

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE DIREITO

PEDRO HENRIQUE GARZON RIBAS

**NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO: DEFINIÇÃO E SUA (IN)APLICABILIDADE EM  
MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Prof. Titular Dr. Humberto Bergmann Ávila

São Paulo

2019



PEDRO HENRIQUE GARZON RIBAS

**NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO: DEFINIÇÃO E SUA (IN)APLICABILIDADE EM  
MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

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 a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Titular Humberto Bergmann Ávila.

São Paulo

2019

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

**Serviço de Biblioteca e Documentação**  
**Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**  
**São Paulo - 2019**

RIBAS, Pedro Henrique Garzon.

Negócio jurídico indireto: definição e sua (in)aplicabilidade em matéria tributária. 147 p.

Orientador: Prof. Titular Humberto Bergmann Ávila

Dissertação (Mestrado), Universidade de São Paulo, USP, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2019.

1. Negócio jurídico indireto. 2. Vícios do negócio jurídico. 3. Planejamento tributário. 4. Interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro. 5. Abuso em matéria tributária. 6. Norma geral antielisão.

**Nome:** Pedro Henrique Garzon Ribas

**Título:** Negócio jurídico indireto: definição e sua (in)aplicabilidade em matéria tributária.

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 a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário.

Banca realizada em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Resultado: \_\_\_\_\_

Banca Examinadora:

Prof(a). Dr(a). \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof(a). Dr(a). \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof(a). Dr(a). \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_



*Aos meus avôs, Milton Garzon e Paulo Ribas, de quem carrego os nomes e por quem sinto saudade e admiração eternas.*





## AGRADECIMENTOS

De todas as linhas escritas ao longo deste trabalho, sem dúvidas são as de agradecimento as mais difíceis de serem elaboradas. Isso por uma razão simples: nunca poderei descrever em palavras aquilo que somente consigo perceber de coração. De toda forma, prefiro me arriscar na imperfeição a omitir minha gratidão por todos aqueles que tornaram esse mestrado possível.

Agradeço, primeiramente, aos meus pais, Carlos e Eunice, por todo o amor e pelo esforço incansável para me fazer feliz. Agradeço a vocês também por me mostrarem, diariamente, que os nossos sonhos são sempre possíveis quando buscados com honestidade, garra e também com leveza. Vocês são os meus grandes exemplos!

Agradeço também a todos da minha família, indistintamente, mas em especial às minhas avós, Conceição e Felicíssima, por serem aquilo que eu entendo como máxima expressão de ternura, aos meus avôs, Milton e Paulo, para quem dediquei este e tantos outros trabalhos ao longo da minha vida, e à minha madrinha, Heloísa, pelo exemplo de força e de superação.

Também sou grato à família que nos é dado escolher: os amigos. Com vocês todas as dificuldades foram, são e serão sempre vencidas. Ao Dudu, meu amigo-irmão, à Rosara, ao João e ao Eduardo, pela acolhida de vida e pelo privilégio de tê-los sempre ao meu lado. Aos meus amigos do Marista, do Bernoulli, do Dorotéia, da UFMG e de tantas outras referências: é fácil enfrentar a solidão dos estudos, quando se sabe que a diversão está garantida “logo ali”. A todos os amigos do Largo de São Francisco, que foram cúmplices de sorrisos e aflições ao longo desses três anos, em especial Daniela Gueiros, Martha Leão, Paulo Menezes, Paulo Koury, João Alho e Maysa Pittondo. A todos os amigos e colegas do Maneira Advogados, pela referência que são para mim e pelo estímulo aos meus estudos, em especial ao Daniel Serra Lima, pelos debates e por toda a contribuição para a conclusão deste trabalho. Ao Alessandro, por ter me recebido com grande amizade na capital paulista. Por fim, à minha melhor amiga e companheira Teka, por todo o seu amor, carinho e paciência, por sonhar os meus sonhos e por sempre me mostrar é possível ser melhor do que pensamos ser.

Não poderia deixar de agradecer enormemente também ao Prof. Humberto Ávila, pela oportunidade que me proporcionou e pela honra que foi tê-lo como orientador. Suas lições serão sempre lembradas com toda a admiração que tenho pelo senhor. Além disso,

também sou muito grato a todos os demais mestres que fizeram parte da minha formação na USP, em especial aos professores Luís Eduardo Schoueri, Maria Sylvia di Pietro e Ronaldo Porto.

Novamente, a todos vocês, o meu muito obrigado!

## RESUMO

RIBAS, Pedro Henrique Garzon. **Negócio jurídico indireto: definição e sua (in)aplicabilidade em matéria tributária**. 2019. 147 p. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

Já há algum tempo que o tema “planejamento tributário” ganhou protagonismo na literatura jurídica nacional. Em tese, é possível elencar diversas razões para esse fenômeno, como o incremento da carga tributária e a busca pela maximização de lucros pelos particulares. Contudo, também não se pode deixar de mencionar o aumento do descrédito social do Estado, que passou a ser encarado, por muitos, como um inimigo do desenvolvimento, de forma que o tributo deixou de ser visto como um instrumento para a formação e manutenção do bem coletivo, para se tornar um dos principais símbolos daquilo que deve ser evitado no maior grau possível dentro dos limites da lei. Nesse contexto, é que se intensificou a investigação em matéria tributária de institutos como a simulação, a fraude e o abuso, para que, aos poucos, fossem sendo melhor delimitadas as balizas entre o direito de economizar tributos e o dever legal de pagá-los. Todavia, o que se percebe é que a mesma sorte não assistiu ao negócio jurídico indireto. Esparsos são os trabalhos na doutrina nacional e estrangeira que se dedicaram a estudar especificamente o fenômeno, o que acabou gerando uma certa incompreensão daquilo que ele realmente significa e com quais institutos e/ou negócios jurídicos ele não pode ser confundido. Por conta disso é que o presente trabalho tem como um de seus principais objetivos a proposição de uma definição objetiva do conceito de “negócio jurídico indireto”, para que então seja possível criticar a sua aplicabilidade em matéria tributária. Especificamente em relação a esta segunda parte do trabalho, ressalta-se que ela foi elaborada tendo sempre como norte o texto constitucional de 1988. Dito de outra maneira, foi a partir da interpretação das regras constitucionais atributivas de competência tributária e das limitações ao poder de tributar que as principais considerações e conclusões deste trabalho foram fundamentadas. Finalmente, tem-se ainda que o presente trabalho não foi escrito com o intuito de servir a um determinado lado da relação tributária (Fisco ou contribuinte), mas sim de contribuir para o aprimoramento da discussão sobre o tema, sempre tendo como premissa que o Direito, sobretudo o Direito Tributário, nunca pode se afastar da própria ideia de segurança jurídica.

Palavras-chave: Negócio jurídico indireto; elisão fiscal; evasão fiscal; regras constitucionais atributivas de competência; limitações constitucionais ao poder de tributar;

## ABSTRACT

RIBAS, Pedro Henrique Garzon. **Indirect legal transactions: definition and its (in)applicability on tax matters**. 2019. 147 p. Master's thesis. Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2019.

The theme “tax planning” has been gaining prominence among Brazilian jurists over the past years. Abstractly speaking, it is possible to identify some reasons that account for this phenomenon, for instance, the increase of the tax burden and the pursuit of profit growth by companies. However, there is another reason that cannot be overlooked: the social discredit brought upon the Government, which has become, in the view of many, an enemy of development. Therefore, the vision that taxation could be an instrument for promoting the common good has been gradually abandoned. In this context, the investigation of some concepts such as simulation, fraud and abuse has been intensified specially by those who focus their studies on tax matters. Their main goal was to draw clearer boundaries between the right to spare taxes and the duty to pay them. Although these studies have given a great contribution to tax law, it is not possible to affirm that the same has occurred when it comes to the issue of indirect legal transactions. There are just a few academic works on such matter and, therefore, the elements of the concept have been scarcely discussed, which contributes for it to become a source of uncertainty. Taking all this into consideration, this Master's thesis aims to offer an objective definition of indirect legal transactions, in order to allow the reader to fully understand the considerations – and the criticism – that have been made as to its applicability on tax matters. Moreover, it is important to emphasize that all considerations have the same legal background: the Brazilian Constitution of 1988 and its rules that set limits on the State's power to tax. Lastly, it must be enlightened that this Master's thesis has not been written to endorse either the taxpayer's view or the State's power to tax. The main aim of this work is to contribute towards the scientific discussion concerning indirect legal transactions and their effects on taxation, always based on the law, and under the principle of legal certainty.

Keywords: Indirect legal transactions; tax avoidance; tax evasion; constitutional rules to limit the power to tax;



## **ABREVIATURAS:**

**Art.:** Artigo

**CARF:** Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

**CC:** Código Civil

**CF:** Constituição Federal

**CTN:** Código Tributário Nacional

**LC:** Lei Complementar

**MP:** Medida Provisória

**Nº:** Número

**PL:** Projeto de Lei

**STF:** Supremo Tribunal Federal





## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>19</b>
<b>PARTE I: O QUE É O NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO?.....</b>	<b>27</b>
<b>1. Conceito positivo de negócio jurídico indireto (ou: proposta de definição do negócio jurídico indireto.).....</b>	<b>27</b>
1.1. A irrelevância dos motivos psicológicos das partes contratantes para a definição do negócio jurídico indireto.....	36
<b>2. Conceituação negativa de negócio jurídico indireto (ou: com o que negócio jurídico indireto não se confunde?).....</b>	<b>43</b>
2.1. Negócio indireto “vs” Negócio abstrato.....	43
2.2. Negócio indireto “vs” Negócio inominado.....	45
2.3. Negócio indireto “vs” Contrato misto.....	46
2.4. Negócio indireto “vs” Negócio fiduciário.....	48
2.5. Negócio indireto “vs” Simulação (absoluta e relativa) .....	49
2.6. Negócio indireto “vs” Negócio em fraude à lei.....	53
2.7. Negócio indireto “vs” Abuso.....	56
<b>3. Afinal, o negócio indireto pode ser considerado uma categoria autônoma de negócio jurídico?.....</b>	<b>60</b>
<b>4. Conclusões parciais da primeira parte.....</b>	<b>62</b>
<b>PARTE II: NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO E SUA APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....</b>	<b>65</b>
<b>1. Negócio jurídico indireto em matéria tributária: considerações iniciais.....</b>	<b>65</b>
1.1. Evasão e Elisão tributárias: conceitos e causas.....	66
1.2. Negócios jurídicos indiretos como mecanismos de economia fiscal.....	73
<b>2. A utilização do negócio jurídico indireto como instrumento de planejamento tributário.....</b>	<b>79</b>
2.1. A competência tributária em conceitos funcionais e estruturais e sua relação com os negócios jurídicos indiretos.....	79
2.2. Abuso de formas jurídicas e o negócio jurídico indireto: considerações sobre a interação entre o Direito Civil e o Direito Tributário brasileiros.....	84
2.3. A teoria da prevalência do conteúdo econômico na aplicação da lei tributária brasileira e a importância do artigo 118 do CTN na definição do fato gerador.....	91
2.4. A legalidade tributária como escudo inafastável dos contribuintes e a utilização dos negócios jurídicos indiretos em matéria tributária.....	100
2.5. O negócio jurídico indireto nas decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.....	106
<b>3. Norma geral antielisão e o parágrafo único artigo 116 do CTN.....</b>	<b>123</b>

3.1. A existência e/ou possibilidade de instituição de uma norma geral antielisão no Direito Tributário Brasileiro.....	123
3.2. O parágrafo único do artigo 116 do CTN: interpretação e limites de aplicação.....	128
<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>135</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>141</b>

## INTRODUÇÃO

Um dos principais desafios na aplicação de um determinado instituto jurídico reside na compreensão de seu conceito, ou seja, no entendimento dos elementos necessários e suficientes que formam aquilo que ele *é* e o distingue daquilo que ele *não é*. Nesse sentido, vê-se na delimitação conceitual de um modelo jurídico uma etapa prévia e indispensável à sua aplicação prática.

Especificamente em relação ao negócio jurídico indireto, o que se percebe foi uma inversão dessa ordem lógica: buscou-se pela prática entender o significado e a extensão dessa expressão. E isso, talvez, como consequência da própria história ligada à origem do instituto.

Ascarelli, autor de um dos trabalhos mais respeitados sobre o tema<sup>1</sup>, identifica naquilo que ele chama de “inércia jurídica” como uma das principais causas que impulsionou o desenvolvimento da doutrina do negócio jurídico indireto. Segundo o tratadista italiano, o “direito evolui muitas vezes lentamente, mas organicamente”<sup>2</sup>, de forma que velhos institutos passam a se mostrar aptos a desenvolver novas funções, antes imprevistas e/ou imprevisíveis. Assim, a inércia jurídica poderia ser entendida como o processo de adaptação gradual do Direito à nova realidade a ele subjacente, de maneira que a satisfação das novas exigências é feita por meio de institutos já conhecidos, os quais, conservando os elementos de suas estruturas originárias, são capazes de regular novos anseios.

A aceitação da teoria de Ascarelli conduz à conclusão de que o negócio jurídico indireto seria uma figura de transição, que disciplinaria a adaptação de um Direito estático a uma realidade que, por sua vez, seria dinâmica. Ou seja, o negócio jurídico indireto somente seria identificado em sistemas jurídicos em degenerescência<sup>3</sup>, nos quais os velhos institutos deveriam ser transformados e novos regramentos criados para regulação de um mundo que não mais comportava as amarras de uma estrutura pautada no formalismo exacerbado.

Contudo, sabe-se que Ascarelli não foi o primeiro a investigar a origem e o conceito dos negócios jurídicos indiretos. Atribui-se a Ihering<sup>4</sup> o primeiro trabalho a denunciar, já no Direito Romano, a existência de contratos típicos para a persecução de fins econômicos indiretos.

---

<sup>1</sup> ASCARELLI, Tullio. O negocio juridico indirecto. **Jornal do Foro**, Lisboa, 1965.

<sup>2</sup> Ibid, p. 8.

<sup>3</sup> CARVALHO, Orlando Alves Pereira. **Negócio jurídico indirecto** (Teoria Geral). 1952, p. 54.

<sup>4</sup> IHERING, Rudolf von. **L'esprit du droit romain**. Paris. 1886 *apud* CARVALHO, 1952, p. 7.

Em linhas gerais, o desenvolvimento da sociedade romana levou à criação de novos interesses os quais reclamavam a tutela do Direito então vigente. O prestígio quase religioso às formas jurídicas existentes criava a necessidade de conciliação do modelo em vigor ao progresso social e econômico que urgia em acontecer. Contudo, com o passar do tempo, percebeu-se que tradição e modernidade não eram realidades mutuamente excludentes, na medida em que era possível encontrar uma solução conciliadora entre a necessidade da forma, base da segurança, e a necessidade do fim econômico, reflexo da realidade incipiente.

Posteriormente, foi Kohler o responsável pela elaboração de uma das principais proposições para a compreensão do negócio jurídico indireto, no sentido de que o aspecto jurídico dos negócios típicos pode não coincidir com o seu aspecto econômico<sup>5</sup>. O autor tem o mérito de constatar que as partes podem querer aquilo para o qual o negócio foi abstratamente previsto na lei, mas também podem querer um resultado diferente se valendo do mesmo meio.

Partindo exatamente dessa última perspectiva, que se interpretou a origem sociológica dos negócios jurídicos indiretos de maneira distinta àquela proposta por Ascarelli. Estes, ao invés de se revelarem como o produto de uma adaptação gradual do Direito ao tempo, podem também ser identificados como prática corriqueira de um ordenamento jurídico plenamente adaptado ao mundo por ele regulado. O negócio jurídico indireto não seria uma etapa metamórfica de um determinado negócio típico, mas sim um mecanismo de aproveitamento legítimo deste tipo legal e, por isso, deve ser encarado como algo tão normal e ordinário como o próprio negócio típico abstratamente concebido pela lei.

Portanto, os negócios jurídicos indiretos não se tratam de uma invenção jurídica ou sequer de um meio ardiloso de usurpação de uma categoria negocial. Pelo contrário. Eles apenas traduzem a secularidade do Direito, que, enquanto criação humana, é imperfeito em sua essência e incapaz de estipular todos os efeitos práticos que uma determinada ação (abstraída no tipo negocial previsto na lei) é capaz de produzir. Como bem ensina Carvalho, “ao passo que, no negócio direto, o fim ulterior tem uma consistência débil e rudimentar, (...), no negócio indireto, ousa manifestar a sua individualidade, transcende o rudimentarismo ordinário e busca dar um colorido “sui generis” à formação negocial.”<sup>6</sup>.

Seja como for, a utilização de um negócio típico visando a obter um efeito econômico que é distinto daquele ordinariamente conseguido por este negócio, acaba se tornando objeto de discussão, sobretudo quando a disciplina legal aplicada à forma utilizada pelas partes é

---

<sup>5</sup> RUBINO, Domenico. El negocio juridico indirecto. L. Rodriguez-Arias (traduccion). **Revista de Derecho Privado**. Madrid, 1953, p. 5.

<sup>6</sup> CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952, p. 33.

fiscalmente menos onerosa se comparada com aquela que normalmente seria utilizada para alcançar o resultado prático desejado.

Ilustrativamente, pode-se pensar num dos mais conhecidos exemplos de negócio jurídico indireto – o qual será reiteradamente analisado ao longo deste trabalho – que é a realização de uma compra e venda de um imóvel, com cláusula de retrovenda, por meio da qual as partes acabam conseguindo um efeito econômico indireto de mútuo de recursos financeiros com a operação. Veja-se a seguinte situação.

A, pessoa física, proprietária de um galpão em Belo Horizonte/MG avaliado em R\$1.000.000,00, encontra-se em situação de dificuldade financeira. Nesse sentido, A procura um antigo amigo que é sócio da empresa B, relata-lhe toda a sua condição econômica, e o propõe a venda de seu galpão.

Realizada toda a negociação entre as partes, A e a empresa B concretizam o negócio, observando a formalidade a ele inerente (inclusive com o registro do título translativo no Registro de Imóveis, conforme determina o art. 1.245 do CC/2002<sup>7</sup>). Além disso, destaca-se que as partes convencionam a inclusão de uma cláusula de retrovenda no contrato, de maneira que A se reserva no direito de reaver o imóvel no prazo máximo de três anos, restituindo o preço recebido e reembolsando todas as despesas incorridas na operação, nos exatos termos do art. 505 do CC/2002<sup>8</sup>.

Após o transcurso de dois anos e seis meses, A, que por competência profissional fez multiplicar o valor recebido pelo galpão, procura novamente seu amigo sócio da empresa B e reclama o direito de reaver o seu antigo imóvel. Sem maiores dificuldades, B cumpre com aquilo que havia sido ajustado contratualmente e a retrovenda é implementada.

Afinal de contas, no exemplo tratado acima, seria possível afirmar que mesmo tendo as partes A e B realizado a compra e venda do galpão, de maneira indubitosa e ostensiva, somente o fizeram como forma de ocultar um contrato de mútuo, no qual o imóvel foi entregue em garantia do valor mutuado? Ou a celebração do contrato de compra e venda imobiliária foi realmente quista e o efeito econômico de empréstimo figurou apenas como uma consequência mediata da qual as partes se aproveitaram legítima e licitamente?

---

<sup>7</sup> CC/2002: “Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.”

<sup>8</sup> CC/2002: “Art. 505. O vendedor de coisa imóvel pode reservar-se o direito de recobrá-la no prazo máximo de decadência de três anos, restituindo o preço recebido e reembolsando as despesas do comprador, inclusive as que, durante o período de resgate, se efetuaram com a sua autorização escrita, ou para a realização de benfeitorias necessárias.”

Ainda sobre o exemplo retratado acima, haveria alguma dúvida em relação à caracterização do negócio realmente praticado se a motivação psicológica das partes contratantes se alterasse? Noutras palavras, e se o mesmo negócio tivesse sido realizado, mas por iniciativa da empresa B que, entendendo ser o galpão um local estratégico para a expansão de seus negócios, procurasse A visando somente a compra do imóvel? Ainda assim seria possível cogitar que A teria ocultado uma operação de crédito, tendo a empresa B como mutuante?

Apesar de todos os questionamentos acima serem juridicamente irrelevantes para a caracterização do negócio que foi concretamente realizado pelas partes negociantes, deve-se destacar que, a depender da perspectiva que se adote, é possível que seja identificado na operação acima exemplificada um proveitoso mecanismo de economia tributária.

Isso porque, observando tão-somente o tipo de negócio jurídico concretizado na operação, sabe-se que a compra e venda de imóvel constitui o fato gerador do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, de competência municipal, conforme disposto no art. 156, inciso II, da CF/88<sup>9</sup>. Por outro lado, conforme determina o art. 153, inciso V, da CF/88<sup>10</sup>, compete à União tributar as operações de crédito realizadas entre pessoa jurídica e pessoa física, por meio do Imposto de Operações Financeiras de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Imobiliários – IOF.

Assim, se aplicada a Lei nº 5.492/1988, que instituiu o ITBI no município de Belo Horizonte (local onde se situa o galpão objeto da compra e venda no exemplo acima), para o caso ilustrado, constituir-se-á um crédito tributário de R\$30.000,00 incidente sobre a operação, cuja responsabilidade de pagamento recairá sobre a empresa B, adquirente do imóvel<sup>11</sup>. Lado outro, caso se consolide o entendimento de que a compra e venda do galpão se mostrou apenas como uma operação que visava a encobrir um verdadeiro contrato de mútuo firmado entre A e a empresa B, então haverá a constituição de crédito tributário de IOF num valor aproximado de

---

<sup>9</sup> CF/88: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;”

<sup>10</sup> CF/88: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;”

<sup>11</sup> Considera-se, para fins do exemplo, que o valor venal do galpão, base de cálculo do ITBI, coincide o preço do imóvel convencionado entre as partes A e B. Além disso, aplicou-se sobre a aludida base de cálculo a alíquota de 3%, conforme art. 8º da Lei nº 5.492/1988, e não foi constituído qualquer crédito tributário na retrovenda do imóvel, por se tratar de hipótese de isenção específica do ITBI, nos termos do art. 3º, inciso III da Lei nº 5.492/1988.

R\$78.584,00<sup>12</sup>, cuja responsabilidade de pagamento recairá sobre A, por ser esta a pessoa tomadora do crédito.

Independentemente dos valores apontados, a principal dúvida que insiste em permear a situação-problema ilustrada acima é: afinal, sendo o tributo uma prestação pecuniária instituída em lei e sendo esta lei geral e abstrata, seria correto afirmar que, a depender de como os fatos se apresentam concretamente, uma determinada situação jurídica (no caso exemplificado, uma compra e venda imobiliária) pode suscitar dúvidas de como e por qual ente federado será tributada? Ressalta-se que a preocupação com questões como essa fica evidente não só em autores que se dedicaram ao estudo do negócio jurídico indireto em matéria tributária, como Greco<sup>13</sup>, Xavier<sup>14</sup>, Ferraz Júnior<sup>15</sup> e Schoueri<sup>16</sup>, mas também na própria doutrina civilista sobre o tema, como por exemplo Ascarelli<sup>17</sup>, Rubino<sup>18</sup>, Flume<sup>19</sup> e Carvalho<sup>20</sup>.

Além disso, a dificuldade de se encontrar na jurisprudência e em decisões proferidas por cortes administrativas tributárias a elaboração de uma solução convincente e argumentativamente controlável acerca do conceito da expressão “negócio jurídico indireto” e os limites de sua aplicação em matéria tributária, tornam imprecisa e cientificamente criticável qualquer conclusão construída essencialmente por meio de um raciocínio indutivo. Como bem descreveu Leão<sup>21</sup>, o que se vê atualmente é a existência de um paradoxo. Ao mesmo tempo em que a Constituição estabelece um sistema tributário de previsibilidade, assegurando aos contribuintes o direito ao planejamento tributário, o que se percebe na prática, quando se analisa julgados que tratam especificamente do tema, é um sistema de imprevisibilidade. Reconstrói-

---

<sup>12</sup> De acordo com a Lei nº 5.143/1966, que instituiu o IOF, regulamentada pelo Decreto nº 6.306/2007, o IOF incide sobre operações de crédito realizadas entre pessoa jurídica e pessoa física (art. 2º, inciso I, alínea “c” do Decreto nº 6.306/2007). Além disso, aplica-se a alíquota de 0,0082% ao dia sobre o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário pessoa física (art. 7º, inciso I, alínea “b”, item 2, do Decreto nº 6.306/2007), devendo ainda ser considerado o adicional de 0,38% sobre o valor do crédito, independentemente do prazo da operação, seja o mutuário pessoa física ou jurídica (art. 7º, §15, do Decreto nº 6.306/2007).

<sup>13</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 299.

<sup>14</sup> XAVIER, Alberto P. A evasão fiscal legítima – o negócio jurídico indireto em Direito Fiscal. **Revista de Direito Público**. São Paulo, n. 23, jan./mar., 1973, p. 236-253.

<sup>15</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto no Direito Tributário e a luz do novo Código Civil. **Revista Fórum de Direito Tributário**. ano 8, n. 48, nov./dez., 2010, p. 9-25.

<sup>16</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire. et al. (org.). **Garantias dos contribuintes no Sistema Tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 371-438.

<sup>17</sup> ASCARELLI, Tullio, 1965, p. 39.

<sup>18</sup> RUBINO, Domenico, 1953, p.120-121.

<sup>19</sup> FLUME, Werner. **El negocio jurídico**. José María Miquel González y Esther Gómez Calle (traducción). 4. ed., no modificada. Madrid: Fundación Cultural del Notariado, 1998, p. 487-488.

<sup>20</sup> CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952.

<sup>21</sup> LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre liberdade, legalidade e solidariedade**. 2017. Tese (Doutorado), Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade de São Paulo-USP, 2017.

se e se aplica o Direito de maneira arbitrária e subjetiva, desprezando-se a sua essência enquanto ciência dialética, autolimitada por suas próprias normas e cuja racionalidade advém da capacidade dos sujeitos da relação jurídica controlarem os argumentos uns dos outros.

Acredita-se que um dos principais motivos para o desenvolvimento desse quadro de insegurança jurídica se deve em razão do caráter pejorativo que a expressão “planejamento tributário” adquiriu com o passar do tempo, especialmente no Brasil. Planejar, que tem como essência a ideia de organização a partir de métodos adequados e otimizados visando à redução de riscos e imprevistos, passou a ser comparado quase como um ato preparatório para a implementação de uma solução ardilosa para determinada situação. Ou seja, passou-se a encarar o ato de planejamento não como um direito do cidadão, mas como uma arma astuta do particular a ser utilizada contra o interesse da coletividade personificada pelo Estado. Talvez essa mentalidade baseada na desconfiança tenha origem histórica e seja melhor compreendida se analisada não por juristas, mas sim por artistas e sociólogos, ao melhor estilo de Sérgio Buarque de Holanda<sup>22</sup> em seu livro “Raízes do Brasil”.

Melhor sorte também não assistiu à expressão “negócio jurídico indireto”. A pouca produção acadêmica e doutrinária que tratasse especificamente sobre o tema pode ser caracterizada como uma das principais causas de sua incompreensão. Talvez por conta disso, que os negócios jurídicos indiretos, sobretudo em feitos nos quais estes tenham alguma implicação tributária, passaram a ser considerados como sinônimos de simulação, de fraude ou ainda (e principalmente) de abuso. Novamente, poucos são os estudos realizados com algum rigor científico, os quais buscaram investigar os principais pontos que aproximam os negócios indiretos dos vícios apontados acima e que, ao mesmo tempo, sejam também capazes de determinar as principais características que os diferenciam.

Diante desse contexto, é que se buscou por meio do presente trabalho sistematizar analiticamente aquilo que se entende como negócio jurídico indireto e quais os limites da sua aplicação para fins de planejamento e otimização tributários. Seguindo o método interpretativo do estruturalismo argumentativo<sup>23</sup> concebido por Ávila, propõe-se a análise do tema não só sob a ótica da hierarquia formal das normas dispostas no ordenamento jurídico brasileiro, mas também visando à construção de uma conclusão que privilegie a coerência substancial entre elas.

---

<sup>22</sup> HOLANDA, Sergio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 27. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2015.

<sup>23</sup> ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário**. (atual.), n. 29, p. 181-204, jan./jun. 2013.



Nesse sentido, este trabalho foi elaborado em duas partes principais. A primeira, denominada “O que é o negócio jurídico indireto?”, será dividida em três capítulos. O primeiro deles terá como objetivo analisar os elementos essenciais que compõem o conceito da expressão “negócio jurídico indireto”, tomando por base, principalmente, considerações de natureza legislativa e linguística. Além disso, será investigada a importância dos motivos psicológicos das partes contratantes para fins de definição do negócio jurídico efetivamente por elas praticado e quais são as suas eventuais influências na definição do negócio jurídico indireto.

Feito isso, será tratado no segundo capítulo de um dos principais desafios enfrentados por este trabalho, que reside justamente na diferenciação dos negócios jurídicos indiretos daqueles institutos que, de alguma forma, incitam dúvidas no intérprete sobre em quais hipóteses pode se entender que se está diante de uma ou de outra figura jurídica. Assim, buscar-se-á comparar o conceito de negócio indireto com aquele de figuras negociais normalmente com ele confundidas, como os negócios abstratos, os negócios inominados, os contratos mistos e os negócios fiduciários. Ainda no segundo capítulo, também se demonstrará como os negócios jurídicos indiretos não podem ser compreendidos como uma espécie de vício no negócio jurídico, como ocorre na simulação, na fraude à lei e no abuso.

Finalmente, no terceiro capítulo da primeira parte será realizada breve síntese de todo o então exposto, sistematizando os principais argumentos apresentados e respondendo à seguinte questão: o negócio jurídico indireto é uma categoria autônoma de negócio jurídico?

Avançando para a segunda parte do trabalho, tem-se que esta também será dividida em três capítulos, nos quais se buscará conciliar as conclusões propostas acerca dos contornos da definição de negócio jurídico indireto com a sua (in)aplicabilidade em matéria tributária.

O primeiro capítulo abordará considerações iniciais sobre evasão e elisão fiscal, suas definições e principais causas, sobretudo no Brasil. Além disso, serão também estudados os principais tipos de negócios jurídicos indiretos em matéria tributária, destacando a função que cada um pode exercer quando realizados com vistas à redução, eliminação ou otimização da carga tributária do particular.

Encerradas essas primeiras discussões, chega-se ao segundo capítulo, no qual serão tratados os principais obstáculos atualmente existentes no Brasil para o combate da utilização de negócios jurídicos indiretos como instrumentos de planejamento tributário. Nesse sentido, investiga-se, primeiramente, a forma como a competência tributária foi constitucionalmente distribuída entre os entes federados por meio de conceitos funcionais e estruturais e quais seriam as principais implicações dessa percepção sobre os negócios indiretos. Ato contínuo, busca-se trazer algumas considerações sobre a relação intrínseca existente entre o Direito Tributário e o

Direito Privado, demonstrando, a partir de argumentos normativos e linguísticos, a impossibilidade de se confundir a realização de negócios indiretos com a prática de atos ou negócios que possam ser taxados como abuso de formas jurídicas em matéria tributária. Seguindo com o estudo, e como não poderia ser diferente, serão investigados a história e os limites de aplicação da chamada teoria da prevalência do conteúdo econômico no Direito Tributário brasileiro. Nesse sentido, volta-se desde a origem da doutrina em Enno Becker até as tentativas de sua implementação no Brasil. Soma-se ainda às conclusões propostas outras reflexões sobre o(s) papel(éis) desempenhado(s) pela legalidade tributária, sobretudo para fins de promoção do ideal de segurança jurídica. Por fim, devidamente apresentadas todas as principais críticas sobre a aplicação do negócio jurídico indireto em matéria tributária, serão analisados alguns casos concretos levados à apreciação pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e que, de alguma maneira, tocam o tema objeto deste estudo.

Finalmente, após enfrentados os tópicos acima, avança-se para o último capítulo deste trabalho, no qual será examinada a existência ou não, bem como a possibilidade de criação de uma norma geral antielisão no Direito brasileiro. A partir das conclusões propostas, buscar-se-á realizar uma releitura do parágrafo único do art. 116 do CTN hoje em vigor, de maneira a demonstrar suas principais virtudes e deficiências.

Enfim, o que se pretende com este trabalho é propor uma solução racional, pautada em argumentos intersubjetivamente controláveis, que demonstre a possibilidade de utilização do negócio jurídico indireto como mecanismo válido e eficaz de planejamento tributário pelos particulares. Parafraseando Nogueira<sup>24</sup>, não se pretende criar verdades jurídicas atemporais e intransitivas ou desenvolver interpretações *pro-fisco* ou *contra-fisco*. O que se deseja com este estudo é contribuir para a construção de uma doutrina *pro-lege*, que privilegie a supremacia da Constituição como expressão máxima do Estado de Direito.

---

<sup>24</sup> BORGES, José Souto Maior. Elisão fiscal: (CTN, art. 116, parágrafo único-104/01). **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, v. 1, n. 1, jan. 2003.

## PARTE I: O QUE É O NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO?

### 1. CONCEITO POSITIVO DE NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO (OU: PROPOSTA DE DEFINIÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO)

Atribui-se à obra dos italianos Messina e Ferrara a origem da expressão “negócio jurídico indireto”. Se comparada com a antiga denominação de “negócio escondido” ou de “negócio encoberto”, utilizada por Kohler, ou ainda a de “negócio figurativo” ou “negócio imitativo”, das quais se valia Rabel, ver-se-á no sintagma “negócio jurídico indireto” um importante avanço para o estudo de seu real significado<sup>25</sup>. Como bem destaca Carvalho, a aludida expressão além de revelar a estrutura específica deste complexo negocial, também tem o mérito de fazer com que os negócios indiretos não venham a ser confundidos com os atos simulados ou com os atos aparentes<sup>26</sup>.

Contudo, mesmo a expressão “negócio jurídico indireto” é passível de críticas. Primeiramente, porque a sua leitura descuidada pode levar o intérprete a crer que o negócio jurídico indireto deve ser entendido como a antítese de um suposto negócio jurídico direto. Desde logo, importante pontuar que se desconhece a existência de uma adjetivação jurídica tal, que caracterize determinado negócio como essencialmente “direto”. Além disso, não se ignora também que muitas vezes a expressão “negócio direto” é também utilizada como um sinônimo de “negócio típico”. Sendo isso verdadeiro, ver-se-á ao longo deste capítulo que o “negócio direto” não desempenha uma função de antagonismo com o “negócio indireto”, mas figura como uma etapa indispensável para a verificação concreta deste último.

