- LINS, Robson Maia. **Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária - Decadência e Prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- _____. **Sanção e Confisco – Limites Normativos e a Jurisprudência** *in* Revista de Direito Tributário, nº 121. São Paulo: Malheiros, 2014.
- LOPES, Alexsandro Broedel e MOSQUERA, Roberto Quiroga. **O Direito Contábil – Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações** *in* Controvérsias Jurídico-Contábeis (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

- LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de Direito Civil**, volume I, 3ª edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Evasão Tributária** in Caderno de Pesquisas Tributárias, volume 13 - Elisão e Evasão Fiscal, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988.
- _____. **Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias** in Interpretação e Aplicação da Lei Tributária, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Dialética, 2010.
- _____. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.
- _____. **Planejamento Tributário** in Planejamento Tributário, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.
- MARINO, Francisco Paulo De Crescenzo. **Contratos Coligados no Direito Brasileiro**, 1ª Edição, 2ª Tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.
- MCNAUGHTON, Charles William. **Hierarquia e Sistema Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico, Plano da Existência**, 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.
- MELO, José Eduardo Soares. **ICMS – Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 2005.
- MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado, Parte Geral, Negócios Jurídicos**, Tomo III, MELLO, Marcos Bernardes de e EHRHARDT Jr., Marcos (atualizadores). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- _____. **Tratado de Direito Privado, Parte Geral, Validade, Nulidade, Anulabilidade**, Tomo IV, MELLO, Marcos Bernardes de e EHRHARDT Jr., Marcos (atualizadores). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- _____. **Tratado de Direito Privado, Parte Especial, Direito das Obrigações, Negócios Jurídicos Bilaterais**, Tomo XXXVIII, MELLO, Marcos Bernardes de e EHRHARDT Jr., Marcos (atualizadores). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. **Teoria Geral do Negócio Jurídico**. São Paulo: Atlas, 1991.

- MORAES, Maria Cecília Bodin de. **A Causa dos Contratos** in Revista Trimestral de Direito Civil, Volume 21. Rio de Janeiro: Padma, 2005.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Planejamento Fiscal, Evasão e Propósito Negocial** in Revista de Direito Tributário, volume 107/108. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MOTTA, Antonio. **La Causa del Obbligazioni nel Diritto Civile Italiano**. Torino: Fratelli Bocca, 1929.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Classificação dos Tributos – Uma visão analítica** in IV Congresso Nacional de Estudos Tributários – Tributação e Processo. São Paulo: Noeses, 2007.
- _____. **Revogação em Matéria Tributária**, 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2011.
- NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2002.
- NERY JÚNIOR, Nelson. **Vícios do Ato Jurídico e Reserva Mental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.
- NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro – Curso de Direito Tributário**, 3ª Edição. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1971.
- _____. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**, 2ª edição. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1974.
- _____. **Curso de Direito Tributário**, 15ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1999.
- NOVOA, César García. **La Cláusula Antielusiva em La Nueva Lei General Tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Elisão e Evasão Fiscal** in Caderno de Pesquisas Tributárias, volume 13 - Elisão e Evasão Fiscal, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988.
- _____. **A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº 104** in O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 2002.
- _____. **Reflexos do Novo Código Civil no Direito Brasileiro** in Revista de Estudos Tributários, volume 5. Porto Alegre: Síntese, 2003. Disponível também em <<http://www.marizsiqueira.com.br/Artigos.html>>. Acesso em 27 de março de 2017.