Outro ponto que merece especial importância diz respeito à maneira como se deve entender o termo “indireto”. Isso, porque normalmente se associa a realização de algo feito de forma “indireta” a uma suposta ação dolosa do agente que, por meio de um mecanismo ardiloso, buscou alcançar um certo fim de maneira oblíqua, desviada, disfarçada ou até dissimulada. Todavia, da mesma forma em que se nega a relação de oposição existente entre o suposto negócio direto e o negócio indireto, este também não deve ser ordinariamente entendido como um recurso de que se valem as partes para encobrir uma realidade ou para prejudicar terceiros.

---

<sup>25</sup> GRECO. *La società di comodo e il negozio indireto*, em Riv.Dir.Comm, 1932, p. 775 *apud* CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952.

<sup>26</sup> CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952, p. 13.

Partindo dessas considerações preliminares, que traduzem apenas parte dos desafios enfrentados pelo estudo do negócio jurídico indireto, é que se percebe a importância de se compreender sistemática e cientificamente o seu conceito. Como ensina Ávila, investigar aquilo que algo significa envolve não só uma atividade descritiva (informativa) do intérprete – no sentido de mera reprodução de como o uso linguístico de determinado termo ou expressão é difundido em uma determinada comunidade de falantes – mas, também, e sobretudo, uma ação estipulativa, que visa à utilização de um termo ou expressão com uma nova significação ou à proposição de um significado mais preciso que aquele de uso comum<sup>27</sup>.

Nesse sentido, para os fins do presente trabalho, destaca-se que a expressão “negócio jurídico indireto” será compreendida a partir da conjugação de cinco elementos necessários e suficientes para a sua verificação. Valendo-se novamente das palavras de Ávila, “necessárias no sentido de que, sem elas, o conceito não se manifesta; suficientes no sentido de que, com elas, o conceito se afirma”<sup>28</sup>.

Assim, entende-se por negócio jurídico indireto o emprego de um (i) *negócio típico*, por meio do qual as partes (ii) *consensualmente* (iii) *querem, e verdadeiramente querem, a forma e o conteúdo* do negócio realizado. Contudo, este negócio pode se prestar não só para a finalidade típica para o qual a lei lhe concebeu, mas também para a consecução de um (iv) *fim indireto*, cuja existência não foi abstratamente prevista pela lei, mas que com ela não é incompatível. Por fim, ressalta-se que a implementação do fim indireto (v) *figura (ou pode figurar) como razão de uma ou de ambas as partes para a realização do negócio típico* eleito.

Apesar de haver considerável inequívocidade no que tange a ideia por detrás de cada um dos elementos estruturantes do conceito acima proposto, faz-se necessário aprofundar brevemente no sentido atribuído a cada um deles, de forma a tornar a definição apresentada intersubjetivamente controlável.

Primeiramente, o chamado “negócio típico” pode ser concebido como um modelo negocial abstrato, legalmente arquitetado, o qual seria dotado de certos elementos necessários e suficientes que o formam e o suportam como um todo harmônico. Estes elementos cumprem duas funções fundamentais: caracterizam o negócio como pertencente a um determinado *tipo negocial* e, via de consequência, o distingue dos demais. Além disso, assim como a doutrina construiu uma distinção entre hipótese de incidência e fato gerador em matéria tributária<sup>29</sup>, o

---

<sup>27</sup> ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 46.

<sup>28</sup> Ibid, p. 11.

<sup>29</sup> ATALIBA, Geraldo, 1936-1995. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2016.

negócio típico também pode ser percebido de maneira abstrata e concreta. Nesse sentido, não há qualquer incorreção em se utilizar a expressão “negócio típico” para se referir tanto ao modelo hipotético e abstrato previsto na lei, como também para os casos envolvendo, por exemplo, a consecução no mundo dos fatos de um contrato típico por dois ou mais sujeitos.

Afirmar a necessária preexistência do negócio típico como condição inafastável para a conceituação do negócio indireto tem uma razão lógica de ser. Se o fim indireto buscado pelas partes provocasse qualquer alteração de algum dos elementos essenciais que formam o negócio típico realizado, este não mais se enquadraria no modelo estrutural típico concebido pela lei. Dessa forma, não haveria justificativa para se caracterizar o negócio efetivamente realizado dentro do modelo abstratamente previsto pelo texto legal, tornando inútil a denominação “negócio indireto”. Noutras palavras, somente é possível cogitar a existência de um fim indireto, se o negócio realizado possui, ao menos, uma finalidade específica, porque, se assim não o for, não haverá motivo para se conceituar determinado negócio como indireto em si<sup>30</sup>.

Exatamente por ser necessário o emprego de um negócio típico para que seja possível conceber a existência de um negócio indireto, é que também se reconhece como indispensável a presença dos elementos da consensualidade e da vontade séria das partes em quererem o negócio típico em sua forma e conteúdo. Como se sabe, tanto a consensualidade como a vontade séria das partes se revelam requisitos fundamentais para a formação válida e eficaz do negócio típico que será utilizado como instrumento para o alcance de determinado fim indireto. Ou seja, somente se poderá cogitar a plena validade e eficácia deste negócio típico se ele se mostrar como o produto de um processo volitivo, querido com plena consciência da realidade pelas partes, escolhido com liberdade e deliberado sem qualquer má-fé.

Seja como for, ainda que haja consensualidade e vontade séria das partes em concretizar o negócio típico, isso não quer dizer, necessariamente, que a motivação dessas mesmas partes para a realização deste único negócio (ou complexo de negócios) deva ser exatamente coincidente. Sobre o tema, relembra-se do estudo realizado por Mariz de Oliveira<sup>31</sup> que, investigando os conceitos de vontade, motivo e intenção, concluiu que o primeiro seria a “razão para fazer ou não fazer algo”, a vontade o “querer fazer algo, ou deixar de fazer, segundo o motivo para fazê-lo ou não”; e a intenção, por sua vez, a “deliberação de efetivar a ação, ou de se omitir, segundo o motivo e a vontade para o sim ou o não”.

---

<sup>30</sup> CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952, p. 14.

<sup>31</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reflexões sobre a Vontade, a Intenção e o Motivo (Objeto e Causa) no Mundo Jurídico. In: PARISI, Fernanda Drummond. et al (coord.). **Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, v. 3, p. 139-166.

Independentemente das divergências que as reduções conceituais propostas pelo autor possam causar, o que se percebe é que nos negócios jurídicos indiretos há um perfeito casamento entre a *vontade* das partes envolvidas no negócio. Porém, é também indisputável que este negócio pode ser realizado a partir de *motivações* pessoais semelhantes ou não. Noutras palavras, enquanto ambas as partes desejam, e seriamente desejam, concluir determinado negócio típico, tem-se, por outro lado, que a depender do fim indireto buscado, essas mesmas partes podem ainda possuir razões psicológicas que as motivaram para a concretização do negócio realizado, as quais podem ser coincidentes ou não<sup>32</sup>.

Relembrando o exemplo adotado na introdução do presente trabalho, sabe-se que o negócio de compra e venda do galpão realizado entre a pessoa A e a empresa B seria igualmente tido como efetivado se: i) somente A tivesse sido motivada a realizar o negócio visando ao efeito de mútuo; ou ii) se A e B tivessem sido motivados a realizar o negócio visando apenas ao efeito de mútuo; ou ainda iii) se B tivesse expandindo sua atuação comercial e visse no galpão de A uma oportunidade para a concretização de seus planos. Oportunas são as lições de Carvalho sobre o tema:

“O papel do negócio jurídico é, desta maneira, um papel de meio ou de processo para a livre obtenção de escopos individuais. Os objetivos, precisamente, porque são, como já vimos, inumeráveis e imprevisíveis, foram deixados num plano extrajurídico, contentando-se o Direito em averiguar a licitude dos meios e presumir por ela a licitude dos fins. Por isso é que pode dizer-se que o negócio jurídico tem sempre uma finalidade intermediária ou instrumental.”<sup>33</sup>

As palavras do autor parecem não deixar dúvidas de que, por meio do negócio jurídico indireto, os sujeitos pretendem uma conformação do fim ao meio e não uma deformação do meio pelo fim<sup>34</sup>. Isso porque o fim indireto surge como uma consequência natural e mediata do próprio negócio típico adotado, que, por sua vez, é utilizado consciente e deliberadamente pelas partes. Repisa-se: independentemente da motivação psicológica das partes, a utilização do negócio típico emerge como uma alternativa segura para os sujeitos envolvidos na operação. Estes já conhecem de antemão a disciplina jurídica aplicada ao negócio, o que viabiliza o conhecimento prévio de forma minimamente previsível de todo o regramento a ele aplicável.

Por último, o quinto elemento do conceito de negócio jurídico indireto é o próprio fim indireto. Este pode ser entendido como um efeito reflexo e mediato do negócio típico, que, por

---

<sup>32</sup> Nesse sentido: ASCARELLI, Tullio, 1965, p. 25.

<sup>33</sup> CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952, p. 32.

<sup>34</sup> Ibid, p. 33.

sua vez, não foi abstratamente contemplado pelo texto legal. Seja como for, o fim indireto pode ser percebido de duas formas distintas pelo intérprete. Analisando tão-somente o que a lei prevê, o fim indireto poderá ser encarado como algo estranho, alheio à estrutura típica do negócio arquitetado pelo texto legal. Trata-se de uma perspectiva *estática* da lei. Contudo, ao se realizar concretamente o negócio típico vê-se que este é capaz de modificar a realidade a ele adjacente de forma muito mais ampla que aquela encerrada em sua finalidade. Ou seja, ainda que somente seja possível apontar uma finalidade típica para um determinado negócio, deve-se aceitar que a sua execução no mundo dos fatos comporta um sem número de efeitos concretos, mediatos e indiretos, que são tão naturais quanto à própria finalidade eleita pelo texto legal. Trata-se do reconhecimento da perspectiva *dinâmica* inerente a todo negócio típico.

Nesse sentido, é que Betti<sup>35</sup> afirma a existência de uma relação harmoniosa entre aquilo que ele concebe como as consequências fáticas originadas dos negócios típicos e os seus efeitos essenciais, que são aqueles previstos na própria lei. Na visão do autor, aquelas consequências fáticas, “embora não pertençam à essência, derivam, no entanto, da natureza do negócio e podem perfeitamente qualificar-se como consequências naturais do negócio.”.

Diante de todo o exposto, ressalta-se que o conceito de negócio jurídico indireto ora proposto busca reunir de forma harmônica os principais elementos normalmente tidos como fundamentais para as definições desenvolvidas por outros autores, que se dedicaram ao estudo do tema. Ascarelli<sup>36</sup>, por exemplo, entende há um negócio indireto “quando as partes recorrem no caso concreto a um negócio determinado, para atingir através dele, consciente e consensualmente, fins diversos dos típicos da estrutura do negócio adotado.”. Além disso, o autor também destaca que a escolha de determinado negócio para a consecução de um fim indireto não é feita ao acaso, mas “encontra a sua explicação na intenção das partes de se sujeitarem, não somente à forma, mas também à disciplina do negócio adotado”<sup>37</sup>.

Carvalho, por sua vez, considera existir apenas dois elementos principais para a formação do conceito de negócio jurídico indireto: i) a vontade séria das partes de concretização dos efeitos típicos do negócio adotado; e ii) o fim indireto em si, o qual seria teria uma capacidade funcional em abstrato, mas que no caso real seria remetido para o campo dos motivos e que, por isso, poderia ser entendido como “efeito normal do negócio adotado”<sup>38</sup>.

---

<sup>35</sup> BETTI, Emílio. **Teoria geral do negócio jurídico**. Ricardo Rodrigues Gama (trad./anot.). Campinas: LZN, Tomo II, 2003, p. 48-49.

<sup>36</sup> ASCARELLI, Tullio, 1965, p. 10.

<sup>37</sup> Ibid, p. 10.

<sup>38</sup> CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952, p. 42.

Citando Kohler, Rubino afirma que os negócios jurídicos indiretos seriam “negócios típicos reais, cujos fins posteriores pertencem ao campo dos motivos, e não podem obter transcendência jurídica, salvo para aquelas normas que em si mesmas se referem ao resultado prático alcançado, independentemente do modo como isso se deu.”<sup>39</sup>.

Analisando a doutrina brasileira, atribui-se a Ferraz Júnior<sup>40</sup> a elaboração de uma das definições de maior clareza e rigor científico. Ensina o professor paulista que para a compreensão do negócio jurídico indireto dever-se-ia contemplar a existência de três condições fundamentais. A primeira residiria no uso de um negócio típico pelas partes, sendo irrelevante para o conceito que isso se desse mediante o emprego de apenas um ou de uma pluralidade de negócios. Já a segunda condição se encontraria no fim buscado pelas partes, ou seja, além da finalidade típica do negócio ostensivamente realizado, as partes almejariam simultaneamente a realização de outros fins. Por último, reitera Ferraz Júnior a necessidade de subsistência da finalidade típica do negócio, ainda que as partes venham a dar importância prática superior àquele fim econômico indireto alcançado por meio do negócio realizado. Nas palavras do autor, essas três condições explicam a possibilidade de “um negócio típico vir a preencher, por vontade das partes, finalidades para que não foi previsto e alcançar fins que constituem a sua real motivação”<sup>41</sup>.

Ayres Barreto parece também concordar com a definição de Ferraz Júnior ao estabelecer que os negócios jurídicos indiretos pressuporiam a existência de um negócio jurídico típico, por meio do qual as partes buscariam um resultado que não seria “próprio, natural ou inerente ao tipo ou espécie de negócio que reveste a operação”<sup>42</sup>. Além disso, ressalta Barreto também a necessidade de plena observância da licitude do negócio típico realizado, de forma a afastar qualquer possibilidade de sua qualificação como de natureza simulada.

Finalmente, encontra-se também no conceito de negócio jurídico indireto elaborado por Greco o binômico “negócio típico + fim indireto”. Contudo, de acordo com autor, a busca por este fim indireto poderia ser traduzida como a perseguição de um “efeito prático equivalente àquele próprio de outro negócio”<sup>43</sup>. A afirmação não nos parece feliz, vez que pode haver aqueles que a interpretem como uma constatação de que o negócio indireto seria realizado visando a dissimular (ou encobrir) aquilo que as partes realmente queriam.

---

<sup>39</sup> RUBINO, Domenico, 1953. p. 7.

<sup>40</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. 2010, p. 9-25.

<sup>41</sup> Ibid, p. 19.

<sup>42</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 147.

<sup>43</sup> GRECO, Marco Aurélio, 2011, p. 290.



Como visto anteriormente, independentemente de as partes terem querido mais ou menos o fim indireto do que finalidade típica do negócio formalmente realizado, fato é que para haver o negócio jurídico indireto é necessário não só a busca do primeiro (fim indireto), mas também a concretização ostensiva da segunda (finalidade típica). Noutros termos, o conceito de Greco peca ao não reconhecer que a verificação concreta do fim indireto necessariamente coincide com a ocorrência da finalidade típica do negócio empregado. Portanto, apesar de o fim indireto poder ser comparável com a finalidade típica de outro negócio que não aquele declarado e realmente executado pelas partes, isso não quer dizer que este fim indireto será omitido ou encoberto pelas partes.

A pertinência do conceito de negócio jurídico indireto ora proposto pode ser evidenciada ao aplicá-lo em face do exemplo retratado na introdução deste trabalho. Relembra-se que neste A, pessoa física, vendeu para B, pessoa jurídica, um imóvel (galpão em Belo Horizonte) pelo preço de R\$1.000.000,00. Destaca-se que havia no contrato cláusula expressa de retrovenda, nos exatos termos do art. 505 do CC/2002. Transcorridos dois anos e seis meses da venda, A reclama o direito de reaver o imóvel de B e lhe entrega de volta o preço do imóvel acrescido das despesas com a operação. Sabe-se ainda que a razão que motivou a venda do imóvel está diretamente relacionada à dificuldade financeira que A enfrentava. Nesse sentido, após a conclusão da operação, A conseguiu levantar o valor que precisava, devolvendo o montante equivalente ao preço a B. Este, por sua vez, realizou o negócio compra e venda com diversos intuitos comerciais, mas com a tranquilidade de que, caso A não conseguisse cumprir com a cláusula de retrovenda no prazo de três anos, a empresa teria adquirido um novo ativo.

Portanto, vê-se que as partes A e B realizaram um negócio típico (compra e venda de imóvel), de forma consensual (não havia vício algum de vontade das partes), querendo a forma (regulamentação civil do contrato de compra e venda imobiliária) e o conteúdo do negócio realizado (transmissão do imóvel mediante o pagamento de preço). Além disso, A também buscou a concretização de um fim, cuja existência não foi abstratamente prevista no modelo típico do contrato de compra e venda imobiliária (receber um valor em caráter temporário), mas que, em virtude da cláusula de retrovenda, não é com ele incompatível. Por último, vê-se que o negócio típico realizado foi eleito de forma legítima pelas partes para a implementação do fim indireto alcançado (o galpão pode ser entendido não só como o objeto do contrato de compra e venda realizado entre A e B, mas também como a garantia real do valor recebido por A).

Finalmente, um último ponto a ser esclarecido para a plena compreensão do conceito de negócio indireto, diz respeito ao significado que deve ser atribuído a alguns de seus termos mais importantes. Ilustrativamente, compare-se os conceitos elaborados por Ascarelli e por

Carvalho. Apesar de ambos definirem o negócio indireto de maneira mais ou menos semelhante, o que se percebe é a utilização de termos como “escopo”, “finalidade”, “objetivo”, “função” sem qualquer critério linguístico, que auxiliem o leitor a entender a que fenômeno estes autores realmente se referem.

Repare-se que ao elucidar a sua concepção sobre o que seria o fim indireto, Ascarelli afirma que nada impede que o negócio possa realizar imediatamente não só o “*escopo* que lhe é típico, mas também mediatamente outros *objetivos* que são os que, na vontade das partes, adquirem importância predominante.”<sup>44</sup>. Prossegue ainda dizendo que o negócio típico pode, indiretamente, “desempenhar *funções* que não correspondem à *função* típica em relação à qual se caracteriza.”<sup>45</sup>. Já Carvalho entende que nos negócios indiretos as partes dizem ter realizado um negócio típico *a*, manifestam a vontade dos *efeitos* jurídicos correspondentes, mas têm como intuito que o negócio desempenhe uma *função b*, “que, em abstrato, não só lhe não compete, como tem aptidão para constituir, por si mesma, o *objetivo* dum negócio diferente.”<sup>46</sup>.

Como se pode observar, apesar de os dois autores possuírem uma visão bem próxima daquilo que ambos entendem como negócio jurídico indireto, estes utilizam termos diversos para traduzir realidades que, se não idênticas, são muito semelhantes. E isso se repete com diversos outros estudiosos do tema.

Mas afinal, “fim”, “finalidade”, “efeito”, “função”, “objetivo”, “destinação”, “escopo”, “consequência” podem ser tratados indistintamente como sinônimos? Não sendo objeto de o presente trabalho investigar o significado intencional (conotação) e referencial (denotação) de cada um deles, mas visando apenas a evitar críticas como esta ora feita, é que se destaca que, para o presente estudo, adotar-se-á os termos “fim”, “efeito” e “consequência” como designações daquilo que é buscado pelas partes e é *concretamente* alcançado, independentemente do que foi *abstratamente* previsto na lei como “finalidade” ou “função” do negócio típico. Valendo-se novamente do exemplo base deste trabalho, sabe-se que no contrato de compra e venda do galpão realizado entre A e a empresa B, a finalidade (ou a função) do contrato típico firmado era de transmissão de um imóvel mediante o pagamento de um preço. Por sua vez, o fim (ou o efeito ou a consequência) buscado pelas partes poderia ser não só a aludida transmissão onerosa do galpão como também a implementação indireta do mútuo.

Oportunamente, ressalta-se a diferenciação proposta, por exemplo, entre os “fim” e “finalidade”, pode ser melhor compreendida se analisada a partir das lições advindas de idiomas

<sup>44</sup> ASCARELLI, Tullio, 1965, p. 25.

<sup>45</sup> Ibid, p. 27.

<sup>46</sup> CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952, p. 3.

estrangeiros. Ordinariamente, utiliza-se no alemão o termo “*Zweck*” para traduzir a ideia de “fim” ou de “intenção”, ambos no sentido de “algo que é desejado” por determinada pessoa. Por sua vez, pode-se considerar que o termo “*Ziel*” conota algo mais objetivo, podendo ser traduzido como “alvo” ou como “aquilo para o qual determinada coisa foi elaborada”. Esta última proposta de tradução do termo “*Ziel*” advém de uma interpretação do verbo “*zielen*”, que pode ser entendido como “tender para”, ou seja, que é “feito para alcançar certo objetivo”. Fazendo esse mesmo exercício de tradução para o inglês, ver-se-á que o termo “*purpose*” é normalmente utilizado para significar a “intenção” ou o “propósito” de determinada pessoa. Por sua vez, o termo “*aim*” é comumente empregado para descrever a “função” de determinada coisa ou o “objetivo” para o qual determinada coisa foi elaborada.

Portanto, o que se pretende reafirmar é que os termos “fim”, “efeito” e “consequência”, tal como utilizados no presente trabalho, poderiam ser melhor traduzidos por “*Zweck*” no alemão e “*purpose*” no inglês, vez que são eles que parecem melhor significar a ideia daquilo que um indivíduo concretamente deseja que seja implementado. Lado outro, os termos “finalidade” ou “função” guardam melhor relação com o “*Ziel*” do alemão e o “*aim*” do inglês, no sentido de que são estes termos que melhor transpareceriam a ideia de “algo elaborado para um certo objetivo” (ou para um certo “alvo”), independentemente das circunstâncias fáticas existentes. Noutras palavras, abstraindo aquilo que o indivíduo pode pretender alcançar por meio da utilização de determinada coisa, esta mesma coisa já foi abstratamente concebida para servir a uma certa finalidade (ou função).

Devidamente compreendidos os elementos fundamentais do conceito de negócio jurídico indireto, reconhece-se que um dos principais desafios para plena aceitação da definição proposta reside na dissociação daquilo que se entende como vontade relevante para a formação dos negócios jurídicos daqueles meros motivos psicológicos, que impulsionaram os sujeitos contratantes para concretização do negócio.

Até quando se pode afirmar que inexistente relevância jurídica dos motivos psicológicos das partes para fins de caracterização e verificação da validade dos negócios por elas executados? Não haveria um comando normativo claro no art. 112 do CC/02<sup>47</sup> no sentido de que nas declarações de vontade deve ser dado maior privilégio à intenção nelas consubstanciadas do que ao sentido literal da linguagem? Nos negócios indiretos, a motivação íntima das partes não teria poder funcional tal que o negócio típico devesse ser interpretado a

---

<sup>47</sup> CC/2002: “Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.”

partir de seus efeitos ou consequências? São justamente estas algumas das perguntas que se pretende responder nas linhas seguintes.

### 1.1 A irrelevância dos motivos psicológicos das partes contratantes para a definição do negócio jurídico indireto

“Pois o que importa mostrar é que não há incompatibilidade concreta nem luta dentro do negócio real; que a função típica subsiste em face do fim indireto, já porque nunca pretendeu absorver em si todas as finalidades íntimas do negócio, já porque, no suposto examinado, o fim indireto, embora com virtualidade típica em abstrato, teve de regressar à posição modesta de motivo psicológico.”<sup>48</sup>

A passagem acima é precisa no sentido de que as partes envolvidas no negócio jurídico indireto executam um negócio típico de forma consciente e ostensiva visando à promoção de um fim indireto. Contudo, este fim indireto não foi abstratamente previsto no modelo legal definidor do negócio-meio adotado, mas não é com ele incompatível.

Um dos principais desafios ligados à plena compreensão do negócio indireto diz respeito à relevância jurídica que deve ser atribuída aos motivos psicológicos que levaram os sujeitos contratantes a executar determinado negócio e, a depender da resposta sugerida, como esses motivos podem influenciar na própria validade do negócio-meio utilizado. Afinal, como afirmado anteriormente, a implementação do fim indireto figura (ou pode figurar) como razão de uma ou de ambas as partes contratantes para a realização do negócio típico eleito.

Primeiramente, entende-se que a origem do questionamento acerca da importância dos motivos psicológicos para fins de definição e de verificação da validade do negócio típico remonta a uma confusão de caráter terminológico e, conseqüentemente, conceitual. Não raro a vez, o que se constata é a utilização dos termos *causa* e *motivo* de maneira sinônima quando, na verdade, estes possuem significados distintos, sobretudo na teoria do negócio jurídico.

Miranda foi um dos primeiros tratadistas brasileiros a se debruçar sobre o tema. Em seu “Tratado de Direito Privado”<sup>49</sup>, o autor elabora um tópico específico para esclarecer a diferença entre causa o motivo. Enquanto a primeira poderia ser concebida como uma atribuição jurídica inerente a todos os negócios jurídicos (exceto para aqueles os quais a própria lei, em

<sup>48</sup> CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952, p. 31.

<sup>49</sup> MIRANDA, Pontes de. **Validade, nulidade, anulabilidade**. Marcos Bernardes de Mello e Marcos Ehrhardt Jr. (atual.). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. (coleção tratado de direito privado: parte geral; 4).

virtude de questões de ordem pública, tornou abstratos), os motivos seriam meras pré-intenções que dariam ensejo ao negócio<sup>50</sup>.

Ou seja, para Miranda, as causas dos negócios jurídicos poderiam traduzir apenas três atribuições possíveis: constituir direitos onerosamente (*causa credendi* ou *constituendi*), constituir direitos gratuitamente (*causa donandi*) e adimplir obrigações (*causa solvendi*). Já os motivos ficariam aquém do suporte fático dos negócios realizados, não entrando no mundo jurídico. Justamente por isso que os motivos poderiam ser diferentes para os sujeitos contratantes: apesar das manifestações de vontade destes sujeitos coincidirem (para, por exemplo, constituir determinada obrigação ou para extingui-la), pode acontecer que cada um dos manifestantes tenha sido induzido à prática do ato por motivos distintos. Nas palavras do próprio autor:

“2. Motivos do negócio jurídico. – O que rege a formação dos elementos volitivos do negócio jurídico é o princípio da vontade manifestada. Não se desce ao campo de elaboração psíquica, em que os motivos põem em direção social, através das suas manifestações, a vontade, inclusive a manifestação negativa. A mesma vontade, no que se manifesta, pode ter tido diferentes motivos, e terem sido e serem quaisquer deles irrelevantes para o negócio jurídico. Pode ter tido, também, um só motivo, irrelevante, como qualquer outro. Não importa se A comprou a casa a B, para lhe proporcionar meio com que pague a dívida a D, ou porque precisava da casa, ou da casa para morar, ou porque, no momento, devido à urgência de numerário, B baixou o preço. Também não se interessa o direito em saber se A votou nome de B para deputado, ou para diretor da empresa X, ou por ter B as mesmas convicções políticas, ou de administração, que ele, ou por serem parentes, ou por serem amigos, ou para assistir ao fracasso funcional do eleito. Toda vontade é resultado de algo que passa dentro do homem; mas os sistemas jurídicos abstém-se de descer ao determinismo interno. Salvo onde excepcionalmente tem utilidade social, segundo a *lex lata*, a investigação dos motivos, para se saber se foram conforme o que veio até cá fora. Quanto aos negócios jurídicos a regra é não serem relevantes os motivos.”<sup>51</sup>

O trecho acima é claro: os motivos internos das partes que fundamentam psicologicamente a vontade que foi declarada são juridicamente irrelevantes e não podem ser objeto de interpretação. Garcez parece concordar com esse posicionamento ao afirmar que o motivo seria a razão concreta, ou a fonte psicológica para a realização de determinado ato, figurando, portanto, como “a causa da causa”<sup>52</sup>. Exatamente por conta disso que “a lei não declara o contrato nulo porque os motivos são ilícitos, mas unicamente quando é ilícita a causa da obrigação.”<sup>53</sup>.

<sup>50</sup> MIRANDA, Pontes de, Tomo II, 2012, p. 160-161.

<sup>51</sup> Ibid, p. 129-130.

<sup>52</sup> GARCEZ, Martinho. **Nullidades dos actos jurídicos**. 2. ed. - Rio de Janeiro: J. Ribeiro dos Santos, 1910-1912, p. 113-114.

<sup>53</sup> Ibid.

O que se percebe, portanto, é que a causa do negócio indireto será sempre a mesma do negócio típico adotado como instrumento para a consecução do fim indireto buscado pelas partes. Por sua vez, a investigação da causa que levou estas partes a almejam o fim indireto se reduz ao campo dos motivos psicológicos dos sujeitos envolvidos no negócio, sendo, por isso mesmo, juridicamente irrelevantes e de impossível apreensão objetiva. Esclarecedoras são palavras de Mariz de Oliveira para o qual: “ao contratarem determinado negócio, é quase certo que os motivos das próprias respectivas partes não coincidam, mas o negócio terá os efeitos que lhe são inerentes, derivados da sua causa, que não se altera porque se quis praticá-lo por este ou por aquele motivo.”<sup>54</sup>.

Transportando essas lições para o exemplo da compra e venda do galpão em Belo Horizonte realizada entre pessoa A e a empresa B, ver-se-á que a causa do negócio típico executado foi a de constituir um direito para B (direito este de se tornar proprietário do galpão de A) de maneira onerosa (mediante o pagamento de R\$1.000.000,00, ou seja, do preço do imóvel). O fim direto perseguido por A foi justamente conseguir que o comprador B se obrigasse, a fim de poder trocar o preço pela execução da obrigação, que era a transmissão do imóvel. Como também afirma Garcez, “nos contratos sinalagmáticos as obrigações de cada uma das partes se servem mútua e reciprocamente de causa”<sup>55</sup>.

Contudo, ainda no exemplo acima, é juridicamente irrelevante a razão que impulsionou cada uma das partes, A e B, a concretizarem a compra e venda do galpão. O Direito se preocupa, em regra, somente com a subsistência da causa típica do negócio e não com a importância que esta assume no íntimo dos sujeitos negociantes. Assim, é precisa a lição de Ascarelli<sup>56</sup> para o qual a causa típica do negócio deve ser sempre considerada subsistente, mesmo que esta assuma uma relevância econômica mínima no pensamento das partes.

Carvalho<sup>57</sup> é ainda mais enfático ao afirmar que seria incorreto cogitar a existência de uma superestrutura formal no negócio típico, a qual somente suportaria a existência de um único motivo específico para que o negócio se aperfeiçoasse. Nesse sentido, destaca o professor português que para haver negócio indireto é necessário que o fim indireto alcançado pelas partes seja compatível com o meio jurídico adotado e a sua relevância prática se reduza à mera proporção de motivo interior da deliberação.

---

<sup>54</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A simulação no Código tributário nacional e na prática. **Revista direito tributário atual**. n. 27, p. 561-579.

<sup>55</sup> GARCEZ, Martinho, 1910-1912, p. 110-111.

<sup>56</sup> ASCARELLI, Tullio, 1965, p. 27.

<sup>57</sup> CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952, p. 28-29.

Exatamente por isso é que os motivos psicológicos das partes não possuem capacidade funcional tamanha que os autorize a transmutar a natureza jurídica do negócio típico realmente executado. Novamente, ainda que o negócio típico tenha sido utilizado pelos sujeitos contratantes como mero instrumento para a consecução de um fim indireto, sabe-se que este, apesar de não estar previsto abstratamente no modelo legal do negócio, não é com ele incompatível. Assim, ainda que se afirme que os negócios típicos possuem uma determinada causa, deve-se ter em mente que os motivos que impulsionam as partes a executar o negócio situam-se em um plano anterior e representam apenas as (inúmeras) razões que podem influenciar os sujeitos na escolha de um determinado regramento legal em detrimento de outro.

Por outro lado, se o motivo se elevou a elemento accidental do negócio, cabe ao intérprete da manifestação de vontade das partes determinar se há alguma incompatibilidade entre o que se disse e o que realmente se quis dizer. Como afirma Miranda<sup>58</sup>, “quem alega condição ou pressuposição, tem de prová-la.”. Assim, caso o motivo interno das partes não se torne integrante do suporte fático do negócio realizado, não há que se cogitar em pressupô-lo, sob pena de ferimento de um dos elementos fundantes da ideia de segurança jurídica: a previsibilidade (ou calculabilidade) do Direito<sup>59</sup>. Não se pode afirmar a existência de algo que se desconhece e, muito menos, atribuir consequência jurídica àquilo que não foi objeto de tutela pela lei ou de manifestação das partes. Trata-se de elaboração consentânea com o que também afirmam Betti<sup>60</sup> e Ripert<sup>61</sup>.

Portanto, a questão se resume em saber se a motivação psicológica, ou a vontade interior dos sujeitos manifestantes deve prevalecer, ou não, sobre a própria declaração de vontade intersubjetivamente compartilhada (de forma escrita, oral, tácita, etc.). A resposta parece ser de todo fácil, na medida em que se mostra inconcebível a tutela pelo Direito de uma realidade que não seja verdadeiramente reconhecível. Lembrando as lições de Ávila<sup>62</sup>, o Direito, enquanto um conjunto ordenado e coerente de normas, reclama a característica de ser um sistema de previsibilidade, ou seja, um sistema estável e que privilegia a cognoscibilidade de suas prescrições, especialmente para se evitar a arbitrariedade, o casuísmo e a quebra de expectativas. Nesse sentido, da mesma forma que a segurança jurídica emerge como uma condição estrutural do ordenamento jurídico, ela também deve se prestar como pressuposto de

<sup>58</sup> MIRANDA, Pontes de, Tomo II, 2012, p. 131.

<sup>59</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

<sup>60</sup> BETTI, Emílio, 2003, Tomo II, p. 179-182.

<sup>61</sup> RIPERT, Georges, 1880-1958. *Tratado de derecho civil: segun el tratado de Planiol*. Jean Boulanger; [traducción de Delia Garcia Daireaux]. Buenos Aires: La Ley, 1963-1965, p. 417.

<sup>62</sup> ÁVILA, Humberto. 2016.

interpretação dos negócios realizados pelas partes. Dessa forma, é que se revela inconcebível privilegiar os motivos psicológicos, íntimos, pressupostos e não revelados pelas partes em detrimento daquilo que efetivamente se tornou fato jurídico por meio da manifestação de vontade.

Apesar de toda lógica sustentada pelo discurso proposto, chama a atenção o que determina o art. 112 do CC/2002<sup>63</sup>: “nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem”. Estaria esse comando legal privilegiando mais o critério interpretativo subjetivo (intenção subjetiva) do que aquele objetivo (intenção intersubjetiva revelada pela manifestação de vontade)? Seria o enunciado contratual, aqui considerado a expressão máxima do acordo de vontade das partes, irrelevante para a sua própria interpretação?

A resposta para ambos os questionamentos acima deve ser terminantemente negativa.

Primeiramente, porque o objeto de investigação do intérprete deve se resumir àquilo que as partes efetivamente manifestaram (independentemente da forma como isso foi feito: escrita, oral, etc.). Quando muito, poderá o intérprete investigar aquilo que seria possível se intuir por meio de indícios ou outros dados objetivos e suficientes para a sua percepção, sob pena de se cair num subjetivismo incontrolável, irracional e casuístico. Soma-se a isso o fato de que para haver uma manifestação de vontade reconhecível é indispensável que ela seja traduzida por meio de linguagem entre os sujeitos negociantes. Não se está a afirmar que somente nos negócios escritos que isso será possível, vez que também nas manifestações de vontade oral e tácita as palavras se fazem indispensáveis para os falantes e para a descrição de comportamentos.

Fixada essa premissa fundamental, deve-se ainda reconhecer que um dos principais desafios inerentes à linguagem reside no fato dessa ser largamente indeterminada. Contudo, isso não quer dizer que as palavras e expressões utilizadas pelas partes não possam sofrer determinação pelo uso ou pelo próprio sistema no qual estejam inseridas<sup>64</sup>. A atividade interpretativa não deve ser somente construtiva, nem totalmente descritiva, mas, seja como for, o que não é dado ao intérprete é ignorar a existência dos núcleos mínimos de significação que os termos utilizados pelas partes possuem. Fosse a linguagem inteiramente indeterminada, seria muito difícil – se não impossível – saber com o máximo de assertividade possível o sentido e a

---

<sup>63</sup> CC/2002: “Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.”

<sup>64</sup> ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.



extensão dos direitos e obrigações reciprocamente estabelecidos entre os sujeitos negociantes. Nas palavras de Ávila, seria o mesmo que entender o contrato “como um agrupamento de marcas de tinta sem significação alguma”<sup>65</sup>.

Interpretando o conteúdo do antigo art. 85 do CC/1916<sup>66</sup>, que tinha redação praticamente idêntica àquela do art. 112 do CC/2002, Miranda<sup>67</sup> é enfático ao afirmar que a melhor interpretação do aludido dispositivo não pode cogitar que o intérprete deva fazer letra morta daquilo que foi efetivamente manifestado pelas partes.

Pelo contrário. Admitindo que determinados termos ou expressões podem assumir mais de um significado possível, o autor assenta que somente seria dado ao intérprete atender mais à intenção das partes do que ao sentido literal da linguagem, naquelas circunstâncias em que se suspeite que os manifestantes propuseram um significado próprio às palavras empregadas (valendo-se de definições estipulativas) ou que eles utilizaram um significado que não seria o mesmo daquele comumente usado na comunidade de falantes. Nas exatas palavras do tratadista:

“O objeto da interpretação não é a vontade interior, que o figurante teria podido manifestar, mas sim a manifestação de vontade, no que ela revela da vontade verdadeira do manifestante. É preciso que o querido esteja na manifestação; o que não foi manifestado não entra no mundo jurídico; o simples propósito, que se não manifestou, não pode servir para a interpretação. A vontade, ainda que buscada segundo o art. 85, há de estar dentro, não fora, nem com maioria de razão, contra o que se manifestou. A descida em profundidade é dentro das raias do manifestado. Não se pode entender que o manifestante quis aquilo que ele não conhecia, nem que deixou de querer aquilo que, com o exprimir a vontade, havia de ser querido. Assim, não se pode invocar o art. 85, quando o manifestante somente poderia ter querido o que se lhe atribui se certas circunstâncias tivessem acontecido e tais circunstâncias não ocorreram.”<sup>68</sup>

Fica claro que o art. 112 do CC/2002 não pretende (e nunca pretendeu) atribuir a hercúlea tarefa ao intérprete de esclarecer aquilo que somente a parte, em seu íntimo, verdadeiramente buscava concretizar. Trazendo essa conclusão para o caso dos negócios jurídicos indiretos, os motivos psicológicos que levam as partes a concretizar, de forma ostensiva e verdadeira, um determinado negócio típico não podem ser utilizados como justificativa para a desconsideração ou requalificação do negócio tal como manifestado e executado.

---

<sup>65</sup> Ibid.

<sup>66</sup> CC/1916: “Art. 85. Nas declarações de vontade se atenderá mais à sua intenção que ao sentido literal da linguagem.”

<sup>67</sup> MIRANDA, Pontes de, Tomo II, 2012, p. 423-424.

<sup>68</sup> Ibid.

Para que seja possível afirmar a ocorrência concreta de um negócio jurídico indireto, as partes devem manifestar querer e efetivamente realizar todo o negócio típico utilizado como suporte para se alcançar o fim indireto ulterior. O parâmetro de verificação da compatibilidade entre aquilo que se manifestou e aquilo que se realizou se limita ao negócio típico utilizado como instrumento para a promoção do fim indireto. A intenção psicológica das partes em querer determinado fim indireto, bem como a sua própria implementação concreta, se revelam como questões adjacentes e que não possuem qualquer relevância jurídica. Noutras palavras, tendo o fim indireto sido realmente alcançado pelas partes (ou não), isso, por si só, não é capaz de atribuí-lo autonomia funcional tamanha que este seja capaz de desnaturar o negócio típico realmente executado pelos sujeitos contratantes.

## 2. CONCEITUAÇÃO NEGATIVA DE NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO (*OU: COM O QUE NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO NÃO SE CONFUNDE?*)

Logo no início deste trabalho foi afirmado que a conceituação de determinado termo ou expressão tem o condão de exercer duas funções de suma relevância: a primeira no sentido de desvendar e compreender, a partir de elementos necessários e suficientes para a formação do conceito, aquilo que o objeto definido *é*. A segunda função, por sua vez, apesar de poder ser entendida como consequência lógica da primeira, visa a tolher do conceito denotações que a ele não são próprias. Dito de outra forma, conceituar determinado objeto significa não só a busca em precisar aquilo que ele *é* (primeira função), mas também o desafio de apontar os seus elementos que o diferenciam daquilo que ele *não é* (segunda função).

Dessa maneira, compreendidos quais são e como se relacionam os elementos fundantes da definição de negócio jurídico indireto, parte-se agora para uma segunda investigação. Neste capítulo, busca-se traçar as principais diferenças que distinguem o negócio jurídico indireto de outras figuras negociais que, de alguma forma, apresentam elementos lógicos que os aproximam, como os negócios abstratos, os negócios inominados, os contratos mistos e os negócios fiduciários. Na sequência, serão reconhecidos os principais equívocos existentes na identificação do negócio jurídico indireto como um suposto tipo de vício do negócio jurídico, como a simulação, a fraude à lei e o abuso.

### 2.1 Negócio indireto “*vs*” Negócio abstrato

Em linhas gerais, entende-se como negócio abstrato aquele que, independentemente da forma adotada, pode ser utilizado para a consecução de qualquer fim ou efeito prático desejado pelas partes. Ou seja, o negócio abstrato traduz um instrumento conferido pelo Direito para que as partes, exercendo a sua autonomia privada, possam ajustar seus interesses de maneira livre, sem ter que observar determinada forma ou cumprir com uma finalidade específica. Notadamente em relação a esta finalidade, é ínsito ao negócio abstrato a inexistência de uma hipótese legal que o identifique como pertencente a uma determinada categoria jurídica. Ora, parece minimamente estranho – senão incongruente – pensar que um negócio que leva o adjetivo “abstrato” em seu nome possua notas fundamentais que o identifique com um modelo legal específico.

Analisando o ordenamento jurídico brasileiro, é possível afirmar que o Código Civil de 2002 identifica os negócios abstratos com os chamados contratos atípicos. Estes são assim denominados justamente porque não possuem um tratamento legislativo específico, sendo irrelevante a denominação que as partes eventualmente o confirmam. De acordo com o art. 425 do CC/2002<sup>69</sup>, “é lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código”. Dito de outra forma, para a regular formação de uma relação jurídica baseada em um contrato atípico, as partes deverão observar todos os requisitos de existência, validade e eficácia comum a todos os negócios jurídicos. Contudo, a peculiaridade dos contratos atípicos reside justamente na inexistência de lei específica que regule sua forma ou determine o seu conteúdo.

Exatamente nesse ponto que os negócios abstratos e os contratos atípicos se diferenciam dos negócios indiretos.

Enquanto os primeiros não podem ser identificados como instrumentos para a realização de determinada finalidade típica, sendo compatíveis, portanto, com vários e inúmeros fins concretos, o negócio indireto, como tal, necessita de um negócio típico de suporte, ou seja, de um negócio típico que funcione como instrumento para concretização do fim indireto. Reiterando todo o já exposto, o fim indireto, apesar de não estar abstratamente previsto na hipótese definidora do negócio típico, com ela não é incompatível. Pelo contrário, o fim indireto é verificado de maneira adicional, um *plus* à finalidade típica, que, por sua vez, também deve ser implementada no caso concreto. Portanto, o negócio típico, se conserva dentro do negócio indireto. Ele não é alterado e as partes não pretendem esvaziar o seu conteúdo funcional, vez que o fim indireto irá se adaptar àquele, não neutralizá-lo ou substituí-lo.

Encontra-se nas palavras de Ascarelli a síntese do que se pretende afirmar: “Justamente por ser abstrato, o negócio pode ser usado com qualquer objetivo e, por conseguinte, é impossível distinguir o seu objetivo típico e as ulteriores finalidades visadas pelas partes no caso concreto e, por isso, impossível falar de negócio indireto.”<sup>70</sup>

Assim, apesar de tanto o negócio indireto como o negócio abstrato (e o contrato atípico) poderem ser concebidos como instrumentos para a implementação de diferentes fins concretos, deve-se sempre ter em mente que no negócio indireto esse fim não tem autonomia funcional própria. Dessa forma, o negócio indireto se identifica com o próprio negócio típico

---

<sup>69</sup> CC/2002: “Art. 425. É lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código.”

<sup>70</sup> ASCARELLI, Tullio, 1965, p. 28-29.

eleito como instrumento para o alcance do fim indireto, aplicando-se àquele o mesmo regime jurídico deste.

## 2.2 Negócio indireto “vs” Negócio inominado

Tal como verificado nos negócios abstratos, a principal característica que distingue os negócios indiretos dos negócios inominados reside na necessária utilização, nos primeiros, de um negócio típico como mecanismo para a verificação concreta de um fim não previsto abstratamente em lei, mas que com esta não é incompatível (e sim complementar). Além disso, o fim indireto alcançado não possui capacidade funcional capaz de transmutar o negócio típico efetivamente realizado pelas partes em outro negócio (típico ou não).

Especificamente em relação aos negócios inominados, tem-se que estes podem ser divididos em duas categorias distintas: os inominados próprios e os inominados impróprios. Arcangeli<sup>71</sup>, a quem se atribui os méritos dessa classificação, afirmou que os negócios inominados próprios seriam aqueles que teriam um conteúdo inteiramente novo para o Direito. Já os negócios inominados impróprios constituiriam deformações essenciais de tipos legislativos: ou a eles faltaria algum dos elementos necessários para a verificação do conceito de um determinado tipo legal, ou eles seriam compostos de elementos estranhos àqueles previstos na lei para a definição de um negócio típico, o que acabaria por conduzi-los para outra espécie negocial.

Carvalho afirma que os negócios inominados, por definição, não possuem uma disciplina jurídica específica. Assim esse tipo negocial se revelaria como “um instrumento manejável livremente, não espartilhando em moldes severos, mas plástico e rico de variantes.”<sup>72</sup>.

Partindo das definições apresentadas acima e considerando ainda o conceito de negócio abstrato apresentado no tópico anterior, não causará surpresa a existência daqueles que entendam que os negócios inominados são sinônimos dos contratos atípicos (ou negócios abstratos), enquanto os negócios nominados seriam o mesmo que os negócios típicos<sup>73</sup>. Todavia, há autores que enxergam autonomia e diferenciação categorial entre os negócios inominados e os negócios abstratos. Nesse sentido, destaca-se Tartuce, que tratando exatamente

<sup>71</sup> ARCANGELLI. Il servizio bancario delle cassette forti di custodia. Em: Riv. Dir. Comm., 1905 *apud* CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952, p. 70-71.

<sup>72</sup> CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952, p. 70-71.

<sup>73</sup> Nesse sentido: DINIZ, Maria Helena. **Código Civil anotado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 369.

dessa controvérsia, pontou que “as expressões contratos nominados e inominados devem ser utilizadas quando o nome da figura negocial constar ou não em lei. Por outra via, os termos contratos típicos e atípicos servem para apontar se o contrato tem ou não um tratamento legal mínimo.”<sup>74</sup>.

Apesar de nos filiarmos à corrente doutrinária que entende não haver distinção significativa entre os negócios abstratos (ou atípicos) e os negócios inominados, o fato é, que mesmo para aqueles que sustentam a aludida diferenciação, os negócios inominados não podem ser confundidos com os negócios indiretos. Isso, porque para a identificação destes é essencial que as partes se mantenham no domínio da tipicidade, observando inclusive o *nomen iuris* atribuído pela lei ao negócio, que será utilizado como meio para a consecução do fim indireto buscado. Reitera-se: nos negócios indiretos as partes dão prevalência à segurança do meio jurídico empregado sobre o fim econômico concreto buscado, cuja implementação, inclusive, poderia se dar de diversas maneiras (“os interesses se configuram de tal sorte que este fim é mais vantajosamente prosseguido numa situação marginal do que numa situação preponderante.”<sup>75</sup>).

Já nos negócios inominados, ou o fim econômico concreto buscado pelas partes possui autonomia funcional – sendo inteiramente novo se comparado às finalidades típicas existentes na lei civil (negócio inominado próprio) – ou os elementos do negócio inominado causam uma deformação tal no negócio típico, que este acaba não tendo o seu conceito respeitado (negócio inominado impróprio).

Finalmente, destaca-se que Rubino<sup>76</sup> foi o responsável por propor outra distinção interessante entre os negócios inominados e os negócios indiretos. Para o autor, independentemente das diferenças técnicas existentes, os negócios inominados deveriam ser entendidos como exceções no ordenamento jurídico. Por outro lado, os negócios indiretos, justamente por serem um mero desdobramento concreto dos negócios típicos, deveriam ser vistos como algo natural do Direito, uma prática corriqueira da qual as partes se valem para alcançar um determinado efeito concreto, a partir de uma disciplina jurídica conhecida e legalmente autorizada.

### 2.3 Negócio indireto “vs” Contrato misto

---

<sup>74</sup> TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil: volume único**. 5. ed. (rev., atual. e ampl.), São Paulo: Método, 2015, p. 556.

<sup>75</sup> CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952, p. 75.

<sup>76</sup> RUBINO, Domenico. 1953, p. 51.

Outro tipo negocial que pode suscitar dúvidas acerca da sua aproximação com a disciplina do negócio jurídico indireto diz respeito ao chamado contrato misto.

Tendo como um de seus elementos necessários a existência da pluralidade prestacional, o contrato misto congrega a fusão de diversos tipos negociais em apenas um instrumento. Ocorre que, em última análise, a forma adotada e o fim concreto buscado pelas partes por meio do contrato misto se revelam estranhos a qualquer um dos tipos negociais isoladamente considerados. Como leciona Carvalho, “cada prestação interveniente guarda em face da outra uma atitude de autonomia, não se deixando absorver por ela; e a função objetivo do negócio é algo de novo, de complexivo, de portador em si dos vários interesses reunidos, mas diferente, no íntimo, de qualquer deles.”<sup>77</sup>.

O negócio jurídico indireto, por sua vez, é compreendido a partir de elementos contrários. Neste é indispensável que haja a realização ostensiva de um negócio típico específico – conservando sua forma e implementando concretamente sua finalidade típica abstratamente prevista na lei – concomitantemente à realização do fim indireto buscado pelas partes. Reitera-se: para haver o negócio indireto é preciso que o fim ulterior buscado pelos sujeitos negociantes não possua autonomia funcional em relação ao negócio típico utilizado como meio para o seu alcance, figurando aquele apenas com um efeito mediato do próprio negócio típico.

Assim, o chamado contrato misto pode ser caracterizado como um negócio atípico, formado a partir da combinação de duas ou mais prestações disciplinadas por lei, mas cujas forma e finalidade não são confundidas com as de qualquer um dos negócios congregados se estes fossem analisados de maneira isolada entre si. Assim, as principais diferenças que distinguem o contrato misto do negócio indireto não estão diretamente ligadas à pluralidade prestacional em si<sup>78</sup>, mas sim no fato de que o primeiro deve ser caracterizado como um negócio atípico, cuja finalidade também não se identifica com qualquer uma daquelas legalmente previstas para os negócios que o formam. Já nos negócios indiretos, a tipicidade do negócio realizado pelas partes é elemento necessário para a correta verificação de seu conceito, sob pena, inclusive, de desvirtuação do próprio fim indireto como tal. Como ressaltado anteriormente, somente é possível se falar num fim “indireto” se existir outro efeito concreto que se identifique com a finalidade típica para o qual determinado negócio foi abstratamente previsto em lei. Caso o negócio realizado pelas partes não tenha uma finalidade específica,

---

<sup>77</sup> CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952, p. 91.

<sup>78</sup> Sobre o tema, concorda-se com ASCARELLI. In: ASCARELLI, Tullio, 1965, p. 23.

preconcebida, não há razões para se cogitar a existência de um fim “indireto”. Este seria o próprio fim esperado do negócio realizado.

#### 2.4 Negócio indireto “vs” negócio fiduciário

Finalmente, encontra-se no chamado negócio fiduciário uma das figuras que mais se aproxima da disciplina do negócio jurídico indireto. Isso porque, assim como neste último, também é possível se afirmar que no negócio fiduciário existe uma aparente incongruência entre o meio jurídico utilizado pelas partes e o fim econômico concretamente almejado por elas.

Buscando compreender os elementos essenciais que formariam o conceito dos negócios fiduciários, Miranda indica que neste tipo negocial haveria uma diferença entre o “fim técnico” do negócio jurídico utilizado e o fim posterior, mas que no caso concreto ambos seriam efetivamente implementados. Contudo, o autor vai além e identifica ainda que o negócio fiduciário possuiria uma estrutura peculiar formado pela soma do negócio jurídico base *mais* a fidúcia (ou cláusula fiduciária). Ou seja, seria possível afirmar a existência de uma relação jurídica dúplice: uma decorrente do negócio realizado em si, e outra originada da própria fidúcia. Exatamente por isso, que o tratadista reconhece que melhor seria denominar estes negócios como “negócios jurídicos com fidúcia”<sup>79</sup>.

Costa<sup>80</sup> parece concordar com essa concepção. Para a jurista, o negócio fiduciário resulta da congregação de dois acordos compostos ou combinados: um “acordo base” (ou “primário”) e o “*pactum fiduciae*”. O primeiro seria aquele “dotado de eficácia real, atributivo de um direito real ao fiduciário, o qual por essa via, adquire, erga omnes a titularidade plena, exclusiva e absoluta do bem ou direito transmitido”. Já o pacto fiduciário seria o acordo por meio do qual “o fiduciário assume, no campo obrigacional, o dever de usar do direito realmente adquirido para uma finalidade querida pelo próprio fiduciante, em seu benefício ou de um beneficiário”.

Seja como for, concorda-se com Rubino<sup>81</sup> quando o autor afirma que no negócio jurídico indireto o fim indireto não é alcançado por meio da interposição de um pacto fiduciário entre as partes, que, como visto, teria o condão de criar uma relação jurídica apartada àquela relação jurídica do próprio negócio típico. Ou seja, os sujeitos negociantes não precisariam

---

<sup>79</sup> MIRANDA, Pontes de, Tomo II, 2012, p. 178-179.

<sup>80</sup> COSTA, Judith Martins. O trust na perspectiva do Direito brasileiro. **Revista do Direito Civil**. v. 12, n. 4, p.165-202, 2017.

<sup>81</sup> RUBINO, Domenico. 1953, p. 130.



recorrer ao conceito de “fides” para atingir o fim indireto por eles almejado em suas respectivas motivações interiores. Pelo contrário, no negócio indireto o fim ulterior é, em última análise, um produto mediato do próprio negócio típico posto em ação. O chamado fim indireto se soma ao efeito identificado com a finalidade típica do negócio realizado.

Contudo, é inegável que o negócio fiduciário e o negócio indireto possuem certo “parentesco”. Ambos se valem de um negócio típico como instrumento lícito e consensualmente adotado pelas partes, para o alcance de um fim concreto distinto daquela finalidade típica do negócio-meio. Inclusive, seria possível cogitar, até mesmo, que a motivação psicológica das partes negociantes num e noutro negócios pode ser similar ou até idêntica, no sentido de que em ambos os casos os sujeitos buscam a implementação do fim indireto por meio da realização de um determinado negócio típico. Porém, falta ao conceito de negócio indireto um elemento necessário para a sua identificação com o negócio fiduciário, o qual reside justamente na existência do pacto fiduciário.

### 2.5 Negócio indireto “vs” simulação (absoluta e relativa)

“Cumpre, ao contrário, me parece, reconhecer sinceramente que o negócio indireto não é o negócio simulado e que, portanto, o regime da simulação é inaplicável a esta hipótese.”<sup>82</sup>.

O trecho acima retirado da obra de Ascarelli sobre os negócios jurídicos indiretos demonstra uma das principais preocupações do autor em relação ao tema: distinguir, com o máximo de zelo possível, o negócio indireto dos negócios simulados. Enquanto nestes haveria uma desarmonia entre vontade e declaração, naquele as partes querem, e querem efetivamente, o negócio típico que se propõem realizar. Trata-se do ponto de partida fundamental para que se possa sustentar com propriedade a distinção proposta.

Primeiramente, analisando a etimologia do verbo *simular* é possível constatar que este é formado pelo radical *simul*, que tem o sentido de *fingir ser* ou de aparentar o que não é. Assim, o ato de simular não pode ser concebido de forma meramente objetiva, natural, mas sim como resultado de uma relação que demanda um ato comissivo ou omissivo tendente a encobrir algo ou a mascarar uma realidade<sup>83</sup>. Noutras palavras, o ato de simular seria algo a mais que

<sup>82</sup> ASCARELLI, Tullio, 1965, p. 31.

<sup>83</sup> MIRANDA, Pontes de, Tomo IV, 2012, p. 498.

simplesmente falsear: trata-se de uma falsidade dolosa, deliberada, que, nas palavras de Ferraz Júnior, “não se produz por erro, mas por malícia”<sup>84</sup>.

A simulação consiste, assim, na divergência da realidade que se declara (vontade declarada) e da realidade que não se declara, mas que é aquela efetivamente quista pelos sujeitos contratantes (vontade real). Essa divergência, por sua vez, pode traduzir duas realidades distintas: ou as partes declaram a existência de algo, quando, na verdade, realizam algo distinto (simulação relativa); ou as partes declaram a existência de algo, quando, na verdade, não buscam concretizar negócio jurídico algum (simulação absoluta)<sup>85</sup>. A essência da simulação consiste, pois, no efetivo distanciamento da vontade que se declara em relação à realidade a ela subjacente, de maneira que as partes têm pleno conhecimento não só que o ato não tem qualquer valor real, mas também que é uma mentira prática e jurídica.

Analisando o tratamento dado à matéria pelo Código Civil de 2002, vê-se ainda nos incisos do parágrafo primeiro do art. 167<sup>86</sup> algumas das situações nas quais seria possível identificar a ocorrência da simulação, a saber: I) quando os negócios jurídicos aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II) quando o negócio jurídico contiver declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; e III) quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Sem maiores dificuldades, percebe-se que, também para letra da lei, a simulação está diretamente ligada a negócios que apenas *aparentam* sustentar determinada realidade (inciso I), mas que, verdadeiramente, traduzem prática distinta; ou a negócios que contêm declaração *não verdadeira* (ou mentirosa) (inciso II); ou ainda a negócios que afirmam a existência de situações que, na verdade, não ocorreram no passado (contratos antedatados) ou que não serão genuinamente constituídos em data futura (instrumentos pós-datados) (inciso III).

Qualquer que seja o ângulo pelo qual se analise a questão, vê-se que para haver a simulação (absoluta e relativa) é necessário que se demonstre a existência de ao menos três elementos fundamentais. O primeiro deles é justamente a divergência intencional entre a declaração realizada pelos sujeitos contratantes e o efeito prático por eles efetivamente

<sup>84</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. 2010, p. 10-11.

<sup>85</sup> Nesse sentido: BETTI, Emílio, 2003, Tomo II, p. 281; GARCÍA NOVOA, César. **La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 142-144.

<sup>86</sup> CC/2002: “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”

pretendido. Além disso, nos negócios bilaterais, faz-se também indispensável o chamado *pactum simulationis* entre as partes negociantes, ou seja, que os sujeitos contratantes estejam de comum e deliberado acordo em declarar algo diferente daquilo que será efetivamente realizado. Por fim, ressalta-se que esse acordo entre as partes deve visar a enganar essencialmente a terceiros, pois, se assim não o fosse e caso apenas uma das partes quisesse prejudicar a outra, estar-se-ia diante de vícios negociais outros, como o dolo ou o erro.

Diante disso, parece ficar claro que a simulação (absoluta ou relativa) não pode ser, de modo algum, considerada como uma figura próxima ou análoga à do negócio jurídico indireto. Concordam com essa concepção não só Ascarelli (já mencionado anteriormente), mas também Ferraz Júnior<sup>87</sup>, Gomes<sup>88</sup>, Carvalho<sup>89</sup>, Rubino<sup>90</sup>, Betti<sup>91</sup> e Costa<sup>92</sup>.

Relembrando o conceito de negócio jurídico indireto, este se caracteriza pelo emprego de um negócio típico, por meio do qual as partes, consensualmente, querem (e verdadeiramente querem) a forma e o conteúdo do negócio realizado, o qual pode ainda se prestar para a consecução de um fim indireto, cuja existência não foi abstratamente prevista em lei, mas que com ela não é incompatível. Além disso, ressalta-se que a implementação do fim indireto figura (ou pode figurar) como razão de uma ou de ambas as partes para a realização do negócio típico eleito.

Analisando o conceito de simulação com a definição de negócio indireto sugerida acima é possível perceber a existência de um elemento que os aproximam e outros dois que os distanciam.

Em relação ao primeiro, vislumbra-se que tanto no negócio indireto como na simulação há um descasamento entre o fim concreto almejado pelas partes e a finalidade abstrata concebida pela lei para o negócio típico utilizado como instrumento para o alcance do efeito indireto. Contudo, seria isso suficiente, por si só, para encerrar a discussão de forma a confirmar o negócio indireto como um exemplo de simulação relativa? Para a melhor compreensão do tema, memora-se a situação hipotética teorizada no início deste trabalho.

O cidadão A celebra um contrato de compra e venda com cláusula de retrovenda de um galpão com a pessoa jurídica B visando, por meio deste negócio, apenas os efeitos de mútuo. Seria correto afirmar a ocorrência de uma manifesta divergência entre a vontade declarada

<sup>87</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. 2010, p. 17-18.

<sup>88</sup> Cf. ORLANDO GOMES In: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. 2010, p. 18.

<sup>89</sup> CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952, p. 115.

<sup>90</sup> RUBINO, Domenico, 1953, p. 74-77.

<sup>91</sup> BETTI, Emílio, 2003, Tomo II, p. 278.

<sup>92</sup> COSTA, Judith Martins, 2017, p.165-202.

(realizar uma compra e venda) e a vontade real das partes (realizar um mútuo)? Ou seja, seria possível caracterizar a aludida situação como um típico quadro de simulação relativa, na qual as partes declararam uma realidade mentirosa, visando a encobrir (ou a mascarar) aquela verdadeiramente ocorrida?

As respostas para ambas as perguntas devem ser terminantemente negativas e encontram suas justificativas exatamente nos outros dois elementos citados acima, que diferenciam os negócios indiretos dos negócios simulados.

O primeiro deles reside justamente na investigação acerca daquilo que se pode considerar vontade real e vontade declarada das partes. Isso porque, enquanto nos negócios simulados as partes declaram uma realidade que não existe (simulação absoluta) ou mascaram aquela que verdadeiramente é concretizada (simulação relativa), dada situação não ocorre nos negócios indiretos. Como reiteradamente afirmado, um dos elementos necessários para a verificação do conceito de negócio jurídico indireto é justamente a eleição e ostensiva execução de um negócio típico específico pelos sujeitos negociantes, os quais aceitam todas as consequências deste negócio. Dito de outra forma, nos negócios indiretos as partes querem, e efetivamente querem, tanto a forma como o conteúdo do negócio realizado; não há que se falar em distinção entre vontade real e vontade declarada, mas apenas de vontade de plena realização de um negócio típico, nos exatos moldes e disciplina a ele atribuídos pela lei.

Transportando essa primeira característica para o exemplo mencionado, é inegável que tanto A quanto B querem, e verdadeiramente querem, o negócio jurídico compra e venda imobiliária com cláusula de retrovenda. Pagou-se o preço e foi feita a transmissão do imóvel, nos exatos termos da lei civil.

Além disso, é também inquestionável que se o negócio típico foi executado como instrumento idôneo para o atingimento de fins concretos os mais diversos, seria no mínimo incoerente afirmar que as partes não quiseram o negócio-meio em sua inteireza<sup>93</sup>. Independentemente de como as partes interpretaram os elementos formadores da compra e venda concretizada, fato é que, aos olhos da lei civil, foi firmado um contrato perfeito de compra e venda de um imóvel com cláusula de retrovenda, por meio do qual foi pago um preço e transferida a propriedade de um galpão. Novamente, é juridicamente irrelevante se por meio do contrato em análise as partes buscaram efeitos econômicos outros que não apenas o da compra e venda do imóvel. E é exatamente nesse ponto que reside o segundo elemento que diferencia o negócio jurídico indireto do negócio simulado.

---

<sup>93</sup> Nesse sentido: CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952, p. 117-118.

Enquanto no negócio simulado a existência de duas realidades distintas (a que se declara e a que verdadeiramente se quer) se faz como elemento necessário para a sua verificação, no negócio jurídico indireto tal característica se revela de todo inexistente. Neste somente há vontade de realização ostensiva do negócio típico, por meio do qual se conseguirá também a verificação de efeitos concretos indiretos. Como afirmado anteriormente, o chamado fim indireto, apesar de não estar abstratamente previsto no modelo legal do negócio típico, não é com este incompatível. Pelo contrário, a ele se agrega emergindo como um *plus* legítimo, que viabiliza o aproveitamento do negócio típico para o conseguimento de outros efeitos econômicos para ele normalmente não imaginados.

Soma-se a isso o fato de que a suposta “vontade do fim indireto” se revela apenas como uma mera razão psicológica das partes para a consecução do negócio querido e declarado, de forma que o descobrimento do verdadeiro conteúdo dessa motivação interna dos sujeitos contratantes envolveria aquilo que Betti<sup>94</sup> chama de “interpretação divinatória”. Isso porque essas motivações psicológicas são impassíveis de serem capturadas e entendidas objetivamente pelo intérprete. Dessa forma, elas não se confundem com a vontade das partes em realizar o negócio em si e não assumem qualquer relevância jurídica.

Ainda em relação ao mesmo exemplo acima, faz-se novamente os questionamentos formulados na introdução deste trabalho: e se o mesmo negócio de compra e venda do galpão tivesse sido realizado, mas agora por iniciativa da empresa B que, entendendo ser o imóvel um local estratégico para a expansão de seus negócios, procurasse A visando somente a compra do imóvel? Ainda assim seria possível cogitar que A teria simulado uma operação de crédito?

Tomando por base todo o exposto no tópico 1.2 é que se afirma, com tranquilidade, que a resposta para esta última questão somente pode ser negativa. Consequentemente, reitera-se também a necessária distinção prática e jurídica existente entre os negócios simulados e os negócios jurídicos indiretos.

## **2.6 Negócio indireto “vs” Negócio em fraude à lei**

Assim como ocorre na simulação, o negócio jurídico realizado em fraude à lei também pode ser entendido como um negócio praticado de forma maliciosa, promovido de má-fé, visando a evitar uma certa proibição ou a fugir do cumprimento de determinado dever. Diferencia-se do dolo, porque neste um dos agentes é enganado pelo outro (prejuízo para um

---

<sup>94</sup> BETTI, Emílio, 2003, Tomo II, p. 179.

dos partícipes da própria relação jurídica); e se distingue da simulação, porque nesta os agentes não pretendem se enganar, mas ocultam a discrepância existente entre as suas vontades real e declarada em prejuízo de terceiro (alheio à relação jurídica).

Reconhece-se que no negócio jurídico realizado em fraude à lei as partes podem até querer, e verdadeiramente querer, aquilo que foi manifestado por meio da declaração de vontade, mas o que se percebe é que o fim concreto por elas almejado tem como objetivo evitar ou contrariar determinado comando legal proibitivo ou preceptivo. Como ressalta Cunha de Sá “o autor da fraude não contraria a letra da lei imperativa, respeita-a aparentemente, mas vem a realizar o interesse que esta diretamente proíbe, isto é, vem a obter por um outro caminho o mesmo resultado que ela [a lei] não permite alcançar”<sup>95</sup>. Da mesma forma, deve-se lembrar das lições de Xavier<sup>96</sup> que afirma ser essencial ao conceito de fraude à lei que a norma objeto de fraude determine a ilicitude do fim perseguido ou disponha sobre a necessária adoção de uma forma específica para a consecução de uma certa finalidade. Ávila também tem similar entendimento. Para o autor “frauda-se a lei quando as partes burlam uma lei cogente para atingir fim por ela não amparado”<sup>97</sup>.

Investigando mais a fundo a definição de fraude à lei, Moreira Alves<sup>98</sup> ressaltou a grande dificuldade que é enfrentada pelo intérprete para que este possa afirmar se determinado negócio, tal como praticado pelas partes, foi ou não realizado em fraude à lei. Para tanto, o autor afirma que existem fundamentalmente dois testes a serem realizados. O primeiro que compara o negócio tal como executado pelas partes com a lei que supostamente lhe dá suporte (*verba legis*). Já o segundo investigaria se o fim concreto objetivado pelas partes seria condizente, ou não, com o espírito da lei de regência do negócio por elas praticado (*mens legis*). Nas palavras do jurista: “quando o ato vai contra as palavras e o espírito da lei, é ele contra legem, contrário à lei, em que há a violação direta da lei. Já quando o ato preserva a letra da lei, mas ofende o espírito dela, o ato é de fraude à lei.”<sup>99</sup>.

Além dos testes propostos por Moreira Alves, pode-se dizer que existem basicamente duas correntes doutrinárias que tratam da forma como os elementos da fraude à lei devem ser interpretados. Uma primeira que adota uma posição objetivista, no sentido de que bastaria que

<sup>95</sup> CUNHA DE SÁ, Fernando Augusto. **Abuso do Direito**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 534.