- _____ . **“Pro Memoria” de Palestra sobre “Planejamento Tributário: Limites Objetivos e Oponibilidade ao Fisco”, no I Congresso IBDT/AJUFE de Direito Tributário Brasileiro.** Disponível em <http://www.ibdt.com.br/Congresso2008_PainelI_RicardoMarizdeOliveira.pdf>. Acesso em 27 de março de 2017.
- _____ . **Os Motivos e os Fundamentos Econômicos dos Ágios e Deságios na Aquisição de Investimentos, na Perspectiva da Legislação Tributária** in Revista Direito Tributário Atual, volume 23. São Paulo: Dialética, 2009. Disponível também em <<http://www.marizsiqueira.com.br/Artigos.html>>. Acesso em 27 de março de 2017.
- PACIELLO, Gaetano e ROTHMANN, Gerd Willi. **Elisão e Evasão Fiscal** in Caderno de Pesquisas Tributárias, volume 13 - Elisão e Evasão Fiscal, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988.
- PALMA, Clotilde Celorico. **La Evolución Conceptual del Principio de Capacidad Contributiva** in La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de La Tributación. Conferencia Técnica do Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) de 2000. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002.
- PEDROCHE, J. Andrés Sánchez. **Forma y Materia em Derecho Financeiro y Tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y perdida de derechos sustanciales.** Madrid: Centro de Estudios Financeiros, 2004.
- POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda – Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ** – Série Doutrina Tributária, volume VII. São Paulo: Quartier Lain, 2012.
- RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**, 17ª edição, volume 1. São Paulo: Saraiva, 1987.
- ROPPO, Enzo. **O Contrato**, tradução de Ana Coimbra e M. Januário C. Gomes. Coimbra: Almedina, 2009.
- ROTHMANN, Gerd Willi. **O Princípio da Legalidade Tributária** in Direito Tributário – 5ª Coletânea. São Paulo: Bushatsky, 1973.
- _____ . **O “Standard” Jurídico** in Doutrinas Essenciais, Direito Civil, Parte Geral, Volume 1, MENDES, Gilmar Ferreira e STOCO, Rui (Org.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- PRATES, Renato Martins. **Interpretação Tributária e a Questão da Evasão Fiscal.** Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

- SCAFF, Fernando Facury. **Arbitramento e Norma Antielisão: da Estrita Legalidade ao Devido Processo Legal** in Revista de Direito Tributário, volume 90. São Paulo: Malheiros, 2000.
- _____. **In Dubio Pro Contribuinte e o Voto de Qualidade nos Julgamentos Administrativos-Tributários** in Revista Dialética de Direito Tributário, volume 220. São Paulo: Dialética, 2014.
- SCAFF, Fernando Facury e MAUÉS, Antonio G. Moreira. **Justiça Constitucional e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.
- SCHAUER, Frederick. **Playing by the Rules, a Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life**. Oxford: Clarendon Press, 1993.
- SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição Disfarçada de Lucros**. São Paulo: Dialética, 1996.
- _____. **Discriminação de Competências e Competência Residual** in Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.
- _____. **Fato Gerador da Obrigação Tributária** in Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa, SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- _____. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.
- _____. **O Desafio do Planejamento Tributário** in Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”, SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.
- _____. **Direito Tributário**. Editora Saraiva, São Paulo, 2011.
- _____. **Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)**. São Paulo: Dialética, 2012.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os Limites do Planejamento Tributário** in O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 2002.

- SILVA, Fabiana Carsoni Alves F. da. **Direito Tributário e Contabilidade: Independência e Intersecção. A Convivência das duas Ciências** in Revista Tributária e de Finanças Públicas, volume 132, BRITO, Edvaldo Pereira de (Coord.). São Paulo: Thomson Reuters, 2017. Disponível também em <<http://www.marizsiqueira.com.br/Artigos.html>>. Acesso em 27 de março de 2017.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direitos Constitucional Positivo**, 30ª edição, revista e atualizada (até a Emenda Constitucional n. 56, de 20.12.2007). São Paulo: Malheiros, 2008.
- SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- TABOADA, Carlos Palao. **La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal**, Colección de Derecho Público y Económico. Valladolid: Lex Nova S.A., 2009.
- TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**, volume I, tradução da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**, 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2008.
- _____. **Conhecimento, Verdade e Direito Tributário** in Revista de Direito Tributário, volume 106. São Paulo: Malheiros, 2009.
- TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- _____. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. **A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário** in O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 2002.
- _____. **Interpretação e Integração da Lei Tributária** in Interpretação e Aplicação da Lei Tributária, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Dialética, 2010.