<sup>96</sup> XAVIER, Alberto P. 1973, p. 242.

<sup>97</sup> ÁVILA, Humberto. A prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas e sua tributação: o uso e o abuso do direito de criar pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. v. 17. São Paulo: Dialética, 2013, p. 140.

<sup>98</sup> ALVES, José Carlos Moreira. As figuras correlatas da elisão fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, v. 1, n. 1, jan. 2003. p. 17-19.

<sup>99</sup> Ibid.

houvesse a violação indireta do espírito da lei para que se pudesse afirmar a ocorrência da fraude. E uma segunda que poderia ser caracterizada como subjetivista, que afirma que o objetivo de fraudar deve decorrer diretamente da vontade da parte. Esta deve querer, e realmente querer, de forma deliberada e consciente, fraudar a lei.

Independentemente dos méritos de cada uma dessas correntes, parece não haver dificuldades em se assentar que a posição objetivista é mais ampla e alcança um número maior de situações. A partir do momento em que o teste da fraude à lei é feito de maneira abstrata, apartada de qualquer investigação do íntimo dos sujeitos negociantes, as suas conclusões tendem a ser mais genéricas permitindo, portanto, a sua adesão a um maior número de situações concretas. Seja como for, ainda que se adote esse posicionamento, é possível afirmar que os negócios jurídicos indiretos não devem ser sempre tratados como mecanismos fraudulentos.

Primeiramente, ao contrário do que se possa imaginar, não se nega que pode haver situações em que o negócio jurídico indireto possa ser utilizado em fraude à lei. Nesse sentido, assim também reconhecem Ascarelli<sup>100</sup> e Rubino<sup>101</sup>. Imagine-se, por exemplo, que o fim indireto alcançado pelas partes somente pudesse ser legalmente reconhecido se fosse observada uma forma contratual específica, diferente daquela utilizada pelas partes para consegui-lo. Nestas situações, parece haver espaço para que o intérprete possa argumentar a existência de fraude à lei.

Contudo, é inegável que ao lado do negócio jurídico indireto em fraude à lei também se deve afirmar a possibilidade de realização de negócio jurídico indireto sem fraude alguma, hígido em sua forma e conteúdo e que não visa a evitar ou a contrariar qualquer norma preceptiva ou proibitiva. Greco parece também concordar com essa concepção ao afirmar que “só há espaço para celebrar negócio indireto se com ele não se visar fraudar a lei.”<sup>102</sup>

Ou seja, há sim a possibilidade de se realizar negócios jurídicos indiretos sem que necessariamente seja invocado o vício da fraude à lei. Afinal, se realização ostensiva e verdadeira de um negócio típico emerge como condição necessária para que se possa falar em negócio indireto, soa contraditório afirmar que por meio deste as partes intentaram burlar ou tangenciar a lei que disciplina o negócio típico realizado. Dito de outra forma, a fiel aplicação e observância da lei, que rege o negócio típico utilizado como instrumento para se alcançar o fim indireto, figura como condição *sine qua non* para o próprio aperfeiçoamento do negócio indireto.

---

<sup>100</sup> ASCARELLI, Tullio, 1965, p. 33.

<sup>101</sup> RUBINO, Domenico, 1953, p. 123.

<sup>102</sup> GRECO, Marco Aurélio, 2011, p. 291.

## 2.7 Negócio indireto “vs” Abuso

Talvez um dos possíveis vícios do negócio jurídico mais controverso e genericamente debatidos pela doutrina seja o do abuso. Normalmente este é definido enquanto gênero, cujo conteúdo englobaria as espécies do abuso de forma e do abuso de direito.

Em linhas gerais, haveria abuso de direito quando a(s) parte(s) se valessem de determinado direito de maneira egoísta e excessiva, sem que houvesse qualquer motivo legítimo para tal, de forma a causar prejuízo a terceiro ou à ordem pública. Sobre o tema, Greco afirma que o abuso de direito se trata de uma “categoria construída para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude, implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes”<sup>103</sup>. Essa adulteração, por sua vez, poderia se dar tanto pela utilização de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura a sua existência, como pela sua distorção funcional, inibindo a eficácia de uma determinada lei incidente sobre a situação concreta sem uma razão suficiente que a justifique<sup>104</sup>.

Semelhantemente, Cunha de Sá<sup>105</sup> afirma que exercer legitimamente um direito não significa simplesmente cumprir com a sua estrutura formal, mas envolveria também a observância do fundamento axiológico-normativo que materialmente constitui esse mesmo direito e pelo qual a validade do ato deverá ser aferida. Citando diretamente a obra de Castanheira Neves, o autor português continua e dispõe que o abuso de direito consistiria na conduta do sujeito que tenha a aparência de licitude jurídica, por não contrariar a estrutura formal definidora de um direito, mas que o exercício desse direito violaria o conteúdo da norma que lhe empresta suporte.

Interessante notar ainda que apesar de elogiar a definição proposta por Castanheira Neves, Cunha de Sá parece ter uma postura cética em relação àquilo que se entende por abuso de direito. Isso porque, para o autor, não se deve considerar como justificação do vício do abuso de direito a existência de uma suposta ilegitimidade moral na sua prática, a qual deveria ser afastada pelo Direito. Pelo contrário, para o autor o mais correto seria reduzir a ideia de abuso do direito somente àquelas hipóteses nas quais houvesse coincidência entre o caráter abusivo do ato exercido e a anormalidade do dano que dele se ocasionasse.

---

<sup>103</sup> Ibid, p. 203.

<sup>104</sup> Ibid.

<sup>105</sup> CUNHA DE SÁ, Fernando Augusto, 2005, p. 453.



Não bastando toda a contribuição doutrinária para a definição e compreensão do abuso de direito, deve-se ainda ter em mente que o próprio Código Civil de 2002 cuidou do tema ao dispor em seu art. 187<sup>106</sup> que “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.”.

Apesar de se mostrar aparentemente alinhado com as definições propostas pela literatura jurídica ao longo do tempo para o abuso de direito, o enunciado do art. 187 deve ser lido com cuidado.

Primeiramente, faz-se necessário compreender a extensão semântica da expressão “excede manifestamente os limites”. Isso, porque exceder ou ultrapassar um determinado limite pressupõe, logicamente, a existência do próprio limite. Assim, a primeira pergunta que vem à tona é: seria possível determinar com o máximo de certeza possível o limite de determinado direito abstratamente concebido? Noutras palavras, se uma parte tem o direito de exercer determinada faculdade prevista em lei, seria possível traçar a exata extensão desse direito considerando, somente, aquilo que está escrito no enunciado legal?

Caso seja possível apontar uma resposta afirmativa para a pergunta realizada, uma segunda dúvida é imediatamente cogitada: considerando ser possível delimitar o exato contorno do direito titularizado por um determinado sujeito, o que poderia ser entendido como exceder manifestamente os limites desse direito? Se o excesso praticado não fosse manifesto, seria possível entender o ato praticado como lícito? Afinal de contas, qual é a baliza semântica que autoriza o intérprete a considerar determinado excesso como manifesto ou não?

As dúvidas em relação à extensão do enunciado do art. 187 do CC/2002 não se encerram por aí. O dispositivo ainda vincula o chamado “excesso manifesto” aos limites impostos pelo *fim econômico ou social* do direito, pela *boa-fé* e pelos *costumes*. Em relação ao primeiro item (fim econômico ou social), estaria o art. 187 referindo-se ao fim concreto que pode ser alcançado por meio do exercício de determinado direito, ou o dispositivo apenas se referiria à finalidade abstratamente prevista no texto da lei? Além disso, seriam a boa-fé e os costumes parâmetros confiáveis para que parte possa planejar sua ação de maneira segura, tendo previsibilidade e controle das consequências de seus atos? Quando o Código Civil se refere à boa-fé, estaria ele tratando da boa-fé subjetiva da parte ou da boa-fé objetiva que deve plasmear todas as relações jurídicas, como entende Moreira Alves<sup>107</sup>? E o costume, que tem como

---

<sup>106</sup> CC/2002: “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.”

<sup>107</sup> ALVES, José Carlos Moreira, 2003. p. 19-20.

característica central a secularidade e a transitoriedade, seria um bom critério para aferir a licitude ou não do exercício de determinado direito?

Não sendo o objeto do presente trabalho o estudo detalhado da teoria do abuso de direito, busca-se apenas evidenciar que qualquer conclusão que se busque sobre o tema não é tarefa fácil e exige máxima coerência argumentativa do intérprete. Além disso, o que se pretende afirmar é que o negócio jurídico indireto, via de regra, não deve ser encarado como exemplo clássico de utilização abusiva de determinada figura negocial típica.

Como já destacado, o fim indireto buscado pelas partes, apesar de não estar abstratamente previsto na hipótese definidora do negócio típico, com ela não é incompatível. Pelo contrário, o fim indireto integra legitimamente a finalidade típica, aparecendo assim como um *plus*. Partindo desse pressuposto, parece equivocada entender o fim indireto como um excesso manifesto à finalidade típica do negócio realizado. Se a verificação concreta do fim indireto não é incompatível com o negócio executado, duas conclusões parecem possíveis: ou o fim indireto não ultrapassa qualquer limite imposto pela lei acerca da definição do negócio típico, ou, caso se entenda haver algum excesso, este não será manifesto e, muito menos, afrontoso à boa-fé objetiva.

De mais a mais, também não parece correto afirmar que o negócio jurídico indireto seria um exemplo clássico de abuso de forma jurídica.

Em linhas gerais, haveria abuso de forma quando constatada a adoção de uma forma jurídica visando à concretização de um fim manifestamente diferente daquele que normalmente corresponderia ao do negócio executado. Acrescenta-se como elementos necessários da definição proposta para o abuso de formas: i) a irrelevância das desvantagens jurídicas da utilização da forma abusada, em comparação com a forma teoricamente mais adequada para a perseguição do fim buscado; e ii) a intenção do agente de, por meio deste abuso, se beneficiar em detrimento do direito alheio.

Sintetizando a diferença existente entre o abuso de forma e o abuso de direito (ou de posição jurídica), Ávila<sup>108</sup> destaca que enquanto no primeiro as partes se valem de um negócio jurídico modificando um requisito que lhe é essencial, no segundo quando as partes se utilizam de um negócio jurídico para atingir fim concreto diverso daquele para o qual o referido negócio foi abstratamente concebido.

Diferentemente do que ocorre com o abuso de direito, parece haver um nítido distanciamento do negócio jurídico indireto do chamado abuso de formas. E por uma razão bem

---

<sup>108</sup> ÁVILA, Humberto., 2013, p. 140.

simples, qual seja: apontou-se no conceito proposto de negócio jurídico indireto que neste as partes querem, e verdadeiramente querem, a forma e o conteúdo do negócio típico executado. Ou seja, a fiel e ostensiva execução do negócio típico figura como elemento necessário para a verificação do próprio conceito de negócio indireto. Além disso, o fim indireto é compatível tanto com a forma do negócio típico quanto com o seu conteúdo, não sendo possível cogitar a usurpação de qualquer um destes elementos.

Isto posto, não há, via de regra, no negócio jurídico indireto a utilização de um negócio típico para a concretização de um fim manifestamente distinto daquele para o qual ele [negócio típico] foi legalmente elaborado. Com ainda menos razão, também não se verifica nos negócios indiretos a alteração de qualquer elemento essencial do negócio típico adotado para o alcance do fim indireto buscado pelas partes. Caso assim ocorresse, o negócio típico seria desnaturado e, via de consequência, não seria possível cogitar sequer a realização do próprio negócio indireto. Sendo assim, também não há que se confundir o negócio indireto como um mecanismo utilizado pelas partes para abusar da forma do negócio típico por elas executado.

### 3. AFINAL, O NEGÓCIO INDIRETO PODE SER CONSIDERADO UMA CATEGORIA AUTÔNOMA DE NEGÓCIO JURÍDICO?

Vencidos os capítulos anteriores desta primeira parte, tentou-se responder a duas perguntas fundamentais para que seja possível avançar para segunda parte do presente trabalho, a saber: qual é a definição de negócio jurídico indireto e com o que este não deve ser confundido.

Em relação ao primeiro questionamento, propôs-se uma definição construída a partir de cinco elementos distintos, que, conjuntamente considerados, apontavam para a conclusão de que o negócio jurídico indireto se revela como um aproveitamento legítimo de um negócio típico e que o fim indireto alcançado pelas partes é destituído de qualquer autonomia funcional. Noutras palavras, os sujeitos negociantes consensualmente querem – e verdadeiramente querem – a forma e o conteúdo do negócio típico executado, não havendo que se cogitar qualquer vício de vontade ou ocultação de realidade. O negócio típico utilizado como meio para a obtenção do fim indireto é fiel e ostensivamente concluído pelas partes.

Além disso, ressalta-se que o desejo pela implementação do fim indireto figura (ou pode figurar) como mero motivo psicológico de uma ou de ambas as partes para a realização do negócio típico eleito. Ou seja, os motivos que impulsionam as partes a executar o negócio situam-se em um plano anterior ao da vontade de realizar o negócio em si e traduzem apenas as razões que podem influenciar os sujeitos na escolha de um determinado regramento legal específico em detrimento de outro. Assim, o que se pretendeu demonstrar é que estes motivos não têm qualquer relevância jurídica capaz de alterar a natureza do negócio típico efetivamente realizado pelos sujeitos contratantes e que os fins mediatos alcançados por meio de um negócio típico devem ser encarados com tanta normalidade quanto à concretização da finalidade típica abstratamente prevista na lei.

Por outro lado, em relação ao segundo ponto central da primeira parte deste trabalho, demonstrou-se que, a partir do conceito de negócio jurídico indireto proposto, seria também possível distingui-lo de institutos outros que são normalmente confundidos com ele. Noutras palavras, apresentou-se não só aquilo que o negócio jurídico *é*, mas também apontou-se as suas principais características que o diferenciam daquilo que ele *não é*.

Percorrido todo este caminho, a conclusão que se chega é que o negócio jurídico indireto não constitui uma categoria jurídica autônoma de negócio jurídico, mas apenas uma forma de se denominar um fenômeno que corriqueiramente pode ser identificado em qualquer

negócio típico. Trata-se de conclusão consentânea com as doutrinas de Ascarelli<sup>109</sup>, Ferraz Júnior<sup>110</sup>, Rubino<sup>111</sup> e Carvalho<sup>112</sup>. Nas palavras deste último autor:

“Perante cada uma das figuras mais propícias a confundirem-se com o negócio indireto, saiu este são a salvo, livrando a independência e livrando a honra: a independência porque não chegou a subordinar-se à “simpatia” de qualquer vizinhança accidental; a honra, porque atravessou incólume o desfiladeiro da simulação relativa.”<sup>113</sup>

Diante de todo o exposto, vê-se que o processo de construção do negócio jurídico indireto pode ser perfeitamente concebido como uma técnica de subsunção de determinado suposto de fato à norma que disciplina o negócio típico utilizado pelas partes como meio hábil para a concretização do fim indireto buscado. Como reiteradamente afirmado: os sujeitos negociantes querem, e realmente querem, concretizar aquilo declararam.

Novamente, não se nega que possam existir inúmeras razões que motivaram os sujeitos contratantes a executar determinado negócio típico. Todavia, estas razões se tratam de simples motivações de foro íntimo, as quais não possuem qualquer relevância jurídica para a transformação do negócio típico realmente realizado.

---

<sup>109</sup> ASCARELLI, Tullio, 1965, p. 28.

<sup>110</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, 2010, p. 17.

<sup>111</sup> RUBINO, Domenico, 1953, p. 143.

<sup>112</sup> CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952, p. 130.

<sup>113</sup> Ibid, p. 118.

#### 4. CONCLUSÕES PARCIAIS DA PRIMEIRA PARTE

A conceituação da expressão “negócio jurídico indireto” revela-se como etapa imprescindível para que seja possível verificar quais são os limites da sua aplicação em matéria tributária. É por meio da delimitação semântica de seus termos, bem como pela análise crítica de seus elementos formadores, que se torna possível construir um racional intersubjetivamente controlável sobre o tema. Nesse sentido, o grande foco da primeira parte deste trabalho residiu justamente na busca por duas respostas específicas: o que o negócio jurídico indireto é e com que ele não pode ser confundido.

Especificamente em relação ao primeiro ponto, firmou-se que a expressão “negócio jurídico indireto” deveria ser compreendida como o emprego de um *(i) negócio típico*, por meio do qual as partes *(ii) consensualmente (iii) querem, e verdadeiramente querem, a forma e o conteúdo* do negócio realizado. Contudo, este negócio pode se prestar não só para a finalidade típica para o qual a lei lhe concebeu, mas também para a implementação de um *(iv) fim indireto*, cuja existência não foi abstratamente prevista pela lei, mas que com ela não é incompatível. Ainda sobre o aludido fim indireto, tem-se que este *(v) figura (ou pode figurar) como razão de uma ou de ambas as partes para a realização do negócio típico* eleito.

Notadamente em relação aos motivos psicológicos que levam os sujeitos negociantes a optar por realizar determinado negócio típico como instrumento para a consecução de um ou mais efeitos indiretos, destacou-se que estes motivos não possuem qualquer relevância jurídica. Ou seja, a vontade interior de cada uma das partes em querer a implementação do fim indireto, bem como a própria verificação concreta deste, se revelam questões marginais e que não podem ser objeto de análise específica pelo intérprete, sob pena de se criar um ambiente pautado na insegurança, no subjetivismo e no arbítrio.

Por sua vez, em relação aos institutos com os quais os negócios jurídicos indiretos não poderiam ser confundidos, buscou-se demonstrar qual(is) elemento(s) que os diferenciam dos negócios abstratos, dos negócios inominados, dos contratos mistos e dos negócios fiduciários. O mesmo exercício também foi realizado para distinguir o negócio indireto dos vícios da simulação, da fraude à lei e do abuso.

Primeiramente, diferem-se os negócios indiretos e os negócios abstratos pelo fato de que nestes as partes alcançam o fim econômico almejado de maneira absolutamente independente de qualquer forma negocial específica, observando tão-somente os requisitos de existência, validade e eficácia comuns a todo e qualquer negócio jurídico. Já os negócios

indiretos se identificam com o próprio negócio típico que lhes dão suporte, não sendo correto atribuir qualquer autonomia funcional ao fim indireto buscado pelos sujeitos negociantes.

O mesmo pode ser dito em relação à diferença proposta entre os negócios indiretos e os negócios inominados. Independentemente da corrente doutrinária que se adote (seja pela autonomia dos negócios inominados em relação aos negócios abstratos, seja pelas suas identidades jurídicas), o fato é que os negócios inominados não podem ser identificados com um negócio típico específico, vez que, ou estes disciplinam uma realidade completamente nova para o Direito, ou a eles faltam algum dos elementos que caracterizam determinado negócio típico. Por outro lado, como ressaltado acima, os negócios indiretos necessariamente se identificam com o negócio típico que se presta como instrumento para o alcance do fim indireto buscado pelas partes.

Já em relação aos contratos mistos, pode-se afirmar que os negócios indiretos deles se diferenciam, pelo simples fato de que aqueles são caracterizados como negócios atípicos, formados a partir da combinação de duas ou mais prestações disciplinadas por lei, mas cujas forma e finalidade não são confundidas com as de qualquer um dos negócios congregados se estes fossem analisados de maneira isolada entre si. Já nos negócios indiretos a tipicidade do negócio realizado pelas partes é elemento necessário para a correta verificação de seu conceito.

Finalmente, a distinção existente entre os negócios indiretos e os negócios fiduciários é mais sutil. Isso, porque, apesar de ambas as figuras apresentarem uma aparente incongruência entre o meio jurídico utilizado pelas partes e o fim econômico concretamente almejado por elas, falta ao conceito de negócio indireto um elemento necessário para a sua identificação com o negócio fiduciário, o qual reside justamente na existência do pacto fiduciário.

Lado outro, o negócio jurídico indireto também não pode ser confundido como uma espécie de vício do negócio jurídico como a simulação, a fraude à lei ou o abuso. Em relação à simulação, porque não há no negócio indireto qualquer divergência entre a realidade que se declara (vontade declarada) e aquela efetivamente quista pelos sujeitos negociantes (vontade real). Por sua vez, no que tange ao vício da fraude à lei, tem-se que este se diferencia dos negócios indiretos pelos simples fatos de que nestes as partes não visam a prejudicar um terceiro e nem tem como objetivo evitar ou contrariar determinado comando legal proibitivo ou preceptivo. Por fim, também se mostra impossível qualquer tentativa de aproximação do negócio indireto dos vícios do abuso de direito e do abuso de formas jurídicas. Primeiro, porque o fim indireto buscado pelas partes, apesar de não estar abstratamente previsto na hipótese definidora do negócio típico, com ela não é incompatível. Assim, parece equivocado entender o fim indireto como um excesso manifesto à finalidade típica do negócio realizado. Além disso,

não há nos negócios indiretos alteração de nenhum dos elementos essenciais que formam o negócio típico utilizado como instrumento para o alcance do fim indireto.

Diante dessas considerações, concluiu-se que o negócio jurídico indireto não constitui uma categoria jurídica autônoma de negócio jurídico, devendo ser entendido apenas como um mecanismo válido e eficaz, por meio do qual as partes se valem de um determinado negócio típico para o alcance concreto de um efeito econômico não previsto abstratamente em lei. E assim o fazem propositalmente, vez que buscam privilegiar a segurança em se adotar o regime jurídico de um negócio conhecido para alcançar o fim concreto intimamente pretendido. Nas palavras de Carvalho, por meio dos negócios indiretos “os sujeitos pretendem uma conformação do fim ao meio, não uma deformação do meio pelo fim.”<sup>114</sup>.

---

<sup>114</sup> CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952, p. 33.



## PARTE II: NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO E SUA APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

### 1. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: CONSIDERAÇÕES INICIAIS

“Inadequado é pretender dar ao negócio indireto ou fiduciário o condão de “escudo” absoluto e inafastável, como se a simples circunstância de ser indireto ou fiduciário fosse suficiente para excluir a perquirição do abuso ou da fraude à lei.

O ordenamento não se compadece com a fraude à lei ou o abuso de direito e a circunstância de haver um negócio indireto ou fiduciário não é proteção a este tipo de patologia. Mas, por outro lado, o simples fato de ser um negócio indireto ou fiduciário não significa tratar-se de operação inaceitável ou cujos efeitos seriam inoponíveis ao Fisco.”<sup>115</sup>

O trecho acima destacado retirado da obra de Greco revela com precisão uma das grandes preocupações que os estudiosos do Direito Tributário têm em relação ao negócio jurídico indireto. Seria correto afirmar simplesmente que, por se tratar de um negócio típico, cujo fim indireto alcançado, apesar de não estar abstratamente previsto em lei, não é com ela incompatível, o negócio indireto se mostraria como um “escudo” absoluto do contribuinte, o qual não poderia ser desconsiderado pela Autoridade Fiscal? Sendo negativa a resposta para essa pergunta, quais seriam os instrumentos jurídicos atualmente disponíveis em favor do Fisco e que poderiam ser utilizados para fins de desconsideração ou requalificação dos negócios jurídicos indiretos realizados pelos contribuintes?

Procurando responder a estes questionamentos que a segunda parte deste trabalho foi elaborada. Primeiramente, estudar-se-á as principais diferenças existentes entre os conceitos de elisão e evasão fiscais, e suas respectivas causas, para, ao final, propor uma solução que melhor explique qual seria a real interferência que os negócios indiretos teriam na relação jurídico-tributária.

Feito isso, realizar-se-á considerações acerca da íntima relação existente entre o Direito Civil e o Direito Tributário, a teoria do abuso de formas jurídicas, a influência da chamada teoria da prevalência do conteúdo econômico no Direito Tributário brasileiro e o papel

---

<sup>115</sup> GRECO, Marco Aurélio, 2011.p. 299.

desempenhado pelo art. 118 do CTN na definição do fato gerador. Toda essa discussão será seguida de reflexões sobre a importância da legalidade tributária não só como instrumento promotor da segurança jurídica, mas, sobretudo, como garantia fundamental do cidadão-contribuinte contra o poder de tributar do Estado tributante.

Por fim, analisar-se-á a existência e/ou a possibilidade de instituição de uma geral antielisão no Direito Tributário Brasileiro, as tentativas históricas de sua implementação em comparação com a experiência estrangeira, notadamente a alemã, e o tão debatido parágrafo único do art. 116 do CTN.

Após percorrido todo este caminho, pretende-se oferecer uma solução dogmática, calcada num estudo analítico do tema, que consiga autorizar a prática do negócio jurídico indireto como um mecanismo válido e eficaz de economia fiscal. Noutras palavras, buscar-se-á demonstrar que o negócio jurídico indireto, além de não poder ser pejorativamente batizado como um “escudo absoluto e inafastável” do contribuinte em face do Fisco, se analisado à luz das regras e princípios constitucionais e legais que norteiam o Direito Tributário brasileiro, poderá ter sua prática encarada como direito do cidadão diretamente vinculado à máxima da autonomia privada.

### **1.1 Evasão e Elisão tributárias: conceitos e causas**

Sabe-se que os conceitos de evasão e elisão nunca foram objeto de pleno consenso na doutrina nacional e estrangeira. Seja como for, o que se deve ter em mente é que tanto a evasão como a elisão traduzem uma situação na qual o contribuinte não deseja pagar determinado tributo, ou busca reduzir o *quantum* que será eventualmente devido.

Em linhas gerais, adota-se basicamente dois critérios fundamentais para distinguir práticas evasivas daquelas tidas como elisivas. O primeiro de caráter cronológico, no sentido de que, enquanto a elisão sempre ocorreria antes da realização concreta da hipótese de incidência tributária, a evasão se daria justamente após a verificação do fato gerador. Relembrando as lições de Giorgetti<sup>116</sup> sobre o tema, somente seria possível falar em evasão quando os atos realizados pelo sujeito passivo tributário visando à diminuição ou ao não pagamento de determinada quantia fossem realizados após o surgimento da obrigação tributária. Nesse mesmo sentido, Gomes de Sousa foi ainda mais enfático, afirmando que o “único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo

---

<sup>116</sup> GIORGETTI, Armando. **La evasión tributaria**. Prof. Antonio Scarano (traducción directa de la segunda edición italiana). Buenos Aires: Depalma, 1967, p. 84.

contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador.”<sup>117</sup>. Na primeira hipótese se estaria diante de um quadro de elisão, ao passo que a segunda se trataria de evasão fiscal.

Conjuga-se este primeiro critério com um segundo, que é baseado na licitude dos meios utilizados pelo contribuinte. Assim, poder-se-ia cogitar em elisão fiscal quando os atos realizados para reduzir a carga fiscal incidente sobre determinada operação se mostram de acordo com o ordenamento jurídico vigente. Por outro lado, quando os meios empregados pelo contribuinte são legalmente ilegítimos, o correto seria afirmar a ocorrência de uma prática evasiva. Portanto, a evasão fiscal seria identificada quando o contribuinte se valesse de atos simulados, fraudulentos ou abusivos para evitar, reduzir ou retardar o pagamento do crédito tributário.

Sintetizando esses critérios, Mariz de Oliveira<sup>118</sup> afirmou que uma maneira prática e eficiente para caracterizar a elisão fiscal consistiria na resposta afirmativa para três perguntas básicas, as quais investigariam 1) se a economia fiscal decorreu de ato ou omissão anterior à ocorrência do fato gerador; 2) se a economia fiscal decorreu de ato ou omissão praticados sem infração à lei; e, por fim, 3) se a economia fiscal decorreu de ato ou omissão efetivamente ocorridos, tal como refletidos na respectiva documentação e escrituração, sem tenha havido qualquer adulteração deste.

Independentemente dos méritos da doutrina que advoga pela necessária verificação dos dois critérios citados acima (cronológico e de licitude dos atos praticados), entende-se que o critério cronológico, a bem da verdade, em nada contribui para a compreensão da distinção dos conceitos de evasão e elisão fiscais. Isso porque, ao que parece, o ponto nodal da discussão cinge-se no reconhecimento, ou não, da legitimidade jurídica dos negócios e/ou atos efetivamente praticados pelo contribuinte, sendo irrelevante a análise de *quando* estes atos ou negócios foram executados. Noutros termos, seria no mínimo estranho cogitar que um determinado negócio manifestamente simulado pudesse deixar de ser assim considerado pelo simples fato de ter se concretizado antes da verificação do fato gerador de determinado tributo.

Seja como for, o principal desafio que deve ser vencido para a melhor compreensão dos fenômenos da elisão e da evasão tributárias se resume em saber quando o direito de

---

<sup>117</sup> Cf. Rubens Gomes de Sousa *apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174. In: MOREIRA, André Mendes, Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**. v. 21, Belo Horizonte, mar./abr. 2003, pp. 11-17.

<sup>118</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão**. Curso de direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 11.

economizar tributos se transforma em um dever de natureza pecuniária a ser prestado pelo contribuinte em favor do Fisco.

Como determina o art. 3º do CTN<sup>119</sup>, o tributo é uma obrigação pecuniária de caráter *ex lege*. A íntima e indissociável relação existente entre o tributo e a lei explica não só a compulsoriedade de seu pagamento por quem de direito, mas também limita a atividade estatal de cobrança. Noutros termos: somente deve ser pago aquilo que é efetivamente devido, não sendo autorizado ao contribuinte recolher montante inferior àquele que a lei lhe impôs, nem concedido ao Fisco o poder de cobrar um crédito a maior ou sobre obrigação que sequer pode-se reputar existente.

Especificamente sobre o momento de surgimento da obrigação tributária, importante lembrar das clássicas lições de Ataliba<sup>120</sup> acerca do fenômeno de incidência tributária. Esta poderia ser explicada como um evento de caráter eminentemente jurídico, que traduziria a subsunção de um fato concreto a uma hipótese legal. Nesse sentido, haveria dois momentos lógicos (e cronológicos) para a instauração da relação jurídico-tributária: um primeiro no qual a lei descreveria um fato, o qual seria potencialmente capaz de gerar uma obrigação (hipótese de incidência); e um segundo que seria a concretização material deste fato abstratamente previsto no texto legal (fato gerador)<sup>121</sup>.

Utilizando essas reflexões para a distinção entre elisão e evasão fiscal ora debatida, reputa-se correto afirmar que a elisão sintetizaria o conjunto de atos comissivos ou omissivos praticados licitamente pelo contribuinte de forma a evitar o nascimento da própria obrigação tributária ou a diminuir o crédito tributário que seria eventualmente existente. Ou seja, o contribuinte conhece as materialidades tributáveis previstas abstratamente no texto legal, mas, voluntariamente, se planeja para concretizar um ato que não foi tributariamente onerado pela lei (hipótese de não incidência tributária) ou que foi onerado de maneira mais branda<sup>122</sup>.

Lado outro, na evasão tributária o contribuinte tem ciência que o ato por ele já praticado (ou ainda em vias de ser realizado) se subsume à hipótese abstratamente prevista na

---

<sup>119</sup> CTN: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

<sup>120</sup> ATALIBA, Geraldo. 2016, p. 47.

<sup>121</sup> *Ibid*, p. 55.

<sup>122</sup> Por reconhecer essas características ínsitas à definição de elisão tributária, que SCHOUERI entende que, na verdade, seria tecnicamente mais adequado se falar em elusão fiscal e não em elisão. Na visão do autor, o termo elusão traduz de forma mais precisa o comportamento do contribuinte que se desvia de fatos geradores. Quando assim o faz, o contribuinte está eludindo o nascimento da obrigação tributária e não escondendo a sua formação. Cf.: SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – simulação – abuso de forma – interpretação econômica – negócio jurídico indireto – norma antielisiva. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. (coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 289.

lei, fazendo nascer a obrigação tributária. Ato contínuo, este mesmo contribuinte, de maneira comissiva ou omissiva, engendra seus esforços para retardar ou evitar, ilicitamente, a constituição do crédito tributário e/ou o pagamento da quantia devida.

Interessante pontuar também que a definição de evasão sempre foi muito ligada à ideia de sonegação ou de fraude fiscal. Isso fica claro, por exemplo, se analisado o art. 71 da Lei nº 4.502/1964<sup>123</sup>. De acordo com esse dispositivo, a sonegação seria toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária. Soma-se ao art. 71, o dispositivo imediatamente posterior<sup>124</sup>, que, a partir de redação praticamente idêntica, define fraude como “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Por sua vez, Xavier vale-se de expressões oriundas do Direito estrangeiro para explicar os fenômenos da elisão e da evasão fiscal. Esclarece o autor que no chamado “*tax avoidance*”, ou elisão do tributo, o contribuinte consegue evitar ou impedir a realização do pressuposto de fato de um tributo, “não praticando o ato jurídico que a lei arvorou em elemento da previsão ou praticando outro que a mesma lei não atribui consequências fiscais.”<sup>125</sup>. Diferentemente aconteceria no “*tax evasion*”, ou evasão fiscal, que ocorreria quando o contribuinte “praticou um ato correspondente ao pressuposto de fato de um tributo e, posteriormente, procura evitar o cumprimento da obrigação que lhe corresponde.”<sup>126</sup>.

A compreensão dos elementos essenciais que diferenciam os fenômenos da evasão e da elisão tributárias não encerra o estudo acerca de suas ocorrências. Paralelamente, também se revela de suma importância a investigação das possíveis razões que os motivam. É indubitável que o impacto econômico gerado por uma sobrecarga fiscal emerge como uma das principais causas da prática de atos elisivos e/ou evasivos pelos contribuintes. Mas não é só.

<sup>123</sup> Lei nº 4.502/1964: “Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

<sup>124</sup> Lei nº 4.502/1964: “Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

<sup>125</sup> XAVIER, Alberto P. 1973, p. 237.

<sup>126</sup> Ibid.

Aprofundando a análise sobre a questão, Giorgetti<sup>127</sup> aponta ao menos seis grupos de causas que poderiam ser elencadas como determinantes para a prática de atos elisivos e/ou evasivos pelos contribuintes de um modo geral.

Primeiramente, o autor ressalta as chamadas causas econômicas, que estariam diretamente vinculadas ao impacto econômico exercido pela carga tributária em comparação com a capacidade contributiva do particular. Nesse sentido, Giorgetti afirma que um sistema tributário pode ser mensurado como mais ou menos favorável a práticas evasivas se observados essencialmente três tipos de pressão distintas que o tributo pode exercer sobre o contribuinte: uma primeira chamada “pressão tributária legal” (“presión tributaria legal”), ou seja, o valor que deve ser realmente recolhido se observado os estritos ditames da lei; já uma segunda denominada “pressão tributária real” (“presión tributaria real”), ou o valor tributário efetivamente pago pelo contribuinte; e, por fim, a “pressão tributária psicológica” (“presión tributaria psicológica”), que corresponderia à preocupação que os tributos causam nos particulares, sobretudo se seguida uma lógica de sacrifício pessoal para os seus pagamentos.

Além da causa econômica, haveria ainda a chamada causa de natureza técnica – que o autor separa daquela de natureza jurídica em si, mas que se entende estarem umbilicalmente conectadas e que, por isso, serão abordadas de maneira conjunta neste trabalho. Esta estaria diretamente relacionada à complexidade do sistema tributário vigente, ou seja, quanto mais confuso, extenso e mal articulado fosse o conjunto de normas que disciplinassem a relação tributária, maior seriam também as chances de se verificarem práticas elisivas e/ou evasivas pelos contribuintes. Noutras palavras, a complexidade do sistema poderia incentivar a redução da arrecadação fiscal, seja por ignorância dos contribuintes em relação ao que deveria ser efetivamente pago, seja por dificuldade da própria autoridade administrativa em fiscalizar a correta observância da lei tributária.

Seguidamente, poder-se-ia cogitar ainda causas de natureza política. Estas sintetizariam todos aqueles fatores de política econômica e financeira do Estado, que, ao intervir no equilíbrio e na distribuição da carga tributária, acaba constituindo estímulos negativos no comportamento dos contribuintes. Somam-se a isso, a desconfiança e a discordância do cidadão em relação à alocação da verba pública para o custeio das políticas estatais: quanto mais ineficiente for considerado o gasto público, maior será o incentivo, ainda que psicológico, para a prática de atos elisivos ou evasivos pelo particular.

---

<sup>127</sup> GIORGETTI, Armando, 1967.

Exatamente por conta disso é que também se cogita uma chamada causa psicológica, que é traduzida não só num conflito potencial existente na relação Estado-Contribuinte, mas também no grau de consciência coletiva revelada pelo cidadão em seu íntimo. Mentalidades egoístas e individualistas tendem a relativizar a importância desempenhada pelo tributo para a formação e manutenção do bem coletivo.

Por fim, destaca-se também o chamado grupo de causas acidentais, que pode ser entendido como o conjunto de circunstâncias excepcionais, de caráter geral ou particular, que, por sua amplitude e gravidade, pode influenciar negativamente nas decisões tomadas pelos contribuintes. Uma situação utilizada como exemplo pelo professor italiano para simbolizar o que seria uma causa de natureza acidental seria a ocorrência de um desastre natural, que prejudicasse a atividade econômica de um certo grupo de contribuintes. Diante deste quadro poderia acontecer de o Estado simplesmente ignorar a gravidade da conjuntura, não oferecendo soluções ou alívios da carga fiscal (programas de parcelamento, anistia, etc.) para auxiliar na redução dos impactos econômicos gerados, forçando, por conseguinte (e indiretamente), práticas elisivas e evasivas pelo particular afetado.

Curioso notar que apesar de o estudo realizado por Giorgetti ter sido publicado há mais de cinco décadas, sua contemporaneidade e universalidade são notórias. Prova disso se encontra, por exemplo, no relatório da denominada “CPI da Evasão Fiscal” no Brasil, cuja instauração foi requerida no final do ano de 1994 pelo então senador Fernando Henrique Cardoso<sup>128</sup>.

Realizando um estudo comparado do relatório daquela CPI com a obra de Giorgetti é possível observar a existência de inúmeras conclusões coincidentes, as quais escancaram que a elisão e a evasão fiscais são práticas motivadas não só pelo desejo do contribuinte em pagar menos tributo, mas também pela ineficiência do Estado em fiscalizar, arrecadar e gerir o dinheiro público.

Em linhas gerais, a CPI da Evasão Fiscal concluiu haver basicamente quatro grupos de causas distintas que explicariam o fenômeno da evasão, quais sejam, as causas legais, as causas administrativas, as causas econômicas e, por fim, as causas de natureza socioculturais.

Dentre as causas legais, enumerou-se nove situações que direta ou indiretamente incentivariam práticas evasivas: i) a complexidade do ordenamento jurídico-tributário; ii) a constante alteração da legislação; iii) a constante elevação de alíquotas dos tributos; iv) as falhas

---

<sup>128</sup> BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Comissão Parlamentar de Inquérito destinada a investigar a situação atual da evasão fiscal no país. CPI da evasão fiscal. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1994. 3 v. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/194591>>. Acesso em: 14 out. 2018.

quanto à cominação de penalidades; v) a interpretação restritiva da legislação sobre sigilo de dados<sup>129</sup>; vi) o excessivo número de tributos; vii) a carga tributária excessiva e concentrada; viii) as dificuldades operacionais no cumprimento das obrigações tributárias e acessórias; e ix) o grande número de normas que autorizam renúncia de receitas, isenções e outros incentivos fiscais.

Já em relação às chamadas causas administrativas ligadas aos Poderes Executivo e Judiciário, o relatório da CPI demonstra a existência de um quadro de deficiência da Receita Federal, dos Conselhos de Contribuintes, das Procuradorias e do próprio Poder Judiciário. Dentre os diversos motivos elencados para justificar essas deficiências, destacou-se i) a descontinuidade administrativa; ii) a falta, desvio ou inadequação de recursos humano, tecnológico e material; iii) a ineficácia da fiscalização, da cobrança e da aplicação de penalidades; iv) a morosidade na solução dos processos administrativos fiscais; dentre vários outros.

Como causas econômicas indicou-se a inflação e a recessão, o avanço da economia informal (sobretudo em razão do grave quadro de desemprego), a evasão de divisas para o exterior e a deturpação da concorrência entre as empresas provocadas pela sonegação fiscal. Especificamente sobre este último ponto, interessante pontuar a fala do então Procurador Geral da Fazenda Nacional, Dr. Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

“Nossos contribuintes muitas vezes não pagam imposto porque os seus concorrentes não pagam. Existe gente especializada em mostrar para a empresa como se faz, como é melhor não pagar. Isso ouvi até de empresários estatais: “tenho que fazer isso porque meu concorrente faz também, e, se eu não fizer, vou à falência.”<sup>130</sup>

A afirmação acima demonstra que a evasão é um fenômeno sistêmico e que, de alguma maneira, é retroalimentada por si só. Além disso, atribui-se a dificuldade de implementação de políticas de combate a práticas evasivas (especialmente) no Brasil, muito por conta das chamadas causas socioculturais destacadas no relatório da CPI. Dentre estas, destacam-se i) a falta de educação e consciência tributária do brasileiro; ii) a perda da noção de função social do tributo; iii) a falta de vontade política para combater a sonegação, sendo cogitado, inclusive, a

<sup>129</sup> Entendimento este já flexibilizado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que passou a garantir ao Fisco acesso a dados bancários dos contribuintes sem necessidade de autorização judicial. Vide: RE 601314, com repercussão geral reconhecida, julgado em 24/02/2016, Pub.16/09/2016; e ADI nº 2859, julgado em 24/02/2016, Pub. 21/10/2016.

<sup>130</sup> BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Comissão Parlamentar de Inquérito destinada a investigar a situação atual da evasão fiscal no país. CPI da evasão fiscal. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1994. 3 v. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/194591>>. Acesso em: 14 out. 2018.



interferência política de grupos poderosos da economia, impedindo determinadas fiscalizações; iv) a imposição tributária sem um mínimo de consenso da sociedade, aliada à falta de credibilidade do governo; e v) a falta de transparência na aplicação do produto da arrecadação.

Novamente, o que se pretende afirmar com estes estudos é que se releva manifestamente equivocado atribuir a culpa da perda de arrecadação tributária somente ao contribuinte e às práticas elisivas e/ou evasivas por este eventualmente praticadas.

Seja como for, diante de todas as considerações acima, parece não haver dúvidas de que o negócio jurídico indireto, quando utilizado como mecanismo de economia fiscal pelo contribuinte, pode ser entendido como uma prática de natureza ordinariamente elisiva. Adotando-se o critério cronológico – mesmo ressaltando as críticas a ele realizadas linhas acima –, é indubitável que os negócios indiretos são realizados de maneira antecedente à formação da obrigação tributária. E nem poderia ser diferente, haja vista que a realização do negócio típico utilizado como instrumento para o alcance do fim indireto é que emerge, ela mesma, como fato gerador de determinados tributos. Por sua vez, a realização de negócios indiretos pelos particulares também não pode ser considerada como uma ilicitude em si. Pelo contrário, sendo o negócio indireto uma mera decorrência de um negócio típico, e tendo este seu regime jurídico inteiramente regulado pelo direito privado, parece equivocado cogitar que a realização do negócio indireto promova qualquer ato ilícito.

Assim, apesar de a elisão fiscal poder ter como causa uma enormidade de fatores distintos (muitos deles de natureza extrajurídica), para fins do presente estudo, buscar-se-á reduzir o espectro de análise, de forma a propor reflexões focadas exclusivamente no exame do sistema tributário positivado na Constituição Federal de 1988 e na legislação dela decorrente. Pretende-se repensar de maneira crítica os instrumentos atualmente considerados como de combate de práticas elisivas ou evasivas no Brasil, principalmente nos casos em que as autoridades fiscais dos entes tributantes buscam aplicá-los no combate de negócios jurídicos indiretos realizados pelos particulares.

## **1.2 Negócios jurídicos indiretos como mecanismos de economia fiscal**

Talvez o principal desafio enfrentado pelo estudo sistemático do negócio jurídico indireto resida na aceitação de que por meio deste as partes, de comum acordo, querem, e verdadeiramente querem, realizar um negócio típico visando a alcançar um fim ulterior que não é usualmente atingido por ele. Contudo, como reiteradamente afirmado, apesar deste fim indireto não ter sido abstratamente contemplado pelo texto legal, não é com ele incompatível.

Refletindo sobre a importância dos negócios jurídicos indiretos em matéria tributária, Flume<sup>131</sup> foi incisivo ao ressaltar que, em princípio, seria direito dos sujeitos passivos tributários a escolha da configuração jurídica que lhe fosse mais benéfica, seja considerando apenas o aspecto negocial em si, seja em relação às vantagens tributárias que determinada estrutura poderia lhes oferecer. Ilustrativamente, o professor alemão retratava a situação na qual o efeito econômico de um contrato de compra e venda com a transmissão da propriedade de determinado bem também pudesse ser alcançado por meio de outros negócios jurídicos, que, por suas vezes, não se viam onerados pela lei fiscal ou eram onerados de maneira mais branda<sup>132</sup>.

Trata-se de exemplo idêntico àquele construído no início do presente trabalho. Lembra-se do contrato de compra e venda do galpão, no valor de R\$1.000.000,00, em Belo Horizonte, realizada entre pessoa A e a empresa B. Sabe-se que a razão que motivou a venda do imóvel está diretamente relacionada à dificuldade financeira que A enfrentava. Assim, mediante a concretização da compra e venda do galpão, tem-se que A conseguiu investir o valor recebido, devolvendo-lhe a B após perceber que havia superado o seu momento de crise econômica. B, por sua vez, realizou o negócio compra e venda com diversos intuitos comerciais, mas com a tranquilidade de que, caso A não conseguisse cumprir com a cláusula de retrovenda no prazo de três anos, a empresa teria adquirido um novo ativo.

Analisando a distribuição de competências tributárias outorgadas pela Constituição de 1988, vê-se que negócio realizado entre A e B é ordinariamente tributado como uma simples compra e venda de imóvel, atraindo, portanto, a incidência do imposto municipal sobre transmissão onerosa de bens imóveis – ITBI. Nesse sentido, aplicando as leis vigentes no município de Belo Horizonte (local de situação do galpão objeto do negócio), vê-se que B será responsável pelo pagamento de um crédito tributário no valor de R\$30.000,00<sup>133</sup>. Por sua vez, caso se entendesse que a compra e venda realizada entre A e B não passou de um mecanismo ardiloso para encobrir um contrato de mútuo, então atrair-se-á a incidência do imposto federal sobre operações de crédito – IOF, de forma que A, por ser a pessoa tomadora do crédito, será chamada ao pagamento de um valor aproximado de R\$78.584,00<sup>134</sup>.

---

<sup>131</sup> FLUME, Werner. 1998, p. 488.

<sup>132</sup> Ibid, p. 488.

<sup>133</sup> Novamente, considerou-se, para fins do exemplo, que o valor venal do galpão, base de cálculo do ITBI, coincide o preço do imóvel convencionado entre as partes A e B. Além disso, aplicou-se sobre a aludida base de cálculo a alíquota de 3%, conforme art. 8º da Lei nº 5.492/1988, e não foi constituído qualquer crédito tributário na retrovenda do imóvel, por se tratar de hipótese de não incidência específica do ITBI, nos termos do art. 3º, inciso III da Lei nº 5.492/1988.

<sup>134</sup> Como apresentado anteriormente, o IOF incide sobre operações de crédito realizadas entre pessoa jurídica e pessoa física (art. 2º, inciso I, alínea “c” do Decreto nº 6.306/2007). Além disso, aplica-se a alíquota de 0,0082%

Entendendo ser incorreta a segunda interpretação acima – pelas razões que serão apresentados adiante – não é preciso muito esforço para reconhecer que A e B, por meio de um contrato de compra e venda, conseguiram um efeito (ou fim) indireto de mútuo, de maneira consideravelmente menos onerosa (sobretudo se levado em consideração apenas o fator tributário da operação). Além disso, não se deve esquecer que a motivação psicológica que levou os sujeitos contratantes a praticar determinado negócio típico em detrimento de outro não possui qualquer relevância jurídica, devendo as partes se submeterem ao regime jurídico próprio aplicável ao negócio típico, real e ostensivamente, executado.

Essa situação escancara o fato de que os negócios indiretos podem servir como um relevante instrumento de economia fiscal pelos contribuintes, assumindo, inclusive, diferentes funcionalidades em matéria tributária. Tratando especificamente sobre o tema, Xavier<sup>135</sup> destaca a existência de basicamente três aplicabilidades distintas que os negócios indiretos poderiam assumir para fins do Direito Tributário.

A primeira delas seria o que o autor português entende por negócio indireto de exclusão. Nestes casos, a estrutura do negócio jurídico típico utilizado como instrumento para o alcance do fim indireto estaria diretamente contemplada pela norma tributária, ao passo que a do negócio indireto não se encontraria prevista em qualquer hipótese de incidência.

Além dos negócios indiretos de exclusão, identifica-se também os chamados negócios indiretos impeditivos. Nestes a estrutura do negócio típico foi contemplada como situação necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador de um determinado tributo e a formação jurídica contemplada pelo negócio indireto se encontra expressamente prevista numa norma de isenção.

Prossegue Xavier afirmando que nem sempre, porém, o negócio indireto deve pretender subtrair ou impedir uma tributação efetiva. Haveria situações nas quais o negócio indireto limitar-se-ia a gerar consequências fiscais menos onerosas se comparada com aquelas que resultariam diretamente do negócio típico, que normalmente deveria ser empregado para o alcance do fim indireto buscado pelas partes. Nessa situação, seria possível afirmar a existência de um negócio indireto redutivo, que, por sua vez, pode ainda ser subdividido em redutivo por substituição de pressupostos e redutivo por substituição de elementos de estatuição.

---

ao dia sobre o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário pessoa física (art. 7º, inciso I, alínea “b”, item 2, do Decreto nº 6.306/2007), devendo ainda ser considerado o adicional de 0,38% sobre o valor do crédito, independentemente do prazo da operação, seja o mutuário pessoa física ou jurídica (art. 7º, §15, do Decreto nº 6.306/2007).

<sup>135</sup> XAVIER, Alberto P. 1973, p. 243-244.

Os negócios indiretos redutivos por substituição de pressupostos seriam verificados com a ocorrência de uma situação na qual o negócio típico realizado pelos sujeitos contratantes é objeto de previsão normativa de um determinado tributo e o negócio indireto (ou a realização do negócio típico com fim indireto) é elemento de outro comando legal, cujas consequências fiscais são menos onerosas. Já os negócios indiretos redutivos por substituição de elementos de estatuição seriam aqueles nos quais o negócio típico utilizado como meio para alcançar o fim indireto é “elemento de qualquer zona de estatuição (taxa, pressupostos de taxa, deduções) e as partes recorrem a um negócio indireto que desencadeia efeitos fiscais menos gravosos.”<sup>136</sup>.

As lições de Xavier têm inegáveis méritos por conseguir sistematizar os principais papéis que podem ser desempenhados pelos negócios jurídicos indiretos em matéria tributária. Isso, contudo, não quer dizer que o autor não está blindado de possíveis críticas.

Primeiramente, nota-se na doutrina em comento parece defender a dissociação entre o negócio tido como *direto* e o negócio *indireto*, como se ambos traduzissem realidades distintas e excludentes entre si. Contudo, como visto anteriormente, entende-se que a melhor interpretação do negócio jurídico indireto é aquela que o trata como um fenômeno intrínseco ao próprio negócio típico executado pelas partes negociantes e que, por isso, não possui qualquer autonomia enquanto categoria jurídica. Portanto, ao se falar em aplicação da norma tributária para os casos retratados acima, o que se pretende demonstrar é uma possível vantagem em se adotar um determinado negócio típico fiscalmente menos gravoso, e que por si só é capaz de produzir os efeitos indiretos quistos pelas partes, em detrimento de outro negócio típico, o qual seria aquele normalmente utilizado para a consecução daquele mesmo fim indireto almejado.

Soma-se a isso o fato de que as duas subespécies de negócios indiretos redutivos parecem, a bem da verdade, traduzir um mesmo fenômeno, qual seja: utilização de um determinado negócio típico, cujo fim concreto buscado pelas partes é alcançado indiretamente, de forma que a adoção da estrutura elegida não causa qualquer tipo de prejuízo para os sujeitos contratantes. Pelo contrário. A prática do negócio indireto se revela fiscalmente vantajosa se comparada com a de outro negócio típico, que normalmente seria utilizado para alcançar aquele mesmo fim concreto.

Partindo dessas considerações, vê-se que o estudo do negócio jurídico indireto não pode ser tratado como algo marginal, exceptivo ou de menor importância. O negócio indireto deve ser encarado como um fenômeno corriqueiro, ínsito ao pleno exercício pelo particular de

---

<sup>136</sup> Ibid, p. 244.

sua autonomia privada, possibilitando-lhe a execução do negócio típico que melhor lhe convier para o alcance do objetivo que lhe for mais interessante. Exatamente por conta disso que o debate acerca das suas influências em matéria tributária deve ser analisado à luz de diferentes argumentos e interpretações, evitando a redução de seu estudo às amarras do formalismo exacerbado que, não raro a vez, insiste em guiar a doutrina sobre o tema<sup>137</sup>.

Contudo, isso não quer dizer que a admissão de novas variáveis no debate acerca da interpretação da norma de incidência tributária sobre os negócios indiretos vá conduzir a conclusões inéditas sobre o tema. Seguindo a linha proposta por Folloni<sup>138</sup>, o que se pretende demonstrar é que a conclusão que será apresentada ao final do trabalho não seria legítima se o procedimento adotado desprezasse essas variáveis.

Parafraseando Ávila, Folloni também é positivo no sentido de que “a doutrina não pode ser um seletor de problemas. Ao contrário, ela deve enfrentá-los, bem como encarar as complexidades, em vez de ignorar os problemas na tentativa de reduzi-los.”<sup>139</sup>. E a redução da discussão, sobretudo em matéria de planejamento tributário, pode levar o aplicador do Direito a afirmações infundadas, cujas consequências práticas podem ser economicamente devastadoras.

Nesse contexto, a dificuldade em se destacar o negócio jurídico indireto e demonstrar que este não se confunde com qualquer tipo de vício do negócio jurídico, devendo ele [negócio indireto] ainda ser encarado como produto natural da autonomia privada dos particulares, é análoga à dificuldade em se apontar os limites do planejamento tributário que os adotem. De um lado, tem-se o conflito (aparente) entre o direito do particular de eleger livremente qualquer uma das formas negociais autorizadas pela lei e, de outro lado, o dever deste mesmo particular em observar a boa-fé objetiva, sendo vedada a fraude, a simulação e o abuso. Transportando essa dicotomia para o Direito Tributário, o que se vê é a constante tensão existente entre o dever legal de pagar tributos e o direito fundamental dos contribuintes em economizá-los.

---

<sup>137</sup> Apesar da doutrina normalmente atribuir ao termo formalismo basicamente três sentidos distintos (formalismo interpretativo, argumentativo e teórico), o que se critica é justamente o formalismo argumentativo, por meio do qual uma decisão é justificada apenas em função das normas ou conjunto de normas do ordenamento jurídico, ignorando-se outros fatos, valores, interesses e consequências que influenciaram esta mesma decisão.

Sobre os sentidos atribuíveis ao formalismo, ver: GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às Normas**. Edson Bini (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 153-162; SCHAUER, Frederick. Formalism. **Yale Law Journal**. v. 97, n. 4, 1988. p. 509-548; ROCHA, Sergio André. O que é Formalismo Tributário? **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 227, agosto/2014, p. 146-147.

<sup>138</sup> FOLLONI, André. Planejamento tributário e norma antielisiva no direito brasileiro/ André Folloni. - In: Planejamento tributário. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 68.

<sup>139</sup> FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito Tributário, Complexidade e Análise Econômica do Direito. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria**. p. 55. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/19726>>. Acesso em: 11 out. 2018.

Notadamente em relação aos limites que devem ser observados pelo ente tributante, bem como as balizas dos direitos dos contribuintes, sábias as palavras de Maior Borges para o qual “sem autorização, nenhuma limitação, sem limitação nenhuma autorização. Logo a segurança tributária é um produto da consorciação entre ambas. Mas a segurança é estrada de mão dupla: sem dever, nenhum direito, sem direito, nenhum dever.”<sup>140</sup>. A virtude, portanto, se encontraria no meio, ou seja, na razão média que seja efetivamente capaz de “dar a César o que é de César”.

Noutras palavras, o que se pretende desenvolver é um estudo analítico que aponte de maneira argumentativamente controlável qual(is) seria(m) o(s) limite(s) do poder do Estado para exigir um determinado tributo quando se está diante de um fato concreto no qual se constata a realização de um negócio jurídico indireto pelo cidadão-contribuinte.

---

<sup>140</sup> BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Estudos jurídicos, políticos e sociais em homenagem a Gláucio Veiga**. Nelson Nogueira Saldanha, Palhares Moreira Reis (coord.). Curitiba: Juruá, 2000, p. 27.

## 2. A UTILIZAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

### 2.1 A competência tributária em conceitos funcionais e estruturais e sua relação com os negócios jurídicos indiretos

A distribuição de competência tributária entre os entes federados é, indubitavelmente, um dos temas de maior relevância para a compreensão do Direito Tributário brasileiro. Não só porque se trata de um dos pilares do federalismo nacional, mas também porque é essencial para responder a perguntas fundamentais como: “qual ente tributa o quê?” e “quais são os limites do poder de tributar?”.

Investigando o mecanismo de como o constituinte originário distribuiu o poder de tributar entre os membros da federação, a partir de argumentos advindos principalmente da teoria da linguagem, Ávila foi assertivo ao afirmar que a competência tributária erigida no texto constitucional de 1988 foi definida por meio de regras. Estas regras, que encerraram razões definitivas para uma determinada situação, foram elaboradas por meio de enunciados prescritivos, com eficácia comportamental direta e indireta e qualificados como abstratos, heterônomos e coativos<sup>141</sup>.

Sem pretender adentrar minuciosamente nas principais características de cada um destes atributos, o que importa, verdadeiramente, para os fins buscados pelo presente estudo, é a percepção de que o caráter prescritivo destas regras de competência acaba por atrair também a conclusão de que elas foram elaboradas a partir de conceitos. Primeiramente, porque, conforme ensina Ávila, os enunciados prescritivos cumprem a função de modificar, dirigir ou influenciar a conduta de seu destinatário. Nas palavras do autor: “seu destinatário [dos enunciados prescritivos], mais que acreditar ou não em seu conteúdo, deve adequar-se a ele.”<sup>142</sup>. Além disso, porque, nas lições do autor, um conceito traduz o significado de um termo ou de uma classe de termos sinônimos, de forma a revelar não só os elementos necessários e suficientes para definição do objeto conceituado, mas também evidenciar os membros da classe a que este objeto faz referência.

Dessa forma, ao se admitir que as regras constitucionais atributivas de competência são erigidas por meio enunciados prescritivos, os quais são compostos de termos ou expressões

---

<sup>141</sup> ÁVILA, Humberto. 2018, p. 21.

<sup>142</sup> Ibid, p. 18.

de natureza conceitual, automaticamente se reconhece que essas regras somente serão capazes de dirigir ou modificar a conduta de seu destinatário se estiverem presentes todos aqueles elementos sem os quais esses conceitos não se manifestam, mas que, quando existentes, estes conceitos se afirmam<sup>143</sup>. Dito de outra maneira, o poder de tributar somente poderá ser validamente exercido, se o ente tributante editar leis que respeitem os limites semânticos dos termos ou expressões dispostas nas regras constitucionais que lhe outorgaram competência. Assim, tem-se que as regras de competência tributária encerram um mandamento do tipo “Se e somente se X, então Z”. Ou seja, se, e somente se, forem identificados no mundo concreto os elementos necessários e suficientes do aspecto material de determinada hipótese de incidência é que o ente federado responsável pela tributação daquela realidade poderá exercer validamente o seu poder de tributar.

Entendendo de maneira similar, Ayres Barreto vai além. Para o autor, negar a natureza conceitual dos enunciados constitucionais que discriminam as regras atributivas de competência, seria o mesmo que entender possível que o legislador infraconstitucional pudesse livremente dispor sobre o conteúdo semântico destas regras, o que seria um verdadeiro *non sense*. Exatamente por isso, questiona o professor: “teria [o constituinte] elaborado uma discriminação de competências para nada discriminar? Teria [o constituinte] prescrito algo para nada prescrever?”<sup>144</sup>.

Esses questionamentos são de inegável importância retórica. Isso porque, apesar de se concordar com a parte da doutrina que afirma que a competência tributária foi distribuída constitucionalmente em enunciados construídos a partir de conceitos, o que verdadeiramente importa é reconhecer que o constituinte de 1988 vedou a criação de tributos por meio de cláusulas gerais não estipulativas, como ocorre, por exemplo, na Alemanha.

Nesse sentido, lembra-se das lições de Xavier<sup>145</sup>, que reafirmava a importância dos chamados princípios da seleção e do *numerus clausus*, os quais determinam que o legislador não pode prever um tributo a partir de um quadro geral de situações reveladoras de capacidade contributiva. Pelo contrário, o legislador somente pode exercer o seu poder de criação de um tributo se observada aquelas materialidades taxativamente previstas no texto constitucional.

Contudo, a doutrina de Xavier não teve sua importância limitada à sedimentação do entendimento de que a distribuição de competência tributária foi constitucionalmente regida

---

<sup>143</sup> Ibid, p. 11.

<sup>144</sup> BARRETO, Paulo Ayres. 2016, p. 55-56.

<sup>145</sup> XAVIER, Alberto P. Liberdade fiscal, simulação e fraude no direito tributário brasileiro. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 11-12, jan./jun., 1980, p. 291.



por meio de materialidades fixas e taxativas. Deve-se ainda atribuir ao autor português uma reflexão de suma relevância para o estudo do negócio jurídico indireto em matéria tributária, qual seja, a percepção de que as materialidades descritas nas regras atributivas de competência podem encerrar conceitos funcionais ou conceitos estruturais<sup>146</sup>. Os tributos definidos a partir de conceitos funcionais seriam aqueles que incidissem sobre determinados resultados econômicos (“*Wirtschaftsverkehrssteuern*”<sup>147</sup>), pouco importando a forma jurídica adotada pelo contribuinte para alcançar aquele resultado. Por outro lado, os tributos definidos por meio de conceitos estruturais incidiriam quando o contribuinte realizasse determinado negócio jurídico em si, ou seja, observando determinada estrutura jurídica, independentemente do resultado econômico auferido (“*Rechtsverkehrssteuern*”<sup>148</sup>).

Aplicando essas reflexões para os casos envolvendo a tributação de negócios jurídicos indiretos, Xavier afirma que:

“No primeiro caso [conceitos funcionais], o negócio jurídico indireto ficará submetido à mesma disciplina do negócio direto correspondente, pois ambos se inserem no pressuposto tributário, tal como definido na lei. No segundo caso [conceitos estruturais], porém, o pressuposto tributário não contém nos seus limites – tal como resultam da correta interpretação – o negócio jurídico indireto. Quer dizer: no caso em que a interpretação da lei tenha conduzido à conclusão de que elemento essencial do tipo legal é a estrutura do negócio jurídico, independentemente de averiguação do seu resultado econômico, então o negócio jurídico indireto não fica submetido à disciplina jurídico-tributária definida para o negócio direto correspondente.”<sup>149</sup>

Novamente, apesar de não se reputar correta a segregação proposta pelo autor entre o negócio jurídico indireto e um suposto negócio jurídico direto – vez que o primeiro seria apenas uma forma de compreensão didática da utilização do segundo para a obtenção de um fim indireto – a divisão das regras atributivas de competência a partir de conceitos estruturais e funcionais é de extrema relevância para a plena compreensão da conclusão que será oferecida ao final deste trabalho.

Visando a ilustrar a diferença ora tratada, analisa-se o art. 153, III, da CF/88 que outorga competência para a União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Trata-se de regra de competência baseada em um conceito funcional, vez que a materialidade “auferir renda” pode se concretizar de inúmeras maneiras, sendo irrelevante a

---

<sup>146</sup> XAVIER, Alberto P. 1973, p. 237/248.

<sup>147</sup> Tradução livre: tributos sobre transações econômicas.

<sup>148</sup> Tradução livre: tributos sobre operações legais.

<sup>149</sup> XAVIER, Alberto P. 1973, p. 248.

estrutura jurídica utilizada pelo contribuinte que o levou à prática do fato gerador do imposto em questão<sup>150</sup>. Por sua vez, ao se interpretar o art. 156, II, da CF/88, ver-se-á que este outorga competência para os Municípios tributarem por meio do ITBI a transmissão "*inter vivos*" de bens imóveis, a qualquer título e por ato oneroso. Sabe-se que a transmissão imobiliária é regida por regras próprias advindas do direito privado, as quais determinam, por exemplo, que somente ocorrerá a aludida transmissão de um bem imóvel mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis (art. 1.245 do CC/2002). Ou seja, somente ocorrerá o fato gerador do ITBI se observado um procedimento específico, por meio do emprego de determinada forma.

Estudando especificamente a relação entre forma e substância no Direito Tributário, Gândara de Carvalho firma o entendimento de que, em sentido amplo, seria possível definir *forma*, no Direito, “como um arranjo sistemático e finalístico de elementos que compõem uma determinada unidade jurídica”<sup>151</sup>. Substância, por outro lado, compreenderia “os componentes materiais dessa unidade jurídica funcional.”<sup>152</sup>.

Dessas definições emergiriam basicamente três relações fundamentais entre forma e substância. A primeira seria a de que elas apresentam uma necessidade e mútua complementariedade entre si, no sentido de que não haveria forma sem substância e nem substância sem forma. Trazendo essa primeira relação para a reflexão acerca dos conceitos funcionais e estruturais, é possível afirmar que a lei tributária pode privilegiar determinada forma em detrimento dos efeitos econômicos dela decorrentes (conceitos estruturais) ou, ao contrário, pode privilegiar determinados efeitos, sendo irrelevante a forma como estes foram alcançados pelos particulares (conceitos funcionais). Trata-se do reconhecimento de que, apesar de forma e substância possuírem uma relação de mútua complementariedade, a lei pode privilegiar, ora a ocorrência de determinado quadro fático, independentemente de qual foi o mecanismo empregado para a sua verificação concreta (privilegio da substância, independentemente da forma) ou, ao contrário, privilegiar a execução de determinada estrutura jurídica, presumindo a sua repercussão econômica para fins tributários (privilégio da forma, independentemente da substância).

Além disso, Gândara de Carvalho ainda afirma que haveria uma relação simbiótica entre forma e substância. Ou seja, caso seja buscada determinada finalidade, que foi idealizada para ser implementada por meio do emprego de determinada forma, pressupõe-se que devem

---

<sup>150</sup> Não se nega que o imposto de renda pode também incidir sobre situações jurídicas específicas, como no caso do ganho de capital, mas isso, por si só, não desautoriza o exemplo dado.

<sup>151</sup> CARVALHO, João Rafael Lavandeira Gândara de. **Forma e substância no direito tributário: legalidade, capacidade contributiva e planejamento fiscal**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 48.

<sup>152</sup> Ibid.

estar presentes todos os elementos materiais que compõem aquela forma para que seja possível viabilizar o alcance da finalidade de maneira concreta. Exemplificativamente, para que um contrato de compra e venda se concretize é preciso que haja, no mínimo, a coisa objeto do contrato, partes com interesses contrapostos e a estipulação de um preço. Sem isso, compromete-se, se não a existência, a própria segurança do contrato.

Por fim, a última relação identificada entre forma e substância emerge quase como uma antítese do caráter simbiótico demonstrado acima, e pode ser caracterizada como a possibilidade destas assumirem uma posição conflituosa entre si. Isso ocorreria, por exemplo, quando a forma empregada não se mostrasse compatível para a concretização do fim buscado pelas partes. Ilustrativamente, pode-se imaginar o caso envolvendo um contrato de compra e venda de um avião, cujo preço ajustado entre as partes foi de apenas R\$1,00. Nesse caso, o contrato de compra e venda se revela incompatível com o notório fim de doação existente na situação concreta.

Trazendo esse raciocínio para os casos envolvendo negócios jurídicos indiretos, o que se percebe é que não há qualquer relação de tensão ou de conflito entre a forma adotada pelas partes e os fins por elas buscados. Como definido anteriormente, o negócio jurídico indireto se caracteriza pela séria e ostensiva utilização pelos sujeitos contratantes de um negócio típico, por meio do qual visam a concretizar não só a finalidade para a qual aquele negócio foi abstratamente concebido na lei, mas também um determinado fim indireto. Este fim indireto, por sua vez, apesar de não estar previsto no texto legal, não é com ele incompatível, de maneira que o negócio típico executado se revela como um mecanismo válido e eficaz para o alcance daquele fim ulterior. Novamente, o negócio típico tido como meio para a obtenção do fim indireto é executado de maneira ostensiva pelas partes, as quais observam todos os elementos e requisitos essenciais deste negócio.