- _____ . **O Abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil** *in* Direito Tributário e o Novo Código Civil, GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- _____ . **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- _____ . **Norma Geral Antielisão** *in* Planejamento Tributário, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Pode a Prevalência da Substância sobre a Forma ser Invocada pelo Contribuinte?** *in* Revista Dialética de Direito Tributário, volume 96. São Paulo: Dialética, 2003.
- TUDISCO, Flávio. **A Causa dos Negócios Jurídicos, a Prevalência da Substância sobre a Forma e o Direito Tributário Brasileiro** *in* Revista de Direito Tributário Atual, volume 22. São Paulo: Dialética, 2008.
- VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.
- VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil – Contratos em Espécie**, 7ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2007.
- VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. **Contratos Mercantis e a Teoria Geral dos Contratos - O Código Civil de 2002 e a Crise do Contrato**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**, tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.
- WATTS, Ronald Lampman. **Sistemas Federales Comparados**. Barcelona: Marcial Pons, 2006.
- XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- _____ . **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.
- _____ . **Da Tributação dos Rendimentos Pagos a Titulares de Data Center Residentes no Exterior** *in* Revista Dialética de Direito Tributário, volume 234. São Paulo: Dialética, 2015.
- XAVIER, Alberto Pinheiro. **Conceito e Natureza do Lançamento Tributário**. São Paulo: Juriscredi, 1972.

- YAMASHITA, Douglas; e TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- ZILVETTI, Fernando e ALELI, André. **Planejamento Tributário – Resistência ao Poder de Tributar** *in* Planejamento Tributário, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.
- BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.
- BRASIL. Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 jul. 1965, retificado em 16 ago. 1965.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966, retificado em 31 out. 1966.
- BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 jan. 1973, republicado em 27 jul. 2006.
- BRASIL. Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997. Dispõe sobre o Sistema de Financiamento Imobiliário, institui a alienação fiduciária de coisa imóvel e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 nov. 1997, retificado em 24 nov. 1997.
- BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002.
- BRASIL. Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004. Dispõe sobre o patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias, Letra de Crédito Imobiliário, Cédula de Crédito Imobiliário, Cédula de Crédito Bancário, altera o Decreto-Lei no 911, de 1o de outubro de 1969, as Leis no 4.591, de 16 de dezembro de 1964, no 4.728, de 14 de julho de 1965, e no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 03 ago. 2004.
- BRASIL. Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de

julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 dez. 2004.

- BRASIL. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei no 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis nos 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei no 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis nos 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 nov. 2005.

- BRASIL. Lei nº 11.312, de 27 de junho de 2006. Reduz a zero as alíquotas do imposto de renda e da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF nos casos que especifica; altera a Lei no 9.311, de 24 de outubro de 1996; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 jun. 2006.

- BRASIL. Lei nº 11.418, de 19 de dezembro de 2006. Acrescenta à Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, dispositivos que regulamentam o § 3º do art. 102 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 dez. 2006.

- BRASIL. Lei nº 11.672, de 8 de maio de 2008. Acresce o art. 543-C à Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, estabelecendo o procedimento para o julgamento de recursos repetitivos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. **Diário Oficial da União**, DF, 9 mai. 2008.
- BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 mar. 2015.
- BRASIL. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 de ago. 2002.
- BRASIL. Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 de jul. de 2015.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa nº 1.585, de 31 de agosto, 2015. Dispõe sobre o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 02 de set. de 2015.- SÃO PAULO (Município). Parecer Normativo Secretaria da Fazenda nº 02, de 26 de abril de 2016. Incidência do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS nos serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique. Disponível em < http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/PN-SF-02-2016_1461844434.pdf>, consulta em 15 de julho de 2016.
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa nº 599, de 28 de dezembro, 2005. Dispõe sobre os arts. 38, 39 e 40 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, relativamente ao Imposto de Renda incidente sobre ganhos de capital das pessoas físicas. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 de dez. de 2005.

- SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DA PREFEITURA DE SÃO PAULO. Parecer Normativo SF nº 02, de 26 de abril de 2016. Incidência do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS nos serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique. **Diário Oficial do Município de São Paulo**, São Paulo, SP, 27 de abr. de 2016.

- SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DA PREFEITURA DE SÃO PAULO. Parecer Normativo SF nº 04, de 09 de novembro de 2016. Incidência do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS nos serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique. **Diário Oficial do Município de São Paulo**, São Paulo, SP, 10 de nov. de 2016.