Diante de todo o exposto, o quadro que se pretende destacar é o seguinte: as regras constitucionais atributivas de competência tributária foram concebidas por meio de enunciados prescritivos, cujos termos e expressões traduzem determinados conceitos. Estes conceitos, por suas vezes, somente se verificam concretamente se estiverem presentes todos os elementos necessários e indispensáveis para a suas formações. Posto isso, tem-se que as regras atributivas de competência tributária, bem como as leis criadoras de tributos, podem se valer, basicamente, de dois tipos de conceitos distintos, quais sejam, conceitos estruturais e conceitos funcionais. Estes primeiros fazem com que o fenômeno da incidência tributária recaia sobre um determinado negócio jurídico em si, independentemente do resultado econômico auferido.

Portanto, se as partes realizaram um determinado negócio típico e, por meio deste, conseguiram também alcançar um fim indireto não previsto abstratamente como elementar deste negócio realizado, o aplicador de uma lei tributária, elaborada a partir de conceitos estruturais, não pode simplesmente pretender alargar o campo de incidência desta. Caso assim o faça, ele estará negando, a um só tempo, o caráter prescritivo e taxativo das regras constitucionais atributivas de competência, podendo gerar, assim, não só indesejáveis conflitos entre os entes tributantes, mas também a oneração de situações constitucionalmente não tributadas ou tributadas de forma mais branda.

## **2.2 Abuso de formas jurídicas e o negócio jurídico indireto: considerações sobre a interação entre o Direito Civil e o Direito Tributário brasileiros**

“Muitos estudiosos do Direito Tributário se esqueceram (ou não quiseram admitir) que o fato jurídico é uma realidade distinta do fato econômico subjacente e que aquela específica realidade jurídica é um excelente signo presuntivo de uma específica capacidade contributiva.”<sup>153</sup>

A elaboração das regras constitucionais atributivas de competência tributária por meio de conceitos tem como um de seus principais propósitos a promoção da natureza prescritiva, abstrata, heterônoma e coativa das normas delas decorrentes. Contudo, outra função de inquestionável relevância que pode ser atribuída aos enunciados concebidos a partir de conceitos diz respeito à maior segurança jurídica, sobretudo em seu viés cognoscibilidade, que estes textos normativos acabam por assumir.

Firmou-se o entendimento de que os conceitos são formados a partir de elementos necessários e suficientes para a sua verificação, ou seja, a partir de elementos que devem estar presentes para que o conceito se confirme em determinada situação concreta. Contudo, ainda que assim o seja, não se reputa correto afirmar que os conceitos são destituídos de abstração. Como ensina Ávila<sup>154</sup>, a abstração é uma propriedade relativa e os conceitos podem se revestir desta em maior ou menor grau. Assim, apesar da plena certeza de seus conteúdos se mostrarem uma verdadeira utopia, isso não quer dizer que os significados desses conceitos não são minimamente determináveis.

---

<sup>153</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **A interpretação das leis tributárias e a teoria do abuso das formas jurídicas e da prevalência do conteúdo econômico**. Porto Alegre: [s.n.], 1965, p. 30.

<sup>154</sup> ÁVILA, Humberto. 2018, p. 41.

Noutras palavras, é possível que o intérprete indique, dentre os possíveis sentidos que um termo ou expressão pode assumir, aquele que melhor esclareça os limites ou as fronteiras do conceito interpretado, apresentando, assim, as suas propriedades e atributos. Trata-se do chamado princípio da determinação citado na obra de Xavier, o qual exigiria que os elementos integrantes do conceito “sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta.”<sup>155</sup>.

Trazendo essas lições para a compreensão das regras constitucionais atributivas de competência tributária, tem-se que estas foram elaboradas a partir de basicamente dois tipos de conceitos para delimitar as materialidades conferidas a cada um dos entes federados: conceitos recepcionados e conceitos autônomos. Os primeiros são aqueles preexistentes à Constituição e que foram por ela incorporados. Nas palavras de Velloso, cabe ao intérprete “trabalhar inicialmente com a hipótese de que a Constituição não se afastou das convenções linguísticas preexistentes, sujeitando-a à confirmação sistemática.”<sup>156</sup>. Já os segundos seriam aqueles, cujos elementos foram expressa ou implicitamente construídos pelo próprio texto constitucional, o qual lhes atribuiu definição própria. Destacando novamente as lições de Velloso, “as regras de incorporação *prima facie* de conceitos preexistentes, não sendo regras *a priori*, são passíveis de superação por robustas razões em sentido contrário, consagrando-se, assim, conceitos autônomos.”<sup>157</sup>.

Dessa forma, considerando a existência de regras de competência tributária elaboradas a partir de conceitos que podem ser entendidos, a só tempo, como estruturais e recepcionados, é que se entende a importância da investigação da relação entre as normas de Direito Tributário e os institutos, formas e definições do Direito Privado. Isso porque, como visto acima, essas regras de competência podem ter se valido de determinadas formas jurídicas constantes na lei civil, preexistentes ao texto constitucional, fazendo, assim, com que a norma tributária incida sobre um negócio jurídico típico, sendo irrelevantes, para fins tributários, os efeitos econômicos dele decorrentes.

Mas afinal, qual seria a relação existente entre os institutos, conceitos e formas do Direito Civil com as normas de Direito Tributário? Seria o Direito Tributário simplesmente um direito de sobreposição?

---

<sup>155</sup> XAVIER, Alberto P. 1980, p. 292.

<sup>156</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 331.

<sup>157</sup> Ibid.

Cumprindo exatamente a sua função constitucional de definir os tributos e evitar potenciais conflitos de competência<sup>158</sup>, que o Código Tributário Nacional dispôs em seu art. 109 que “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.”. Além disso, o CTN foi também expresso ao determinar no dispositivo seguinte que “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, (...), para definir ou limitar competências tributárias.”.

A leitura cuidadosa destes enunciados normativos permite que seja firmada uma primeira conclusão sobre o tema, qual seja: sempre quando a lei tributária fizer menção a um termo ou expressão que já se encontra previamente conceituado pelo direito privado, o intérprete deve preservar os atributos próprios desse conceito, tal como este foi elaborado pela lei civil.

Trata-se de uma conclusão não só de caráter legal, mas também advinda de uma razão lógica, vez que não faria sentido a lei tributária se referir a um determinado instituto próprio do direito privado e, sem qualquer cuidado em lhe outorgar expressamente uma identidade diferente, buscase lhe atribuir um significado específico. Portanto, quando a Constituição se referiu a salário, mercadoria, transmissão onerosa de bem imóvel, operação de crédito, etc., não lhes conferindo significação própria para fins tributários, deve-se atentar para os contornos que estes institutos, formas e conceitos possuíam no Direito Privado à época de sua incorporação. Trata-se da plena observância da chamada “tese da continuidade”, que predica que os termos do Direito Privado utilizados pela Constituição devem permanecer tal como eram entendidos à época de suas incorporações<sup>159</sup>.

Ora, se assim não fosse, as normas de competência tributária perderiam dois de seus elementos mais importantes: a heteronomia e a coercitividade. Isso porque, caso realmente fosse dado ao legislador infraconstitucional a adaptação e a alteração dos significados dos conceitos incorporados pelo texto constitucional, o fenômeno que se verificaria seria a adaptação da Constituição à lei e não da lei à Constituição. Não haveria que se falar em controle de conflito de competência e muito menos em distribuição rígida de normas de competência.

---

<sup>158</sup> CF/88: “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”

<sup>159</sup> Nesse sentido: ÁVILA, Humberto. 2018, p. 32.

Mercadoria, serviço, transmissão onerosa de bem imóveis seriam aquilo que os respectivos entes tributantes definissem como tal. A supremacia constitucional cairia por terra e o controle de constitucionalidade de leis tributárias seria feito *a la diable*.

Assim, quando determinado instituto, conceito ou forma de Direito Civil foi incorporado pela Constituição, sem que esta tenha lhe outorgado, expressa ou implicitamente, um significado próprio, é que se entende que o Direito Civil deu “o núcleo essencial” destes conceitos, sendo vedado à lei tributária lhes emprestar elementos novos. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal também já assentou que “a flexibilidade de conceitos, o câmbio do sentido destes conforme os interesses em jogo, implicam insegurança incompatível com o objetivo da própria Carta que, realmente, é um corpo político, mas o é ante os parâmetros que encerra e estes não são imunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos”<sup>160</sup>.

Por fim, em relação ao art. 109 do CTN, que supostamente autoriza a liberdade das normas fiscais para a definição dos efeitos tributários dos acontecimentos regulados pelo Direito Privado, tem-se que ele deve ser interpretado com cautela. A norma que se extrai daquele enunciado predica que os princípios de direito privado, que são utilizados para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos e conceitos não têm o mesmo poder para fins de definição dos respectivos efeitos tributários.

Parece não haver dúvidas de que a interpretação que radica desse dispositivo é a de que a autonomia das normas fiscais se limita à definição das consequências tributárias que determinados acontecimentos ou institutos regulados pelo direito privado poderão ter. Ou seja, independentemente do significado extraído do conceito privado “X”, o efeito tributário a ele conferido pela legislação fiscal será “Y”. Ou seja, “Se ocorrer X, então será constituída a obrigação tributária Y”. Ora, é próprio da legislação tributária – é o seu objeto – reger a tributação não só dos acontecimentos que estejam sob o domínio normativo do direito privado, mas também daqueles que não estejam<sup>161</sup>.

Lado outro, importante ressaltar que em momento algum o art. 109 concedeu para a autoridade fiscal a liberdade para esta se valer de princípios do direito privado, como o da autonomia da vontade, para, por exemplo, atribuir um efeito fiscal diferente daquele que seria normalmente aplicado a um determinado negócio típico, sob o argumento de que, na verdade,

<sup>160</sup> STF: RE 166772, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994, DJ 16-12-1994 PP-34896 EMENT VOL-01771-04 PP-00703 RTJ VOL-00156-02 PP-00666.

<sup>161</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A indissolúvel relação entre o Código civil e o direito tributário. **Direito tributário: estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito**. São Paulo: Atlas, 2014, p.602.

as partes negociantes tinham vontade de realizar um negócio distinto. Ou seja, não pode o Fisco, por exemplo, sob o manto do princípio da autonomia da vontade, afirmar que em uma compra e venda perfeitamente realizada à luz do direito privado, as partes quiseram, na verdade, realizar um mútuo. Trata-se de investigação que não só extrapola os poderes do Fisco (conforme será apresentado no próximo tópico), mas também que vai de frontal encontro àquelas regras de competência tributária elaboradas pelo constituinte a partir de conceitos estruturais e recepcionados.

Não se nega que essa interpretação pode causar certo desconforto, sobretudo quando aplicada em casos envolvendo negócios jurídicos indiretos redutivos, nos quais o negócio típico utilizado pelos particulares para alcançar o fim indireto não é onerado por norma tributária alguma, ou o é por uma norma que implica uma tributação mais branda.

Investigando justamente situações similares a essa, Schoueri demonstra que desde 1919, quando foi introduzida na Ordenação Tributária alemã a chamada “consideração econômica do fato gerador”, a grande preocupação do legislador residia naqueles casos em que a lei tributária estava vinculada a determinada estrutura jurídica, que, por sua vez, quando não era realizada de forma ostensiva pelo particular, não gerava qualquer efeito tributário. Nas palavras do autor: “o planejamento tributário encontraria campo fértil nos casos em que o legislador se vinculasse a formas jurídicas determinadas, já que bastaria a ausência daquela para que se escapasse do tributo. Daí a necessidade de o legislador tributário prever o abuso de formas jurídicas, para impedir tal expediente.”<sup>162</sup>.

Seguindo com o estudo, Schoueri relembra que em países como a Alemanha e a Áustria, nos quais foram elaboradas normas gerais antielisivas para combater aqueles casos em que o legislador tributário não tem espaço para fugir das amarras do direito privado, o abuso de formas jurídicas pelo contribuinte seria identificado a partir de quatro critérios específicos:

- “a) se uma estrutura de Direito Civil é inusual para o resultado econômico procurado;
- b) se não pode ser encontrado qualquer fundamento econômico razoável para a escolha do meio adotado;
- c) se parece que outra estrutura seria imediatamente exigida para tanto;
- d) se uma estrutura é casuística, difícil, não natural, superficial, contraditória ou transparente e suas finalidades econômicas aparecem como secundárias no caso.”<sup>163</sup>

Tomando por base os critérios elencados acima, percebe-se que a teoria do abuso de formas jurídicas no Direito Tributário busca confrontar a estrutura do negócio utilizado com o

<sup>162</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. In: ALMEIDA, Daniel Freire. et al. (org.). 2012, p. 378.

<sup>163</sup> Ibid, p. 392-393.



fim econômico concretamente almejado pelos contribuintes. Portanto, caberia ao intérprete da norma tributária indicar a suposta finalidade da lei tributária que estaria sendo contornada pelo particular, quando este adota determinada forma jurídica tida como inusual ou carente de fundamentação econômica.

A aplicação da teoria, contudo, enfrenta uma barreira de difícil transposição advinda da teoria da linguagem. Como afirmado anteriormente, a abstração é uma propriedade relativa inerente a todos os termos e expressões, podendo variar tão-somente o grau desta abstração nos mesmos (uns termos são mais abstratos que outros). Nesse sentido, a grande pergunta que deve ser feita ao aplicar os critérios definidores do abuso de formas é: afinal o que seria uma estrutura *inusual* ou *não natural*? O que é um resultado econômico *razoável*?

O subjetivismo inerente a estes questionamentos desafia, de uma só vez, todos os elementos intrínsecos à própria ideia de segurança jurídica: não há cognoscibilidade, vez que o contribuinte não sabe (e não tem como saber) qual a extensão semântica que será dada para determinado enunciado normativo; não há confiabilidade, vez que o contribuinte não poderá ter tranquilidade em saber quais serão as consequências jurídicas aplicadas para os seus atos ultimados no passado; e não há previsibilidade, vez que o contribuinte não saberá quais são as consequências futuras aplicadas para os atos que planeja executar. Tolhe-se a liberdade do particular e, em última instância, a sua própria dignidade. Nos dizeres de Ávila, “quanto mais acessíveis e estáveis forem as normas, e mais justificadamente elas forem aplicadas, com tanto mais intensidade se estará tratando o cidadão como ser capaz de se autodefinir autonomamente, quer pelo respeito presente da autonomia exercida no passado quer pelo respeito futuro da autonomia exercida no presente.”<sup>164</sup>.

Não sendo o objetivo deste tópico tratar especificamente dos obstáculos enfrentados por este tipo de interpretação no Direito Tributário brasileiro (o tema será abordado no tópico seguinte), o fato é que ainda que realizado o chamado “teste do abuso de formas jurídicas” a partir dos critérios elencados por Schoueri, ainda assim não será possível cogitar qualquer vício na prática de negócios jurídicos indiretos pelos contribuintes.

Primeiramente, porque, como demonstrado no item 2.7 deste trabalho, entende-se como negócio jurídico indireto aquele negócio por meio do qual as partes querem, e realmente querem, a forma e o conteúdo do negócio típico executado. Além disso, o fim indireto é compatível tanto com a forma do negócio típico quanto com o seu conteúdo, não sendo possível cogitar a usurpação de qualquer um destes elementos. Portanto, via de regra, não é possível

---

<sup>164</sup> ÁVILA, Humberto. 2016, p. 194.

afirmar categoricamente que o negócio indireto emerge como um mecanismo de utilização de um negócio típico de maneira *inusual* ou *não natural*. O fim indireto se agrega legitimamente à finalidade típica do negócio executado, aparecendo assim como um *plus*, que somente não foi contemplado expressamente pelo texto legal.

Já para demonstrar que os negócios indiretos podem sim apresentar razoável fundamento econômico que justifiquem suas adoções, relembra-se o exemplo reiteradamente trabalhado ao longo deste ensaio. O cidadão A, que enfrentava séria dificuldade financeira, vende um galpão, situado em Belo Horizonte, para a empresa B e, após dois anos e seis meses, o recompra. Ainda que se considere apenas essa conjuntura, é possível afirmar, com tranquilidade, que a compra e venda realizada pode ser caracterizada como um negócio eficaz e economicamente justificável. Isso, porque, por meio do aludido contrato, A conseguiu se capitalizar por meio do recebimento do preço do imóvel e B tinha a garantia de que, caso A não conseguisse fazer a recompra no prazo legal do art. 505 do CC/2002, o imóvel seria convertido como um ativo de sua titularidade de maneira permanente. Além disso, é ainda possível afirmar que, durante o prazo de dois anos e meio, no qual a titularidade do imóvel se encontrava com a empresa B, esta exerceu todos os poderes inerentes à propriedade (usou e explorou o galpão visando ao pleno desenvolvimento de suas atividades sociais). Ou seja, o galpão não foi utilizado como mera garantia hipotecária formal para um valor supostamente mutuado entre A e B. Pelo contrário, o galpão foi efetiva e ostensivamente utilizado pela empresa para a ampliação de sua atividade econômica e, por conta disso, também é possível afirmar que a transferência do imóvel emergiu como fim concreto de ambas as partes contratantes.

Por fim, revela-se absolutamente descabido defender a tese de que a utilização de negócios jurídicos indiretos, sobretudo aqueles do tipo redutivo, causaria danos ao Estado. Como ensina Xavier, somente se poderia cogitar um eventual dano se o Estado tivesse um interesse tributário geral, o que não sucede. O interesse tributário do Estado-credor se encontra limitado àquilo que está prescrito na lei, de tal modo que “para além do catálogo legal dos impostos, apenas se depara uma zona de irrelevância ou indiferença insuscetível de lesão ou dano.”<sup>165</sup>. Não praticar o fato gerador abstratamente previsto na lei não pode ser interpretado como um abuso de um direito subjetivo. Trata-se de uma forma legítima de concretização da liberdade individual, que deve ser garantida e promovida em um Estado de Direito.

Portanto, o silogismo que se pretende fazer é o seguinte:

---

<sup>165</sup> XAVIER, Alberto P. 1973, p. 243.

i) considerando que o poder de tributar foi constitucionalmente outorgado por meio de regras, que, por suas vezes, foram concebidas em enunciados prescritivos compostos por termos e expressões de natureza conceitual;

ii) considerando que estes conceitos podem ser estruturais ou funcionais;

iii) sendo estruturais, seus significados podem ser recepcionados ou autônomos;

iv) considerando que no caso de conceitos estruturais recepcionados, não pode o legislador tributário desprezar a definição, a forma e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, sob pena de infligir o que determina o art. 110 do CTN;

v) considerando que o negócio jurídico indireto tem como pressuposto elementar de seu conceito a realização de um negócio típico tal como concebido pela lei civil.

é que se conclui que, se a estrutura jurídica do negócio típico, que foi utilizado como instrumento para o alcance de um fim indireto, for objeto de tributação específica por um tributo cuja materialidade encerre um conceito estrutural recepcionado, a autoridade fiscal deve tributar o negócio indireto desprezando o efeito econômico mediato alcançado pelas partes. Além disso, importante ressaltar que este fim indireto não traduz qualquer hipótese de abuso de formas, seja para a legislação civil, para a legislação tributária.

### **2.3 A teoria da prevalência do conteúdo econômico na aplicação da lei tributária brasileira e a importância do artigo 118 do CTN na definição do fato gerador**

“O homem moderno padece do fascínio pela “Kultur” germânica. Principalmente o jurista. Se aquilo que ele está lendo foi escrito por um alemão e está impresso no idioma teutônico, então, é algo tanto mais admirável quanto mais complicado. É recebido respeitosamente como verdade-científica que não admite prova em contrário, salvo se escrita por outro alemão, de preferência em letras góticas.”<sup>166</sup>

<sup>166</sup> BECKER, Alfredo Augusto. 1965, p. 26.

Antes de explicar o motivo do destaque do trecho acima, faz-se necessário tecer algumas reflexões preliminares.

Atribui-se a Benjamin Franklin a célebre frase de que “nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos”. A certeza em relação ao dever de pagar tributos emerge não só como consequência direta da sua natureza *ex lege*, mas também porque, desde a derrocada do modelo patrimonialista de Estado, o tributo é um dos principais responsáveis pela manutenção da existência e da força do poder estatal. Em linhas gerais, a falta de recursos financeiros acaba gerando a redução da autonomia do ente público, que, ao não mais conseguir suprir tudo aquilo que a sociedade lhe demanda, também começa a sofrer com a perda de legitimidade.

Paradoxalmente (para não dizer ironicamente), sabe-se ainda que as maiores transformações do sistema tributário de um país costumam ocorrer justamente nos momentos em que a sociedade e/ou o Estado se veem em maior arrocho financeiro, como em situações de crise econômica. Além disso, o que se percebe é que, normalmente, as aludidas mudanças costumam refletir o aumento da carga tributária, seja pela criação de novos tributos, ou pela simples majoração daqueles já existentes, ou ainda por meio da otimização da máquina fiscalizatória, visando, principalmente, a combater a prática de atos tidos como evasivos.

Talvez um dos melhores exemplos da experiência mundial para retratar essa realidade pode ser encontrado na Alemanha, após o final da Primeira Guerra Mundial. Devastado pela derrota, bem como pelos deveres impostos pelo Tratado de Versalhes, em 1919 o Estado alemão se via em meio de uma enorme crise política, social e econômica. Nesse sentido, buscando suprir especificamente as necessidades financeiras do país, foram criadas inúmeras medidas que, de alguma maneira, conseguissem incrementar a arrecadação pública estatal. Dentre elas, destaca-se a promulgação do novo Código Tributário Alemão (‘Reichsabgabenordnung’ – RAO).

Atribui-se ao então presidente da 4ª Seção da Corte Suprema Financeira do Reich, Enno Becker, a elaboração dos principais pontos do anteprojeto do novo código. Dentre as várias transformações propostas, como a uniformização da tributação em todo o país e a criação de novas bases tributáveis, a inovação que mais deu notoriedade a Becker foi a proposição de novas regras hermenêuticas que buscavam privilegiar o conteúdo econômico das leis e dos fatos tributários. Essas regras foram dispostas, primeiramente, nos parágrafos 4º e 5º do RAO de 1919, os quais, posteriormente, foram realocados para os parágrafos 9º e 10º, com a seguinte redação:

“§9º. Na interpretação das leis fiscais deve-se ter em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias.

§10º. A obrigação do imposto não pode ser evitada ou diminuída mediante o abuso das formas e das possibilidades de adaptação do direito civil.”<sup>167</sup>

Analisando o texto desses dispositivos, Schoueri<sup>168</sup> elenca algumas de suas principais características. A primeira no sentido de que o chamado “significado econômico” não deveria ser tratado como o único critério para a interpretação das leis e dos fatos tributários. Estes também deveriam ser investigados tomando por base suas respectivas finalidades e a “evolução das circunstâncias”. Ou seja, o novo comando do Código Tributário alemão implicitamente adotava a teoria da descontinuidade do Direito, na medida em que a interpretação do texto legal deveria ser teleológica e coerente com o momento histórico ao qual ele estava inserido. O texto, que seria estático no tempo, deveria se adaptar à dinâmica social, aos novos anseios e realidades.

Tratando especificamente dos dispositivos que dispunham sobre a prevalência do “significado econômico” das leis e dos fatos tributários, Alfredo Becker afirmou que estes mandamentos emergiram como verdadeiros princípios gerais dominantes no Direito Tributário germânico. Ao fazerem referência a institutos e conceitos incorporados de outros ramos do Direito, os §§ 9º e 10º do RAO exigiam “que o intérprete da lei tomasse não o fato (ato, fato ou estado de fato) jurídico com sua específica natureza jurídica, mas sim o fato econômico que está subjacente ao fato jurídico, ou os efeitos econômicos decorrentes do fato jurídico.”<sup>169</sup>

Ferrenho crítico das aludidas regras de prevalência do conteúdo econômico nas leis tributárias, Becker chegou até mesmo a afirmar que a nova alemã seria responsável por conduzir o Direito Tributário para a incerteza e o arbítrio, cabendo aos juristas retirá-lo da zona da ciência econômica, retornando-o para o plano da ciência jurídica. “Só assim, poderão ser sanados os extensos e profundos malefícios da infeliz teoria de Enno Becker.”<sup>170</sup>, afirmou o autor.

Curioso notar que, apesar das duras críticas feitas para as normas alemãs que privilegiavam o conteúdo econômico das leis e dos fatos tributários, sabe-se que à época da elaboração do Código Tributário Nacional (ou seja, praticamente quatro décadas depois), tentou-se introduzir regramento similar no Brasil. E é exatamente por isso que se justifica o trecho destacado no início do presente tópico.

---

<sup>167</sup> Ibid, p. 11.

<sup>168</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. In: ALMEIDA, Daniel Freire. et al. (org.). 2012, p. 376.

<sup>169</sup> BECKER, Alfredo Augusto, 1965, p. 7.

<sup>170</sup> Ibid, p. 35.

Investigando os anais dos Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional<sup>171</sup>, relatados à época por Rubens Gomes de Sousa, é possível constatar a tentativa de importação para o Brasil (diga-se de passagem, sem sucesso) da teoria da prevalência do conteúdo econômico no Direito Tributário. Prova disso se encontra na redação que foi originalmente proposta para o que seria o art. 86 do Código Tributário Nacional:

“Art. 86. A autoridade administrativa ou judiciária terá em vista, independentemente da intenção das partes, mas sem prejuízo dos efeitos penais dessa intenção quando seja o caso, que a utilização, pelos contribuintes ou terceiros, de institutos, conceitos ou formas de direito privado não deverá dar lugar à evasão ou redução de tributo devido com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica, nos termos do artigo anterior, nem diferir o seu pagamento.”<sup>172</sup>

O texto do dispositivo não deixa dúvidas: buscou-se outorgar à autoridade administrativa e ao Poder Judiciário a competência para analisar os atos realizados pelos contribuintes “com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica”, independentemente se estes atos foram praticados de acordo e nos limites dos institutos, conceitos ou formas de direito privado. Esse poder-dever seria exercido quando fosse entendido que, no caso concreto, se estaria diante de uma situação de evasão fiscal, redução do montante de tributo devido ou ainda de diferimento do seu pagamento.

Não bastasse a literalidade da proposta do art. 86, interessante notar que a sua inspiração na lei alemã ficou expressamente registrada na Exposição de Motivos do CTN:

“O art. 86, correlato ao de nº 76 (supra: 82), tem por fim cercear a evasão tributária procurada através do que a doutrina alemã chama "o abuso de formas de direito privado". A *Steueranpassungsgesetz* dispõe a respeito, no § 6: "*Nenhum contribuinte poderá eximir-se de obrigação tributária, ou reduzi-la, mediante um abuso das formas e das possibilidades de adaptação do direito civil. Ocorrendo tal abuso, os impostos serão cobrados segundo as condições de direito correspondentes aos precedentes, aos fatos e às circunstâncias econômicas*".<sup>173</sup>

O mais interessante, contudo, se encontra no parágrafo seguinte do relatório. Como se pode ver abaixo, a principal preocupação do legislador residia no combate ao chamado “abuso de formas”, cujo conceito foi pensado justamente a partir daquilo que se entendia por “negócios fiduciários”. Noutras palavras, buscou-se combater aqueles negócios nos quais as partes

<sup>171</sup> Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>>. Acesso em: 03 out. 2018.

<sup>172</sup> Ibid.

<sup>173</sup> Ibid, p. 195.

“embora visando um resultado econômico diverso, conscientemente adotam determinada forma jurídica e sujeitam-se aos seus efeitos de direito”:

“O "abuso de formas" não assume necessariamente figura penal, nem mesmo face ao direito tributário. Nêle se inclui, por exemplo, o chamado "negócio fiduciário", no qual as partes, embora visando resultado econômico diverso, conscientemente adotam determinada forma jurídica e sujeitam-se aos seus efeitos de direito (CARVALHO DE MENDONÇA, Tratado de Direito Comercial, v. 6, 1 a Parte, § 85). Fora dessa hipótese, haverá simulação, ou mesmo fraude. Essa diversidade de situações, entretanto, é indiferente ao direito tributário, salvo quanto aos seus efeitos penais específicos: mas, no que se refere à incidência do tributo, a regra da pesquisa dos resultados efetivos há de ser a mesma num e noutro caso.”<sup>174</sup>

O trecho acima é suma relevância. Primeiro, porque, como indicado no tópico 2.4 da primeira parte deste trabalho, o negócio fiduciário possui um certo parentesco com o negócio indireto, sendo, inclusive, tratados como expressões sinônimas por alguns autores. Ambos se valem de um negócio típico, como instrumento lícito e consensualmente adotado pelas partes, para o alcance de um fim concreto distinto daquela finalidade abstrata para a qual o negócio-meio foi concebido pelo direito privado.

Inegavelmente, trata-se de definição de todo similar àquela proposta por Carvalho de Mendonça, citada no relatório dos Trabalhos da Comissão Especial de elaboração do CTN. Lembra-se que a única distinção apontada entre os negócios indiretos e os negócios fiduciários se dava em relação à existência do chamado pacto fiduciário, o qual figura como elemento imprescindível para a caracterização destes últimos. Contudo, é também indisputável que tanto o negócio indireto como o negócio fiduciário são utilizados para cumprimento de uma função muito similar, qual seja, alcançar um efeito concreto diferente daquele normalmente produzido por meio do negócio típico escolhido. Ressalta-se ainda que o fim indireto é verificado de maneira concomitante – um *plus* – à finalidade para o qual o negócio-meio foi abstratamente concebido, não sendo correto cogitar a ocultação ou a substituição desta última pela primeira.

O que se pretende demonstrar a partir dessas reflexões é que, a despeito da atecnia do legislador tributário, parece inquestionável que a figura (ou, no mínimo, a ideia por detrás) do negócio indireto é que foi objeto de sua preocupação específica, e não os negócios fiduciários em si.

Tanto isso é verdade, que à época da elaboração do CTN vigia o Código Civil de 1916, que nos seus artigos 1.733 e seguintes tratava genericamente do negócio fiduciário como uma

---

<sup>174</sup> Ibid.

hipótese lícita de substituição e inclusão de herdeiros ou legatários na herança. Ou seja, o que se percebe é que a definição de “negócio fiduciário” proposta pelo anteprojeto do CTN em nada tinha a ver com o contorno jurídico dado ao instituto pelo próprio Código Civil vigente à época, o que apenas reforça a mencionada atecnia da expressão utilizada pelo legislador tributário ao se referir ao negócio “no qual as partes, embora visando resultado econômico diverso, conscientemente adotam determinada forma jurídica e sujeitam-se aos seus efeitos de direito”.

Independentemente disso, ainda que fosse possível sustentar que o negócio indireto seria um exemplo característico de abuso de formas jurídicas, o fato é que o art. 86 não foi inserido no texto final da Lei nº 5.172/1966. Noutras palavras, o legislador tributário, expressa e deliberadamente, decidiu por bem não incluir o dispositivo no CTN, restando absolutamente prejudicada qualquer conclusão que sustente o combate do negócio indireto no próprio texto do Código.

Um segundo ponto que merece especial atenção, diz respeito à evidente distinção realizada pelo relatório entre os negócios indiretos e as figuras da fraude e da simulação. Como se pode verificar, primeiramente o legislador tentou justificar a inclusão do art. 86 no CTN por considerar necessário o combate do abuso de formas jurídicas (que, por sua vez, foi atecnicamente identificado como aquelas hipóteses em que seriam realizados negócios indiretos ou fiduciários). Ato contínuo, diz-se que “fora dessa hipótese (...)”, ou seja, tirando os casos envolvendo abusos de formas jurídicas, “(...) haverá simulação, ou mesmo fraude”. Assim, valendo-se de um simples silogismo, tem-se que (i) se o negócio indireto seria uma hipótese de abuso de forma; e (ii) fora das situações envolvendo abusos de forma, o que haveria seria simulação ou fraude; logo (iii) o negócio indireto não se confunde com simulação ou fraude.

Diante de todo o exposto, três conclusões podem ser apontadas: (i) o negócio indireto (ou, no mínimo, a ideia por detrás de seu conceito), apesar de não poder ser identificado como uma hipótese de abuso de formas jurídicas, assim o foi tratado pelos elaboradores do anteprojeto do CTN; (ii) a despeito disso, o art. 86, que supostamente seria o responsável pela introdução da consideração econômica na interpretação das normas tributárias no Brasil, não foi incluído na redação final da Lei nº 5.172/1966; (iii) a prática do negócio indireto nunca foi considerada como uma hipótese de simulação ou de fraude fiscal.

Mas, afinal de contas, o que então pretendia o legislador infraconstitucional ao tentar privilegiar os “resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica” de maneira independente à “utilização, pelos contribuintes ou terceiros, de institutos, conceitos ou formas de direito privado”? Buscou-se introduzir a prevalência da consideração econômica na interpretação da lei tributária, ou na qualificação dos atos praticados pelos contribuintes?



Notadamente em relação à primeira hipótese – prevalência da consideração econômica na interpretação da lei tributária –, relembra-se tudo o que foi exposto desde o início da segunda parte deste trabalho. Revela-se um verdadeiro dissenso cogitar a aplicação da teoria da prevalência do conteúdo econômico em face daquelas regras constitucionais atributivas de competência elaboradas a partir de conceitos estruturais. Afinal de contas, se o constituinte (e reflexamente o legislador infraconstitucional) buscou privilegiar determinada estrutura jurídica em detrimento dos efeitos concretos por ela gerados, não poderia o intérprete tributar além daquilo que a norma efetivamente previu como hipótese de incidência. Ou seja, não há que se falar em lacuna legal, quando verificada uma situação não contemplada pelo catálogo rígido dos tributos criados pela lei tributária. Nessas situações, o que se constata é a existência de um verdadeiro espaço livre de tributação.

Essa conclusão é suportada não só pela prevalência do princípio e da regra da estrita legalidade em matéria tributária, mas também pelo próprio CTN. Este, que foi constitucionalmente incumbido na definição (e, conseqüentemente, na limitação do conteúdo semântico) dos fatos geradores tributários, trouxe regra expressa em seu art. 108, §1<sup>o</sup><sup>175</sup> que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”. Trata-se de comando que, ao nosso sentir, veda não só a aplicação de uma norma tributária para um caso por ela não abarcado (analogia em sentido estrito), como também proíbe que o intérprete alargue o conteúdo semântico dos termos e expressões contidos no enunciado normativo para além daquele conteúdo previsto pelo legislador (raciocínio analógico).

Contudo, o CTN não se limitou em impedir a aplicação da teoria da prevalência do conteúdo econômico para fins de interpretação da lei tributária. O Código foi além. Vedou ainda a sua utilização para fins da definição legal do fato gerador concretamente realizados pelos contribuintes. Para a melhor compreensão do tema, é preciso analisar o que dispõem os artigos 116 e 118 do aludido código.

Primeiramente, o art. 116 aponta para a existência de dois tipos de situações concretas, que podem dar ensejo à ocorrência do fato gerador tributário: situações de fato e situações jurídicas. Tratando-se de situações de fato, determina o inciso I do mencionado artigo que o fato gerador tributário será considerado ocorrido e existentes seus efeitos “desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que

---

<sup>175</sup> CTN: “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia; (...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

normalmente lhe são próprios.”. Por sua vez, quando a hipótese de incidência da lei tributária se referir a uma situação jurídica, somente poderá se considerar ocorrido concretamente o fato gerador a partir do momento em que aquela situação jurídica esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável<sup>176</sup>.

O dispositivo legal é inequívoco e retrata exatamente a distinção já reiteradamente apresentada. A lei tributária pode se valer de conceitos funcionais ou de conceitos estruturais. Nos primeiros, oneram-se situações de fato, definitivamente constituídas e aptas a produzir os efeitos que lhe são próprios, independentemente da forma adotada pelo contribuinte. Já nos segundos, a lei tributária incide sobre determinadas estruturas jurídicas, desde o momento em que estas já estejam definitivamente constituídas, independentemente dos efeitos concretos delas decorrentes. Schoueri<sup>177</sup> é enfático no sentido de que, quando o Direito Tributário onera determinadas situações jurídicas, ele acaba atuando como “direito de sobreposição”, já que faz incidir a tributação sobre situação já regulada pelo Direito (especificamente, pelo direito privado).

Vê-se, assim, que o art. 116 cuidou não só de explicitar os dois tipos de situações concretas que podem dar ensejo à aplicação da lei tributária, mas também dispôs sobre o exato momento quando estas situações seriam consideradas aperfeiçoadas. Todavia, o CTN foi ainda mais zeloso ao determinar também que os poderes de investigação da autoridade fiscal estavam limitados e não poderiam ser comparados com aqueles detidos pelas autoridades dotadas de jurisdição (membros do Poder Judiciário). E isso se torna claro ao se analisar o art. 118 do CTN.

Acredita-se não haver maiores dificuldades para se reconhecer que o dispositivo pretendeu disciplinar o *modus* por meio do qual o aplicador da lei tributária deveria interpretar aquelas situações de fato e de direito dispostas nos incisos I e II do art. 116. Ou seja, para fins da definição do fato gerador concreto, determinou-se que a autoridade fiscal deveria abstrair (i) a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; e (ii) os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos; respectivamente. Nesse sentido, Schoueri<sup>178</sup>, Mariz de Oliveira<sup>179</sup> e

---

<sup>176</sup> CTN: “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.”

<sup>177</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. 2012, p. 406.

<sup>178</sup> Ibid, p. 406-407.

<sup>179</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. 2014, p. 609.

Xavier<sup>180</sup> são unânimes ao afirmar a intrínseca relação existente entre o inciso I do art. 116 e o inciso I do art. 118, bem como o inciso II do art. 116 e o inciso II do art. 118.

Dito de outra maneira, os fatos geradores que traduzam situações de fato (inciso I do art. 116) devem ser interpretados independentemente da validade jurídica dos atos efetivamente praticados por quem de direito, sendo também irrelevantes a natureza de seus objetos ou dos seus efeitos. Portanto, a autoridade fiscal estaria vinculada aos efeitos econômicos percebidos a partir dos fatos realmente executados, sendo irrelevante a forma adotada e a validade dos mesmos. Lado outro, em se tratando de uma situação jurídica (inciso II do art. 116), estaria vedado à autoridade fiscal qualificar o negócio jurídico realizado a partir de seus efeitos concretos. Como bem ressalta Mariz de Oliveira, o efeito econômico visado pela norma tributária seria “aquele que for inerente à causa jurídica do ato, isto é, por exemplo, na compra e venda, a transferência da propriedade contra o pagamento do preço.”<sup>181</sup>.

Trazendo essas considerações para o caso dos negócios jurídicos indiretos, o que se percebe é a plena aplicação tanto do inciso II do art. 116, como do inciso II do art. 118, para a melhor compreensão de como a norma tributária deverá ser aplicada quando o contribuinte realizar um negócio típico visando à realização de um fim indireto. Relembrando o conceito de negócio indireto proposto, tem-se que este se caracterizaria pelo emprego de um negócio típico, por meio do qual as partes envolvidas querem, e seriamente querem, a forma e o conteúdo do negócio realizado, visando (ou não) a consecução de um fim indireto. Este fim, por sua vez, apesar de não ter sido abstratamente previsto na lei, não é com ela incompatível.

Duas características elementares dos negócios indiretos corroboram a plena aplicabilidade dos incisos II dos artigos 116 e 118 do CTN, quando se identifica que as partes realmente o quiseram realizar no caso concreto. Primeiramente, a indispensável presença de um negócio típico, o qual foi ostensivamente realizado pelas partes. Os sujeitos contratantes elegeram o negócio típico executado, não só porque aceitaram, por meio deste, um certo fim indireto, mas, sobretudo, porque buscavam se submeter inteiramente ao regime jurídico a ele aplicável.

Já a segunda característica diz respeito ao próprio fim indireto alcançado pelas partes. Internamente, estas podem ser motivadas a realizar o negócio típico sabendo que ele é capaz de produzir concretamente um determinado efeito econômico inusual que lhes é conveniente. Além disso, pode acontecer deste fim indireto ser de todo irrelevante, de forma que os sujeitos negociantes sequer cogitaram sua existência. E, finalmente, pode ocorrer deste fim indireto,

---

<sup>180</sup> XAVIER, Alberto P. 1980, p. 295-296.

<sup>181</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. 2014, p. 609.

apesar de não ter sido cogitado pelas partes contratantes, ser por elas bem recebido ao ser concretamente verificado em determinado caso.

Seja como for, o que se percebe é que o fim indireto não pode ser entendido como protagonista para fins de determinação do regime jurídico aplicável a um negócio típico. Entendimento diverso pode levar não só à descaracterização deste fim enquanto *indireto*, como também dismantelar a segurança jurídica inerente à prática de negócios típicos. Novamente, as partes que conscientemente realizam um negócio indireto assim o fazem, principalmente, porque sabem, de antemão e com o maior grau de certeza possível, as consequências jurídicas advindas da escolha desse negócio, não podendo se excluir as consequências jurídico-tributárias.

Assim, quando as partes realizam determinado negócio típico, cuja forma foi abstratamente concebida pela lei como hipótese de incidência de um tributo (situação jurídica do inciso II do art. 116 do CTN), os efeitos concretos decorrentes destes negócios (efeitos indiretos) devem ser abstraídos pela autoridade fiscal para fins da definição legal do fato gerador ocorrido (inciso II do art. 118 do CTN).

Portanto, seja pelo ângulo em que se analise a questão, o que se percebe é a absoluta impossibilidade de aplicação da teoria da prevalência econômica como mecanismo de interpretação da lei tributária, ou como instrumento de qualificação dos fatos geradores concretos realizados pelos contribuintes. Assim, não há motivos para se cogitar a sua aplicação para coibir a prática de negócios jurídicos indiretos utilizados como instrumentos de planejamento tributário.

#### **2.4 A legalidade tributária como escudo inafastável dos contribuintes e a utilização dos negócios jurídicos indiretos em matéria tributária**

Analisando as diferentes práticas realizadas pelos particulares, que poderiam ser qualificadas como mecanismos de planejamentos tributários, Greco afirmou que seria inadequado pretender caracterizar o negócio jurídico indireto como um “escudo absoluto e inafastável”<sup>182</sup> em poder do contribuinte contra a atividade tributária do Estado. Independentemente do acerto ou não do pensamento do autor, fato é que existem inúmeras razões capazes de falsear a sua tese, dentre as quais se destacam aquelas trabalhadas nos tópicos anteriores deste trabalho.

---

<sup>182</sup> GRECO, Marco Aurélio. 2011, p. 299.

Todavia, ainda que se discorde da ideia de que o negócio jurídico indireto seja *per se* um instrumento válido e eficaz à disposição dos contribuintes para fins de otimização e/ou redução de suas despesas tributárias, o que não se pode negar é que existem inúmeros outros “escudos inafastáveis” garantidos constitucionalmente ao cidadão, os quais compõem o chamado Estatuto do Contribuinte. Definido por Ávila como o conjunto de normas jurídicas que traduzem a forma, o conteúdo e a medida da tributação, o Estatuto do Contribuinte tem na sua essência a busca pela compatibilização dos direitos-deveres dos contribuintes e dos deveres-poderes do ente tributante<sup>183</sup>.

Historicamente concebida a partir do binômio poder-sujeição, a relação entre Fisco e contribuinte foi substancialmente alterada após o avanço do constitucionalismo e da reafirmação da supremacia da Constituição. A posituação de garantias fundamentais do cidadão aliada à criação de normas que limitassem o poder de tributar do Estado fizeram com que o binômio poder-sujeição cedesse lugar para um novo, baseado na lógica direito-dever. Direito do Fisco de cobrar o que a lei lhe autoriza e dever do contribuinte de pagar na justa medida do que a lei lhe impõe.

Extrai-se dessa leitura a conclusão de que foi encontrado na *lei* o instrumento não só para limitar a atuação estatal, mas também o fundamento para se relativizar os direitos fundamentais do cidadão, em especial o direito de propriedade. Isso, porque, como se sabe, o tributo nada mais é do que a entrega compulsória da riqueza titularizada pelo particular para um terceiro personificado no Estado. Partindo desse juízo, é que o princípio e/ou a regra da legalidade assume uma dupla importância na formação e no regular desenvolvimento da relação tributária. O interesse arrecadatório do Estado fica balizado nos estritos limites determinados pela lei, assim como também ocorrerá com o direito dos contribuintes, que deverão pagar, porém somente aquilo que lhes foi legalmente imposto.

Normalmente entendido como o corpo positivo do princípio da legalidade tributária, o enunciado do art. 150, I, da CF/88 dispõe que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”<sup>184</sup>. Trata-se de enunciado a partir do qual é possível extrair normas de diferentes tipos e conteúdos. Seguindo as lições de Ávila, o intérprete pode encontrar num mesmo dispositivo hipoteticamente formulado tanto normas de primeiro grau

---

<sup>183</sup> ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. In: XX Jornadas do ILADT, 2000, Rio de Janeiro. **Anais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 604-605.

<sup>184</sup> CF/88: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

(regras e princípios) como normas de segundo grau (postulados). Isso, a depender “das conexões valorativas que, por meio da argumentação, o intérprete intensifica ou deixa de intensificar e da finalidade que entende deva ser alcançada.”<sup>185</sup>.

Interpretado, primeiramente, a partir da sua dimensão normativa de regra, encontra-se no enunciado do art. 150, I, da CF/88 a descrição do único comportamento possível que deve ser adotado pelo Estado para instituir ou aumentar tributos, qual seja: a instituição de lei formalmente elaborada pelo Poder Legislativo. A essa lei caberá não só determinação dos sujeitos da relação tributária, do objeto desta relação e dos critérios quantitativos para a mensuração do tributo devido (função de determinação fática da tributação), mas também a delimitação do rol de materialidades tributáveis e a prescrição da impossibilidade de sua violação por instrumentos normativos secundários emanados de outras esferas de Poder. Todavia, uma das interpretações mais relevantes da regra da legalidade tributária é aquela que encerra a chamada reserva absoluta da lei, no sentido de que esta deverá conter não só o fundamento da conduta do ente tributante, mas também a resposta para questões envolvendo *o que, como, quando e onde* determinado fato concreto será tributado. Oportunamente, relembra-se as lições de Xavier, para o qual a reserva absoluta de lei traz um mandamento proibitivo direcionado à autoridade fiscal, no sentido de que a esta seria vedado a livre valoração do conteúdo da lei tributária<sup>186</sup>.

Paralelamente, o enunciado do art. 150, I, da CF/88 também pode ser interpretado a partir de sua dimensão normativa indireta de princípio. Considerando que os princípios encerram um estado ideal de coisas para cuja realização é necessária a adoção de comportamentos que melhor contribuam para a sua promoção<sup>187</sup>, o princípio da legalidade dialogaria com a ideia de dever de busca por um estado ideal de previsibilidade e determinabilidade para o exercício das atividades privadas<sup>188</sup>.

Por fim, caberia ainda apontar um dimensionamento normativo indireto de postulado para a norma extraída do art. 150, I, da CF/88. Enquanto postulado, ou seja, enquanto critério para a elaboração de outras normas<sup>189</sup>, a legalidade exigiria que o legislador observasse com fidelidade o conteúdo e o alcance normativo das normas constitucionais que regulam a relação jurídico-tributária.

---

<sup>185</sup> ÁVILA, Humberto. 2016.p. 62.

<sup>186</sup> XAVIER, Alberto P. 1980, p. 288-289.

<sup>187</sup> ÁVILA, Humberto. 2016, p. 155.

<sup>188</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 121-122.

<sup>189</sup> ÁVILA, Humberto. 2016, p. 164.

Considerando todas essas perspectivas, verifica-se que a legalidade tributária exerce diferentes funções normativas, mas que todas elas estão de alguma forma (direta ou indiretamente) ligadas à tutela do cidadão. Ou seja, a liberdade do particular somente poderá ser restringida por meio de lei específica, cuja elaboração demanda a observância de um procedimento constitucionalmente determinado, que somente poderá ser exercido por aqueles que detenham o poder de representação do povo. Citando Laporta, Leão explica que a lei traduz uma noção de pacto, convenção ou contrato e que a sua aplicação está diretamente vinculada à proteção contra o arbítrio<sup>190</sup>.

Isso não quer dizer, contudo, que a lei traz em si normas cujos sentidos são unívocos e inequívocos. Exatamente por isso que se deve ter em mente que entre o enunciado legal e a concretização da norma dele advinda, necessariamente deverá ocorrer um processo de interpretação.

Sobre o tema, importantes são as lições de Guastini<sup>191</sup> para o qual o ato de interpretar envolveria não só atos de conhecimento, mas também atos de vontade. Noutras palavras, a interpretação abrangeria a escolha de um dentre os vários significados admitidos pelo texto. Ávila identifica essa corrente com a chamada teoria cética moderada da interpretação, para a qual o intérprete realizaria tanto uma atividade descritiva quanto adscritiva: “descritiva, por identificar os vários significados possíveis de um dispositivo legal; e adscritiva, por escolher um deles como sendo o correto.”<sup>192</sup>. Ressalta-se que a definição de Ávila é precisa no sentido de que a atividade descritiva envolve a identificação dos significados *possíveis* de um dispositivo legal, a qual deve sempre observar o núcleo mínimo de significação dos termos e expressões nele contidos. E nem poderia ser diferente, uma vez que se fosse dado ao intérprete o poder de criar o Direito e não apenas de aplicar o Direito, não haveria sentido em se cogitar em prescritividade, heteronomia e coercitividade legal, afinal a lei seria aquilo que o intérprete diria que ela fosse<sup>193</sup>.

Trazendo essas considerações para o Direito Tributário, imagine se fosse dado à autoridade fiscal determinar o conteúdo e a extensão semântica das materialidades daqueles tributos que seriam por ela cobrados? Não só seria feito letra morta da rígida distribuição de competências tributárias, na medida em que cada ente tributaria aquilo que lhe parecesse mais

---

<sup>190</sup> LEÃO, Martha Toribio. 2017, p. 44-46.

<sup>191</sup> GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Silvina Álvarez Medina. Madrid (trad.). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.

<sup>192</sup> ÁVILA, Humberto. 2013.p. 185.

<sup>193</sup> MacCORMICK, Neil. **Rhetoric and the Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning**. Oxford: Oxford University Press, 2005.

conveniente, mas também seria desmantelada a legalidade tributária, que garante o direito do cidadão de ser onerado apenas sobre determinadas situações fáticas ou jurídicas, preexistentes, predefinidas e limitadas.

Essa dupla função exercida pela legalidade tributária – limitar o poder do Estado e garantir a efetividade dos direitos fundamentais do cidadão – fica clara se analisada não só a redação do art. 150, I, da CF/88 como também a sua posição geográfica na Constituição. Primeiramente, vê-se que o dispositivo em questão inaugura a segunda seção do Sistema Tributário Nacional, que, por sua vez, cuida especificamente das chamadas “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”. Como bem define Baleeiro, a quem se atribui a autoria da expressão, essas limitações funcionam como uma “complexa aparelhagem de freio e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”<sup>194</sup>. Vê-se, portanto, que a legalidade tributária funciona inequivocamente como um verdadeiro contrapeso à atividade arrecadatória do Estado, a qual somente poderá ser realizada de maneira válida se observar os estritos limites impostos pela Constituição.

Além disso, retomando a redação do *caput* do art. 150, percebe-se que ele é iniciado pelo seguinte aposto: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”. Assim, parece não haver dúvidas de que a legalidade, assim como a irretroatividade, a anterioridade, etc. são verdadeiros “escudos inafastáveis” dos contribuintes contra qualquer ato estatal que vise a exigir ou a aumentar tributos sem lei; que cobre tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou majorado; que utilize tributo com efeito de confisco, entre tantos outros.

Dessa forma, a legalidade, assim como as demais garantias constitucionais asseguradas ao cidadão, emerge no ordenamento jurídico-tributário brasileiro como salvaguarda do contribuinte em face do Estado e não o contrário. Não foi por outra razão que o Supremo Tribunal Federal exarou a Súmula nº 654, que determina que “a garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição da República, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado.”. Como ensina Schlaich<sup>195</sup>, cujas lições foram lembradas no julgamento da medida cautelar na ADI nº 712<sup>196</sup>, que serviu como

---

<sup>194</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Misabel Abreu Machado Derzi (atual.). 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 2.

<sup>195</sup> SCHLAICH, Klaus. **Das Bundesverfassungsgericht**. München: Verlag C.H. Beck, 1985, p. 103.

<sup>196</sup> STF: ADI 712 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 07/10/1992, DJ 19-02-1993 PP-02032 EMENT VOL-01692-02 PP-00265 RTJ VOL-00144-02 PP-00435



fundamento para súmula referenciada, as pessoas jurídicas de direito público não são capazes de ter direitos fundamentais.

Ou seja, o cidadão-contribuinte tem o direito de ser tributado somente nos estritos limites daquilo que a lei determina, observado ainda a baliza semântica dos conceitos por ela utilizados.

Por fim, concorda-se com Leão quando a autora afirma que a Constituição de 1988 é plural<sup>197</sup>. Isso quer dizer que ao mesmo tempo que o texto constitucional prevê e estabelece objetivos como o de desenvolvimento nacional (art. 3º, II) e o de construção de uma sociedade justa e solidária (art. 3º, I), também assegura garantias individuais do cidadão como o direito de propriedade (art. 5º, XXII) e de liberdade (nos limites da lei, vide art. 5º, II), não excluindo também outras garantias que, embora não estejam expressamente positivadas, sejam compatíveis com os princípios norteadores da Constituição (art. 5º, §2º). Todavia, especificamente em matéria tributária, é possível afirmar que o constituinte, ao se deparar com princípios e valores supostamente conflitantes, elegeu a legalidade como critério definidor da decisão que deverá ser privilegiada.

Noutros termos, reputa-se equivocado afirmar, por exemplo, que os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade tributária só serão verdadeiramente respeitados se manifestações de riquezas idênticas ou análogas forem idêntica ou analogamente tributadas<sup>198</sup>. A uma, porque, como dito acima, estas garantias não possuem eficácia positiva em favor do Estado, ou seja, elas somente podem ser invocadas pelo contribuinte como critérios a serem observados para fins de balizamento de uma “justa tributação” no caso concreto. A duas, porque o Estado não possui um interesse geral tributário, no sentido de que todas as manifestações de riqueza ou negócios praticados pelos particulares devem ser necessariamente onerados. Repisa-se: somente determinadas situações de fato ou de direito que foram constitucionalmente elegidas para darem azo à tributação. Fora desse catálogo específico e determinado existe um ambiente livre de tributação, que poderá ser utilizado pelo particular para plasmar de sua liberdade de forma válida e eficaz.

Diante dessas considerações, reafirma-se a conclusão proposta nos tópicos anteriores, no sentido de que, no caso dos negócios indiretos, deve-se respeitar o regime jurídico-tributário aplicável ao negócio típico utilizado como instrumento pelas partes para alcançar o fim indireto, sob pena de afronta à legalidade insculpida no art. 150, I, da CF/88.

---

<sup>197</sup> LEÃO, Martha Toribio, 2017, p. 31.

<sup>198</sup> Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (coords). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168- 189.

Novamente, se foi a lei que estabeleceu que somente determinadas estruturas jurídicas (conceitos estruturais) que seriam tributariamente oneradas, aquelas outras estruturas não especificadas pelo texto legal não podem ser objeto de imposição fiscal pela autoridade administrativa. Essa conclusão também deve ser reafirmada, mesmo nos casos em que determinadas estruturas jurídicas tributariamente não oneradas (ou oneradas de forma mais branda) sejam capazes de gerar resultados concretos que, de alguma maneira, manifestem riqueza disponível do contribuinte.

Trata-se de raciocínio que privilegia a legalidade como meio (somente se tributa aquilo que está objetivamente disposto na lei) e como fim (fora das hipóteses legais, não haverá que se cogitar a tributação, podendo o contribuinte se planejar de forma livre e consciente, sabendo de antemão os resultados de seus atos). Parafraseando Ávila, a legalidade é o princípio garantidor da respeitabilidade do contribuinte não só como cidadão, mas como cidadão racional<sup>199</sup>.

## **2.5 O negócio jurídico indireto nas decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF**

Desde as primeiras linhas do presente trabalho, buscou-se deixar claro que o método adotado para o estudo do conceito e da aplicação dos negócios jurídicos indiretos em matéria tributária seria o método analítico. E isso por conta de, basicamente, duas razões. Primeiramente, identifica-se uma escassez de produções acadêmicas e doutrinárias que tratem especificamente sobre o tema. Consequentemente (e já avançando para a segunda razão para a utilização da metodologia proposta), o que se percebe é a aplicação equivocada da expressão “negócios jurídicos indiretos”, que passou a ser utilizada para definir realidades que escapam ao conceito que lhe é próprio.

Exatamente por conta desse contexto, é que se deslocou para este momento do trabalho a análise de casos concretos, que tratam, ainda que impropriamente, de negócios indiretos em matéria tributária. Noutras palavras, longe de ter criado uma verdadeira “Torre de Marfim”, era necessário, primeiramente, compreender o que é o negócio indireto, para que depois fosse possível tornar claras as principais críticas que serão feitas de como ele vem sendo aplicado, sobretudo no contencioso administrativo federal, no âmbito do CARF.

---

<sup>199</sup> ÁVILA, Humberto. 2016, p. 676.

Além disso, a escolha pela análise de decisões administrativas, em detrimento daquelas proferidas pelo Poder Judiciário, também tem uma lógica razão de ser. Como bem retrata Schoueri<sup>200</sup>, há hoje no Brasil um verdadeiro movimento de “desjudicialização” das discussões que envolvem planejamentos tributários. Uma das principais causas desse cenário se encontra no frequente lançamento de programas de parcelamento, cuja adesão pelo contribuinte é normalmente condicionada à desistência da discussão acerca da tributação incidente sobre a operação por ele realizada. Assim, não raro a vez, o sujeito passivo se encontra em uma verdadeira encruzilhada: aderir a programas de parcelamento incentivado, que muitas vezes são elaborados com redução de multas e juros para aqueles que o adotarem, ou levar adiante uma discussão, cuja incerteza do resultado pode gerar ao particular o dever de pagamento de valores que frequentemente ultrapassam a sua capacidade contributiva e colocam em risco a própria continuidade de seu negócio. Como bem destaca Schoueri: “Em tal cenário, os parcelamentos e pagamentos integrais incentivados já não são mais escolha, mas o único caminho viável”<sup>201</sup>.

Seja como for, o que se percebe é que essa “desjudicialização” em nada contribuiu para a evolução das discussões envolvendo planejamentos tributários. Apesar do CARF ser o órgão especializado para o julgamento da tributação federal incidente sobre as mais diversas operações realizadas em todo o país, tem-se que, em matéria de negócios indiretos, a grande maioria das suas decisões acabou por gerar mais insegurança do que segurança aos contribuintes, que, por suas vezes, não sabem precisar até onde os limites ao poder de tributar estabelecidos pela Constituição e pelas leis são efetivamente observados pelas autoridades fiscais.

Partindo dessas considerações, destaca-se que, nos últimos dezoito anos, foram proferidas aproximadamente 46 (quarenta e seis) decisões pelo CARF que utilizam a expressão “negócio indireto” na sua ementa ou no inteiro teor do acórdão (ou ainda em ambos: “decisão + ementa”)<sup>202</sup>. Após analisar esses julgados, foi possível identificar basicamente três problemas principais comuns à maioria deles, a saber: 1) a aplicação equivocada do conceito de negócios jurídicos indiretos; 2) a utilização da expressão “negócios indiretos” para casos que sequer tratavam do tema; e 3) a repetição acríica de conclusões e argumentos elaborados para um determinado processo em casos que não envolviam negócios jurídicos indiretos.

---

<sup>200</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O REFIS e a Desjudicialização do Planejamento Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 232, jan./2015, p. 103-115.

<sup>201</sup> Ibid., p. 115.

<sup>202</sup> Pesquisa de decisões realizadas no mês de novembro de 2018, por meio do site do CARF: Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 20.11.2018.

Para a melhor compreensão do primeiro problema, relembra-se que o conceito de negócio jurídico indireto proposto neste trabalho pode ser sintetizado da seguinte maneira: trata-se do emprego de um negócio típico, por meio do qual as partes envolvidas querem, e verdadeiramente querem, a forma e o conteúdo do negócio realizado, visando (ou não) à consecução de um fim indireto. Este fim, por sua vez, apesar de não ter sido abstratamente previsto na lei, não é com ela incompatível.

Trazendo essas considerações para o Direito Tributário, uma das conclusões ressaltadas nos tópicos anteriores (sobretudo no tópico 2.3 da segunda parte) é que se a hipótese de incidência de um determinado tributo contempla uma situação jurídica (tal qual disposto no art. 116, II, do CTN), os efeitos concretos decorrentes desse negócio devem ser abstraídos pela autoridade fiscal para fins da definição do fato gerador (vide art. 118, II, do CTN).

Noutras palavras, é absolutamente irrelevante para fins tributários que determinado negócio típico, constitucionalmente erigido como hipótese de incidência de um tributo, produza efeitos concretos além daquela finalidade típica para a qual aquele mesmo negócio foi legalmente concebido. Ou seja, para aqueles tributos cujas hipóteses de incidência foram constitucionalmente elaboradas por meio de conceitos estruturais, os efeitos concretos advindos do negócio típico realizado pelo contribuinte seriam tributariamente irrelevantes (inclusive se estes efeitos captarem a existência de capacidade contributiva objetiva no caso concreto). Em suma, deve-se tributar o negócio típico e não os efeitos dele decorrentes.

Porém, em muitos casos, este não parece ser o entendimento do CARF sobre o tema. Tomando em considerações as decisões analisadas, o que se percebe é que a expressão “negócio indireto” é frequentemente utilizada para sintetizar situações nas quais os contribuintes realizam um certo negócio, de maneira ostensiva e nos estritos limites da lei, o qual é tributariamente menos oneroso se comparado a outro negócio jurídico que, ao ver dos julgadores, melhor desempenharia a função intimamente almejada pelo particular.

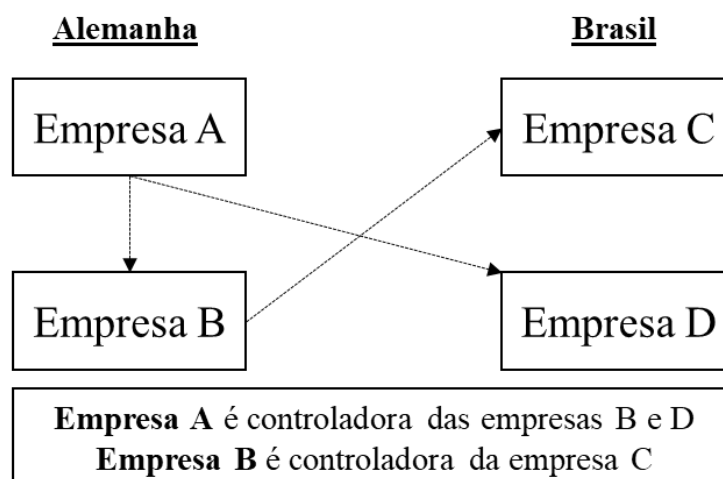
Ou seja, em diversos casos, o fim concreto alcançado pelo contribuinte era exatamente o mesmo que a finalidade abstrata prevista na lei para o negócio realizado, tendo os Conselheiros entendido que o “efeito indireto” do negócio praticado seria traduzido na própria economia fiscal alcançada. Portanto, não é que se estava tributando o negócio jurídico pelos seus efeitos (que é a principal preocupação do presente trabalho e que traduz o grande desafio envolvendo os negócios jurídicos indiretos em matéria tributária), o erro estava na utilização da expressão “negócio indireto” para traduzir uma situação que poderia ser caracterizada somente como de “elisão fiscal”.

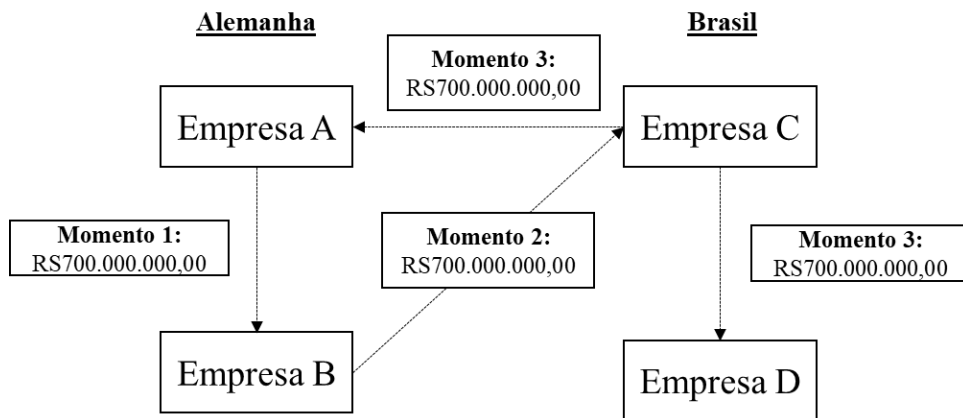
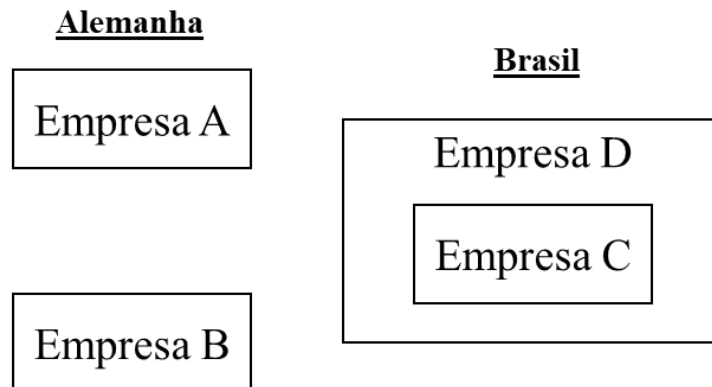
Ilustrativamente, tome-se como exemplo o acórdão proferido no processo nº 16327.720512/2014-57, no qual se discutia se seria devida a dedução de amortização de ágio, que foi gerado após todo um processo de reorganização societária realizado por uma determinada instituição financeira.

O caso em questão envolve, basicamente, quatro empresas: duas situadas na Alemanha (ora denominadas somente A e B) e duas situadas no Brasil (ora denominadas somente C e D). A empresa B, controlada direta pela empresa A, remete para a companhia C, no Brasil, uma quantia aproximada de R\$700.000.000,00. Essa empresa C, que é controlada direta pela empresa B, utiliza o valor recebido para adquirir aproximadamente 70% da empresa D. Além disso, ressalta-se que a companhia D é controlada direta da empresa A, de forma que C remete todo o valor recebido de B diretamente para a Alemanha a título de pagamento da operação. Oportunamente, destaca-se ainda que o montante de R\$700.000.000,00 utilizados por C para comprar D era composto das seguintes rubricas: aproximadamente R\$500.000.000,00 pelo valor patrimonial (ou “de livro”) da empresa D e cerca de R\$200.000.000,00 pelo pagamento de ágio por rentabilidade futura. Por fim, D realiza a incorporação reversa de C, aproveitando todo o ágio gerado na operação.

Para melhor compreensão, veja-se o esquema abaixo:

**SITUAÇÃO ANTES DA OPERAÇÃO:**



**OPERAÇÃO:****ESTRUTURA FINAL, APÓS A OPERAÇÃO:**

Se analisada cada operação separadamente, ver-se-á que em momento algum o contribuinte pretendeu obter um efeito concreto diverso daquele que efetivamente se esperava para cada um dos negócios realizados. Ainda que se possa problematizar a formação do ágio entre empresas do mesmo grupo, ou a inexistência de alteração do controle societário entre as empresas após todas as operações descritas (que são questões adjacentes e que extrapolam os objetivos do presente trabalho), o que se pretende demonstrar é que, em momento algum, pode-se afirmar a ocorrência de negócio jurídico indireto no caso em análise. Novamente, no caso em tela, o contribuinte não pretendeu alcançar fins diversos da finalidade típica abstratamente concebida pela lei para cada um dos negócios por ele realizado.

Ainda assim, curioso notar que o Conselheiro Relator do caso, ao tratar especificamente da impossibilidade de exasperação da multa de ofício do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007<sup>203</sup>, aplicada contra o contribuinte, entendeu que não haveria que se falar em dolo ou intuito de fraude por parte do particular, vez que o caso seria apenas de um “negócio jurídico indireto não oponível ao fisco”. Leia-se o trecho do acórdão:

“Entendo que não ficou demonstrado nos autos que o contribuinte agiu com evidente intuito de fraude, tratando-se na verdade de questão probatória envolvendo um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco.

Na verdade, tratou-se de uma sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando “norma de cobertura”, que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos, muito mais próximo de um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco do que propriamente de uma simulação.

Não há dolo ou evidente intuito de fraude, pois a “fraude a lei” significa a fraude com a acepção totalmente diferente da fraude referida no art. 72 da Lei nº 4.502/64. É que tanto na simulação quanto no negócio jurídico indireto há sempre uma discrepância, o que torna fácil a confusão entre esses institutos. No primeiro a discrepância se dá entre a vontade real e a vontade declarada, no último, a discrepância aparece entre a finalidade prática pela qual foi criada o negócio jurídico e o motivo pelo qual efetivamente se está ele sendo usado, ou seja, se pretende um resultado prático discrepante daquele para o qual efetivamente o negócio típico meio foi criado.

Porém, há um critério decisivo para separar ambos os institutos, qual seja, “realizar atos paralelos ocultos de desfazimento ou neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente quando da simulação”. Para mim é decisivo aqui no caso concreto a sua não ocorrência.

No caso concreto, embora concorde que o ágio formado intragrupo, com mera circulação de recursos entre empresas do grupo não possa ser amortizado, não vislumbro a ocorrência desse ato paralelo de desfazimento ou neutralização dos efeitos praticados na simulação. Tudo está claro e explícito em contratos, documentação e na contabilidade. Ao fim e ao cabo tratou-se de questão probatória envolvendo um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco, pois visava apenas a mera economia de tributos.

Por todo o exposto, reduzo a multa qualificada para o patamar de 75%.”.

<sup>203</sup> Lei nº 9.430/1996: “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

A leitura do trecho acima evidencia a primeira crítica ora suscitada: houve no caso, assim como em diversos outros julgados do CARF<sup>204</sup>, o emprego impróprio da expressão “negócio jurídico indireto”, a qual foi utilizada para traduzir situações nas quais o sujeito passivo apenas se valeu de um determinado modelo negocial para reduzir, evitar ou diferir a incidência de um certo tributo ou grupo de tributos.

Além disso, interessante notar também a distinção proposta pelo Conselheiro Relator entre negócios indiretos e negócios simulados. Enquanto nestes haveria uma discrepância entre a vontade real e a vontade declarada da parte, naqueles o que ocorreria seria uma divergência entre o fim prático para a qual o negócio foi usado e a finalidade abstrata para a qual ele teria sido legalmente concebido. Soma-se a estas distinções o fato de que nos negócios simulados seriam realizados atos paralelos ocultos de desfazimento ou neutralização dos efeitos daquilo que foi praticado, o que não ocorreria nos negócios indiretos.

Especificamente sobre os conceitos propostos, é possível realizar duas considerações. Primeiramente, reputa-se incorreto afirmar que nos negócios indiretos haveria uma discrepância entre o fim prático buscado pela parte e a finalidade típica do negócio meio realizado. Como se demonstrou ao longo do trabalho, a relação existente entre a finalidade típica do negócio e o fim indireto não é de alternatividade, mas sim de complementariedade. Noutras palavras, a finalidade típica do negócio meio é concretamente implementada, assim como também o é o fim indireto buscado pelas partes.

Ademais, e exatamente por conta dessa relação de complementariedade existente entre o fim indireto e finalidade típica do negócio, não faria sentido cogitar, no caso dos negócios indiretos, que as partes realizassem atos posteriores de neutralização ou desfazimento dos efeitos daquilo que foi efetivamente feito. Isso porque, nos negócios indiretos, as partes não buscam mascarar uma determinada realidade (como ocorre na dissimulação) e nem tampouco ocultar algo que verdadeiramente não existiu (como na simulação absoluta).

Seguindo com a análise dos principais problemas envolvendo a aplicação do negócio jurídico indireto no âmbito do CARF, outro ponto que deve ser considerado diz respeito à referência feita ao fenômeno em acórdãos que sequer tratam do tema. Noutras palavras, há julgados que se valem da expressão “negócios indiretos” em suas ementas, mas que, quando analisados a fundo, discutem realidades manifestamente distintas, ou que sequer cogitam problematizar a existência de um negócio indireto oponível (ou não) ao Fisco.

---

<sup>204</sup> Exemplificativamente, processo nº 15586.720742/2012-31; processo nº 19515.004131/2007-79 e processo nº 16561.720101/2013-16.



Exemplificativamente, destaca-se os processos nº 15586.721206/2012-52, nº 10380.726493/2010-18 e nº 10380.726199/2010-14.

Apenas para se ter uma melhor compreensão da crítica ora posta, veja-se a ementa do último processo citado acima (processo nº 10380.726199/2010-14):

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Exercício: 2007

PAGAMENTO SEM CAUSA E/OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. SUJEITO PASSIVO.

O sujeito passivo da obrigação tributária no caso de pagamento sem causa e/ou a beneficiário não identificado (art. 61 da Lei 8.981/95) é o contribuinte que efetua o pagamento.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. SIMULAÇÃO.

A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.”

Independentemente da questão discutida naqueles autos, é inegável que a leitura de sua ementa leva a crer que a lide envolvia uma provável acusação fiscal de ocorrência de uma operação simulada que, por sua vez, não poderia ser confundida com a prática de um negócio jurídico indireto oponível ao Fisco. Contudo, ao analisar o inteiro teor do julgado, o que se verifica é que *em momento algum* a ocorrência, ou não, de um eventual negócio jurídico indireto foi objeto de discussão no caso concreto.

Dito de outra maneira, o caso acima envolvia, tão-somente, a discussão em torno da possibilidade de se caracterizar a operação fiscalizada como simulada, ou não. De um lado, o Fisco entendia que o contribuinte tentou mascarar a ocorrência de uma determinada operação, quando, na verdade, outra realidade que se fazia existente. De outro lado, o contribuinte se limitou a tentar demonstrar que seria equivocado afirmar o descasamento entre aquilo que ele declarou e o que foi efetivamente realizado. Ou seja, em momento algum foi suscitado pelo sujeito passivo a realização de um negócio jurídico indireto oponível ao Fisco. Pelo contrário, sua argumentação limitava-se na negativa de ter incorrido no vício da simulação.

Nesse contexto, fica a dúvida do real motivo pelo qual a ementa do mencionado julgado ter aludido ao negócio jurídico indireto, quando este sequer foi objeto de discussão nos autos. E o raciocínio que parece melhor explicar essa situação toca diretamente à primeira

crítica apresentada linhas acima: em diversos processos julgados pelo CARF a expressão “negócio jurídico indireto” é utilizada de maneira imprópria, ora traduz uma situação genérica em que seria possível afirmar a ocorrência de simples elisão fiscal, ora é utilizada como mera contraposição à ocorrência de um dos vícios dos negócios jurídicos – *negócio jurídico indireto como antônimo de simulação, abuso ou fraude*.

Por fim, uma última crítica à aplicação dos negócios jurídicos indiretos no CARF, diz respeito à transposição acrítica de conclusões e argumentos elaborados num determinado processo para casos que não envolviam negócios jurídicos indiretos em si.

Se bem analisada, esta última questão acaba emergindo como decorrência (in)direta dos dois primeiros problemas apresentados acima. Isso porque, se o conceito de negócio jurídico indireto é aplicado impropriamente e se a expressão “negócio jurídico indireto” passa a ser utilizada como um “coringa”, para traduzir toda e qualquer forma de resistência do contribuinte à caracterização, no seu caso concreto, da ocorrência de algum dos vícios dos negócios jurídicos (negócio jurídico indireto como antônimo de simulação, abuso ou fraude), nada mais natural que ocorra a citação de um determinado julgado como fundamento para sustentar a razão de decidir de outro processo, cuja lide é absolutamente distinta. Como se sabe, quanto maior a abstração dada ao conceito de um determinado instituto, maior também é a possibilidade deste ser utilizado como argumento para justificar casos que, muitas das vezes, não guardam qualquer relação direta entre si.

Ilustrativamente, veja-se o quadro abaixo. Por meio dele é possível perceber que a mesma argumentação empregada para afastar a exasperação da multa de ofício do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 em situações envolvendo o aproveitamento indevido de amortização de ágio do lucro real é utilizada para casos nos quais se discutem operações absolutamente distintas entre si:

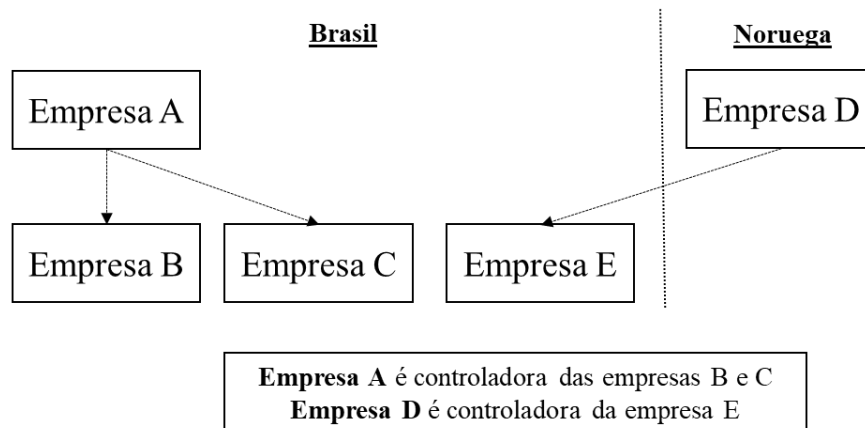
<b>Processo nº</b> <b>16327.720512/2014-57</b>	<b>Processo nº</b> <b>16561.720072/2011-12</b>	<b>Processo nº</b> <b>15563.720259/2011-33</b>
“Entendo que não ficou demonstrado nos autos que o contribuinte agiu com evidente intuito de fraude, tratando-se na verdade de questão probatória envolvendo um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco. Na verdade, tratou-se de uma sucessão de negócios	“Alinho-me também com o entendimento da DRJ no sentido de que o contribuinte não agiu com evidente intuito de fraude, tratando-se na verdade de questão probatória envolvendo um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco.	“Em que pese o fato de que com o provimento parcial da DRJ e ratificado na negativa do recurso de ofício, em relação ao erro de cálculo da glosa do ágio de 2008, não mais restou IRPJ/CSLL a recolher, mas apenas recomposição do saldo de prejuízos fiscais e bases negativa da CSLL, e que,

<p>jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando “norma de cobertura”, que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos, muito mais próximo de um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco do que propriamente de uma simulação.</p> <p>Não há dolo ou evidente intuito de fraude, pois a “fraude a lei” significa a fraude com a acepção totalmente diferente da fraude referida no art. 72 da Lei nº 4.502/64.</p> <p>É que tanto na simulação quanto no negócio jurídico indireto há sempre uma discrepância, o que torna fácil a confusão entre esses institutos. No primeiro a discrepância se dá entre a vontade real e a vontade declarada, no último, a discrepância aparece entre a finalidade prática pela qual foi criada o negócio jurídico e o motivo pelo qual efetivamente se está ele sendo usado, ou seja se pretende um resultado prático discrepante daquele para o qual efetivamente o negócio típico meio foi criado.</p> <p>Porém, há um critério decisivo para separar ambos os institutos, qual seja, “realizar atos paralelos ocultos de desfazimento ou neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente quando da simulação.” Para mim é decisivo aqui no caso concreto a sua não ocorrência.</p> <p>No caso concreto, embora concorde que o ágio formado intragrupo, com mera circulação de recursos entre empresas do grupo não possa ser amortizado, não vislumbro a ocorrência desse</p>	<p>Na verdade, tratou-se de uma sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando “norma de cobertura”, que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos, muito mais próximo de um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco do que propriamente de uma simulação.</p> <p>Não há dolo ou evidente intuito de fraude, pois a “fraude a lei” significa a fraude com a acepção totalmente diferente da fraude referida no art. 72 da Lei nº 4.502/64.</p> <p>É que tanto na simulação quanto no negócio jurídico indireto há sempre uma discrepância, o que torna fácil a confusão entre esses institutos. No primeiro a discrepância se dá entre a vontade real e a vontade declarada, no último, a discrepância aparece entre a finalidade prática pela qual foi criada o negócio jurídico e o motivo pelo qual efetivamente se está ele sendo usado, ou seja se pretende um resultado prático discrepante daquele para o qual efetivamente o negócio típico meio foi criado.</p> <p>Porém, há um critério decisivo para separar ambos os institutos, qual seja, “realizar atos paralelos ocultos de desfazimento ou neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente quando da simulação.” Para mim é decisivo aqui no caso concreto a sua não ocorrência.</p> <p>No caso concreto, não vislumbro a ocorrência desse ato paralelo de desfazimento ou neutralização dos feitos praticados na simulação.</p>	<p>portanto, a multa qualificada por esse motivo também cairia, passo a enfrentar tal matéria, pois foi objeto de lançamento e tem repercussão na representação para fins penais.</p> <p>No meu entender a recorrente não agiu com evidente intuito de fraude, tratando-se na verdade de questão probatória envolvendo um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco.</p> <p>Na verdade, tratou-se de uma sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando “norma de cobertura”, que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos, muito mais próximo de um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco do que propriamente de uma simulação.</p> <p>Não há dolo ou evidente intuito de fraude, pois a “fraude a lei” significa a fraude com a acepção totalmente diferente da fraude referida no art. 72 da Lei nº 4.502/64. É que tanto na simulação quanto no negócio jurídico indireto há sempre uma discrepância, o que torna fácil a confusão entre esses institutos. No primeiro a discrepância se dá entre a vontade real e a vontade declarada, no último, a discrepância aparece entre a finalidade prática pela qual foi criada o negócio jurídico e o motivo pelo qual efetivamente se está ele sendo usado, ou seja se pretende um resultado prático discrepante daquele para o qual efetivamente o negócio típico meio foi criado.</p>
---	--	---

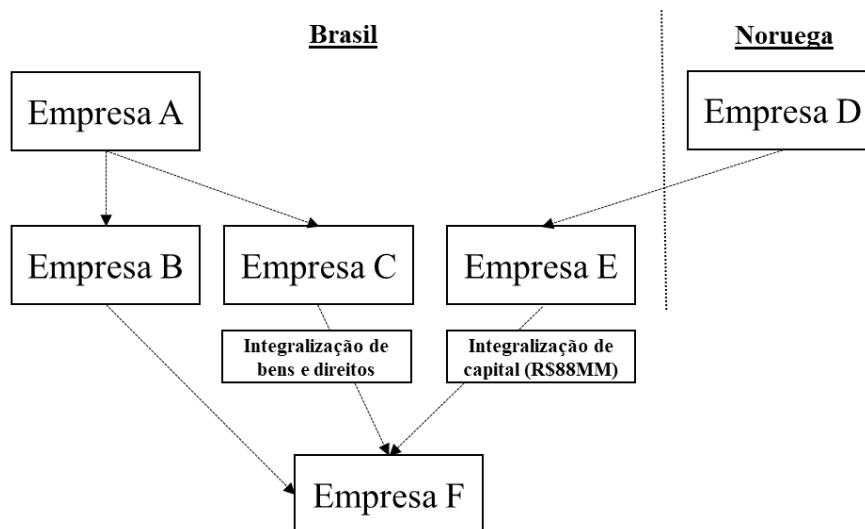
<p>ato paralelo de desfazimento ou neutralização dos efeitos praticados na simulação. Tudo está claro e explícito em contratos, documentação e na contabilidade. Ao fim e ao cabo tratou-se de questão probatória envolvendo um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco, pois visava apenas a mera economia de tributos.”</p>	<p>Tudo está claro e explícito em contratos, documentação e na contabilidade. Ao fim e ao cabo tratou-se de questão probatória envolvendo um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco, pois visava apenas a mera economia de tributos.”</p>	<p>Porém, há um critério decisivo para separar ambos os institutos, qual seja, “realizar atos paralelos ocultos de desfazimento ou neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente quando da simulação.” Para mim é decisivo aqui no caso concreto a sua não ocorrência.</p> <p>No caso concreto, não vislumbro a ocorrência desse ato paralelo de desfazimento ou neutralização dos efeitos praticados na simulação. Tudo está claro e explícito em contratos, documentação e na contabilidade. Ao fim e ao cabo tratou-se de questão probatória envolvendo um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco, pois visava apenas a mera economia de tributos.”</p>
---	--	---

Mesmo diante de todas as questões suscitadas acima e que somente têm como propósito incitar a reflexão do negócio indireto, sobretudo em processos administrativos que tocam o tema “planejamento tributário”, há um caso que chama a atenção. Trata-se do processo nº 19515.001898/2007-46, cuja operação base possui todos os elementos necessários e suficientes para caracterizá-la enquanto negócio jurídico indireto, mas que, ao mesmo tempo, traduz realidade de criticável oponibilidade ao Fisco.

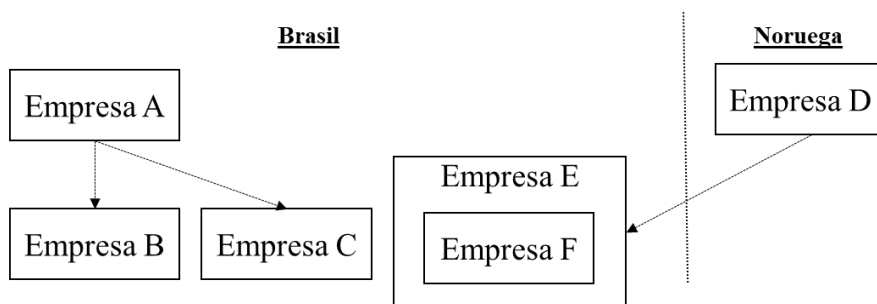
Resumindo a situação problema debatida naquela oportunidade, tem-se que uma pessoa jurídica brasileira, A, era controladora de outras duas companhias, B e C, também nacionais. Estas, por suas vezes, eram titulares de ativos relacionados à industrialização e comercialização de papel jornal. Além disso, havia ainda uma pessoa jurídica D, situada na Noruega, que era controladora da empresa brasileira E cuja atividade econômica estava ligada exatamente ao ramo do papel de jornal. Veja-se a ilustração abaixo:



Posteriormente, as companhias B e C adquirem, conjuntamente, uma outra empresa, F, tendo C promovido o aumento de capital em F no valor aproximado de R\$31.000.000,00, por meio da integralização de bens e direitos, notadamente daqueles relacionados à industrialização e comercialização de papel jornal. Transcorridos menos de 30 dias desta operação, a empresa norueguesa D, por meio de sua controlada brasileira E, também passa a integrar a sociedade F, realizando nova subscrição e integralização de capital no valor aproximado de R\$88.000.000,00:



Cerca de uma semana após a integralização do capital na empresa F realizada pela empresa E, as empresas B e C se retiram da sociedade, cancelando suas ações e recebendo, em contrapartida, praticamente todo o valor aportado por E. Por fim, a empresa F, agora detida exclusivamente por E, é por esta incorporada, dando fim à operação.



Analisando todo o contexto das operações acima, o Fisco Federal concluiu que, na verdade, tratou-se de uma sucessão de atos que tinham como única finalidade a transferência das atividades relacionadas à industrialização e comercialização de papel jornal que pertenciam à companhia A para a companhia norueguesa D. Dessa forma, a autoridade fiscal entendeu estar diante de verdadeira dissimulação da compra e venda de ativos, vez que todas as operações realizadas com a empresa F não passaram de um mecanismo fraudulento para evitar a tributação do IRPJ sobre o ganho de capital, que seria devido caso somente a operação verdadeiramente quista pelas partes tivesse sido realizada.

Intimado para se defender contra o aludido lançamento, o contribuinte afirmou que a correta interpretação dos fatos deveria ser feita à luz do que as partes envolvidas na operação efetivamente desejavam. Nesse sentido, conclui que seria a coincidência da vontade declarada das partes e os efeitos concretos auferidos com a operação, que emergiriam como o fundamento principal para a distinção entre os negócios simulados (ilícitos) e os negócios jurídicos indiretos (lícitos). Leia-se:

“Independentemente disso, no caso "sub judice" as partes desejaram efetivamente o que praticaram.

Isto nos conduz à distinção entre negócio simulado (ilícito) e negócio jurídico indireto (lícito), a qual repousa exatamente em que neste, ao contrário daquele, as partes querem o negócio que praticaram e se submetem inteiramente aos seus efeitos jurídicos e econômicos decorrentes da respectiva disciplina legal.

O negócio jurídico indireto é válido desde que seja praticado para atingir algum fim de direito privado que não seria vedado pela lei se tivesse sido praticado o negócio direto.

E é essencial compreender que o negócio indireto diferencia-se da simulação porque nesta há desconformidade entre o desejado e o praticado, ao passo que nos negócios indiretos as partes desejam os atos praticados e se submetem ao seu regime jurídico e às suas consequências.

Apesar da nítida distinção teórica, muitas vezes se pensa que no negócio jurídico indireto, tanto quanto na simulação, também haja uma desconformidade entre a vontade interna e o ato praticado. Contudo, nele as partes efetivamente o querem e o adotam, segundo o que o direito determina para o negócio praticado.

No quadro de fatos acima exposto não se pode dizer que tenha havido simulação, nem mesmo, e principalmente, juntando-se os vários atos, pois:

- os vários atos foram praticados dentro das suas finalidades jurídicas (as causas dos respectivos atos ou negócios jurídicos), e sem ocultação da realidade;
- os vários atos não são simuladores de uma realidade inexistente (portanto, não há simulação absoluta) ou de uma outra realidade diferente (portanto, não há simulação relativa);
- as partes submeteram-se às consequências dos atos, subordinando-se às suas disciplinas jurídicas.

Em suma, houve conformidade entre a vontade subjetiva das partes e os atos que foram praticados, conformidade esta que elimina a simulação, pelo próprio conceito de simulação.

Esta conformidade vem à tona exatamente quando se confronta cada ato com tudo o que foi feito, pois o conjunto demonstra escancaradamente o que se desejava, fazendo-o de modo até mais eloquente do que cada ato considerado isoladamente.”

Analisando o trecho acima em concomitância com as informações apresentadas de como toda a operação foi elaborada, é possível afirmar que neste caso houve, sim, a realização de um negócio jurídico indireto pelo contribuinte. Como se pode perceber, houve uma sucessão de negócios típicos – *i) compra de participação societária mediante a integralização, ora de bens e direitos, ora de capital; ii) retirada de sócios de uma determinada sociedade com a entrega de valores que correspondiam à sua participação no capital da pessoa jurídica* –, verdadeiramente quistos, declarados e ostensivamente realizados em suas formas e conteúdos, por meio dos quais as partes envolvidas buscaram concretizar não só a finalidade típica destes negócios, mas também um fim indireto distinto – *troca onerosa de bens*.

Noutras palavras, em momento algum as pessoas jurídicas envolvidas na operação retratada acima ocultaram ou mascararam a realidade dos fatos ou falsearam suas declarações. Todos os negócios típicos declaradamente quistos pelas partes foram legítimos e propositalmente concretizados. Ocorre que, além da finalidade típica para os quais estes negócios foram legalmente concebidos, eles também acabaram por permitir que as partes alcançassem efeitos concretos adicionais, que, apesar de não serem abstratamente previstos no texto da lei como consequências dos negócios realizados, não são com ela incompatíveis.

Interessante notar que o próprio Conselheiro Relator do caso acima também registrou sua imensa dificuldade em encontrar uma solução para a situação ora posta. Contudo, apesar de reconhecer a aparente legitimidade dos atos praticados pelas partes, o julgador entendeu por considerar a operação simulada, vez que, a seu sentir, houve uma inadequação dos negócios realizados pelas partes se comparado àquilo que elas “de fato” pretendiam. Leia-se:

“Com efeito, já noticiei no início do presente voto ser muito tênue a linha de aferição entre um legítimo procedimento de elisão fiscal, no qual em absoluta conformidade com a lei o contribuinte procura evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, e aquele procedimento travestido de aparente legalidade, mas, que em sua essência

comporta falseamento na declaração de vontade das partes a se configurar em nula simulação e ao revelar hipótese de incidência tributária, seus efeitos, os do ato simulado, são desconsiderados para dar lugar à tributação.

Sendo tênues os caminhos investigativos para análise do intérprete, no caso concreto muito mais estreita me parece a linha divisória de tais condutas, ao analisar o presente processo – confesso – oscilei por diversas vezes minha interpretação dos fatos sucedidos. Pela peculiaridade do caso concreto, ante a lisura com que a Recorrente defendeu-se, sem tergiversar ou omitir-se ao enfrentamento das imputações que lhe foram feitas, pela ampla publicidade dada aos seus atos, jamais negando que pretendeu realizar uma operação da forma menos onerosa do ponto de vista tributário, chega-se de fato a considerar regulares as operações realizadas com o indigitado grupo (...).

No entanto, em prejuízo destas primeiras impressões, após analisar e refletir sobre as circunstâncias envolvidas na tantas vezes referida operação, não me parece legítimo concluir senão pela ocorrência de simulação.

(...)

Em outras palavras, impende confirmar na circunstância concreta se o negócio jurídico realizado pelas partes é autorizado pelo direito privado e se revelam às verdadeiras intenções das partes, pois se assim não for, é dever das autoridades fiscais coibir práticas de utilização no ordenamento jurídico por meio de estratagemas, formalizados por negócios simulados ou dissimulados, com o objetivo de causar prejuízo ao Erário.

(...)

Ao meu sentir, não prospera os argumentos da Recorrente pela inexistência de simulação porquanto não teria havido falseamento na adoção de estrutura jurídica típica, conquanto não se tenha adotado a mais usual, todas as cláusulas do negócio se aperfeiçoaram de forma verdadeira e não se teve na espécie, a realização de um negócio jurídico para encobrir o resultado que seria alcançado por negócio diverso, contrário disso, observo que a declaração de vontade foi enganosa, revelando aos expectadores e ao próprio Fisco, uma situação que perdurou por menos de trinta dias. Ainda que impressione positivamente as afirmações inequívocas da Recorrente, que desde os seus primitivos arrazoados afirmou que sua intenção sempre foi realizar um negócio jurídico da forma menos onerosa do ponto de vista tributário, valendo-se, nesse mister, de um negócio com incongruência entre os meios e o fim pretendido, em clara subsunção ao conceito de negócio jurídico indireto, não observo essa intenção tão flagrantemente declarada em momento anterior à glosa. Ou seja, quando realizou a operação, no momento exato em que se deu por aperfeiçoado o fato capaz de gerar a tributação, afastado por simulação, a vontade manifestada pela Recorrente era inequivocamente enganosa.

(...)

Presente a simulação, não vejo como desconsiderar que o negócio jurídico engendrado teve por finalidade única a transferência das atividades relacionadas à industrialização e comercialização de papel jornal que pertenciam à Recorrente, razão pela qual tenho caracterizada a simulação, situação que irradia, no caso concreto, a tributação decorrente do ganho de capital.”

A leitura do extrato acima evidencia algumas das principais preocupações abordadas no presente trabalho em relação à aplicabilidade dos negócios jurídicos indiretos em matéria tributária. Parece não restar dúvidas de que, apesar de reconhecer a legitimidade dos negócios realizados pelas partes, o Conselheiro Relator entendeu por taxá-los como simulados, vez que, aparentemente, estes negócios **i**) se mostravam inusuais para os fins pretendidos pelas partes;



**ii)** não traduziam aquilo que elas, verdadeira e intimamente, queriam; e **iii)** buscavam apenas causar prejuízo ao Erário.

Como visto, além de a simulação não ser um vício do negócio jurídico conceituado a partir da presença de um (ou mais) destes três pontos acima, demonstrou-se nos tópicos anteriores a impossibilidade de suas utilizações como justificativas para se desconsiderar negócios jurídicos indiretos legitimamente realizados pelos contribuintes. Resumidamente, a afirmação de que um determinado negócio, ostensivamente realizado nos termos da lei, é *inusual para um certo fim concreto* incorre num subjetivismo exacerbado, que acaba por desafiar, de uma só vez, todos os elementos intrínsecos à própria ideia de segurança jurídica: não há cognoscibilidade, vez que o contribuinte não sabe – e não tem como saber – em que medida a utilização de um determinado negócio para um certo fim é, ou não, usual (ou: qual seria o parâmetro de mensuração do *quão usual* é determinado negócio?); não há confiabilidade, vez que o contribuinte não poderá ter tranquilidade em saber quais serão as consequências jurídicas aplicadas para os seus atos ultimados no passado; e não há previsibilidade, vez que o contribuinte não saberá quais são as consequências futuras aplicadas para os negócios que planeja executar.

Além disso, também não se considera acertada (e nem mesmo possível) a investigação pelo intérprete, ou pelo julgador, dos motivos psicológicos que levam os particulares a realizarem seus negócios em determinada forma, prazo ou circunstância. Ou seja, a vontade interna e não declarada das partes não possui capacidade funcional tamanha que a permita alterar a natureza jurídica do negócio típico realmente executado. Caso assim não se considere, há o risco de o julgador incorrer numa argumentação incontrolável, irracional e casuística.

Por fim, também se reputa equivocado afirmar que a utilização de negócios típicos visando à economia de tributos deveria ser considerada apenas como um mecanismo elaborado com o objetivo de prejudicar o interesse arrecadatório do Estado. Isso porque, como bem determina o princípio da legalidade, o interesse público estatal encontra-se traduzido e limitado pela própria lei, de forma que não é dado ao Estado cobrar tributos à margem daquilo que lhe foi constitucional e legalmente outorgado.

Seja como for, essas considerações podem gerar um certo desconforto para o intérprete, sobretudo quando se está diante de casos como este último analisado acima, no qual o contribuinte aparentemente se vale de estruturas lícitas apenas para evitar, reduzir ou retardar a incidência de determinado tributo. Nesse sentido, é que se deve buscar uma nova saída, que observe, a um só tempo, os direitos e garantias do cidadão, sem prejuízo da coletividade. Afinal,

existiria norma no ordenamento jurídico brasileiro capaz de realizar tal desiderato? É o que se pretende analisar adiante.

### 3. NORMA GERAL ANTIELISÃO E O PARÁGRAFO ÚNICO ARTIGO 116 DO CTN

#### 3.1 A existência e/ou possibilidade de instituição de uma norma geral antielisão no Direito Tributário brasileiro

“(...) a liberdade pessoal pode ser restringida, posto não anulada, por regras criadas coletivamente, mediante processo democrático. A possibilidade de restrição convive com a impossibilidade de anulação da liberdade, mediante a disputa sempre instável e dramática entre o político e o jurídico, no espaço de acoplamento estrutural mediado pela Constituição. Esse pode ser tomado como parte do fundamento filosófico do Estado Democrático de Direito.”<sup>205</sup>

Tema que há muito desafia a doutrina brasileira diz respeito à existência e/ou à possibilidade de instituição de uma norma geral antielisiva no Direito Tributário nacional. Isso, porque, como bem ressalta Torres<sup>206</sup>, uma dificuldade inerente à elaboração de uma norma com esse intento se encontra justamente na sua capacidade de coactar todas as possíveis situações concretas que podem levar o contribuinte a evitar a incidência de determinado tributo ou a reduzir o montante efetivamente devido.

Nesse sentido, o primeiro passo a ser tomado por aquele que se dispuser a refletir sobre a elaboração de uma proposta de texto para uma norma geral antielisiva será o enfrentamento do seguinte dilema: ou a norma buscará abranger de forma ampla e genérica todas aquelas situações que podem potencialmente ser caracterizadas como elisivas, ou, ao contrário, serão criadas diversas normas para o combate específico de práticas isoladas que possam ser consideradas, de alguma maneira, lesivas ao Fisco. O grande desafio da primeira opção (criação de uma norma geral) encontra-se justamente na linguagem. Ao elaborar uma norma que tenha como pretensão regular situações gerais, o legislador deve tomar o cuidado para não pecar em um excesso de abstração, sob pena de se gerar problemas graves de coordenação. A autoridade fiscal poderá ter seus poderes ampliados de maneira superior àquela pensada pelo legislador e, reflexamente, os contribuintes não saberão até onde poderão agir em um ambiente de liberdade.

---

<sup>205</sup> FOLLONI, André. 2016, p. 69-70.

<sup>206</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. **Revista Fórum de Direito Tributário**. v. 1, n. 1, p. 90-123, jan./fev. 2003, p. 19.

Noutros termos, a ausência de determinabilidade do conteúdo de uma norma geral influencia diretamente na sua eficácia prescritiva, vez que ao não se conhecer os limites de seu objeto, esta norma acabará se tornando suscetível de constante impugnação. Valendo-se das palavras de Schoueri sobre o tema: “uma cláusula geral antiabuso pode gerar crítica quando, em virtude de sua abertura, acabe por tornar incerta sua aplicação.”<sup>207</sup>.

Por outro lado, a elaboração de normas antielisivas para o combate de práticas específicas dos contribuintes, de forma a privilegiar a segurança jurídica de suas prescrições, notadamente sob o viés da cognoscibilidade, também não se mostra livre de obstáculos. Apesar de, supostamente, estas normas serem elaboradas de modo que seus objetos sejam melhor delimitados ou de mais fácil compreensão pelo intérprete, a elaboração de enunciados normativos desse tipo acaba esbarrando no insuperável problema da falibilidade humana. Pode-se afirmar com certa tranquilidade que não há legislador no mundo capaz de antever todos os comportamentos possíveis que podem gerar consequências elisivas. A dinâmica dos fatos sociais e a criação cotidiana de novas realidades são razões mais do que suficientes para que seja possível afirmar que o combate individualizado de práticas com potencial elisivo está fadado ao insucesso.

De mais a mais, seja por meio de normas específicas, ou por meio de normas gerais, a maior objeção à criação de normas que busquem combater práticas lícitas realizadas pelos contribuintes, mas que visam a reduzir ou a evitar o dever de pagar determinado tributo, se encontra no próprio texto constitucional. Como bem adverte Leão<sup>208</sup>, é muito difícil imaginar qual seria o âmbito de aplicação de uma norma antielisiva sem que esta não confronte a liberdade do contribuinte de economizar tributos (chamado pela autora de “direito fundamental de economizar tributos”), ou as regras constitucionais atributivas de competência, ou ainda a vedação de tributação por analogia.

Talvez em decorrência dessas dificuldades é que o Brasil não tenha conseguido ainda instituir uma norma geral antielisão. Investigando o histórico legislativo nacional sobre o tema, recorda-se, primeiramente, que na época de elaboração do CTN, tentou-se introduzir o art. 86, que tinha como objetivo autorizar o Fisco a se valer da teoria da prevalência do conteúdo econômico para fins tributários. Como visto no tópico 2.3 desta segunda parte, o aludido dispositivo franqueava à autoridade fiscal a possibilidade de tributar determinadas estruturas jurídicas realizadas pelos contribuintes levando em consideração os “efetivos resultados” econômicos delas decorrentes. Seja como for, além de o art. 86 não ter sido incluído na redação

---

<sup>207</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. In: ALMEIDA, Daniel Freire. et al. (org.). 2012, p. 435.

<sup>208</sup> LEÃO, Martha Toribio, 2017, p. 225.

final do CTN, importante destacar que ficou registrado no relatório dos trabalhos realizados pela comissão responsável pelo anteprojeto do código que a opção por um dispositivo geral antielisão se deu, porque “em terreno variável e multiforme como o da fraude fiscal, uma regulamentação específica e necessariamente casuística poderia ser contraproducente, orientando a fraude para hipóteses não expressamente previstas, cujo combate ficaria, por isso mesmo, dificultado.”<sup>209</sup>.

Diversas outras tentativas de criação de normas gerais antielisivas se deram posteriormente. Dentre elas destacam-se os arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 66/2002<sup>210</sup> e no art. 7º da Medida Provisória nº 685/2015<sup>211</sup>.

Primeiramente, dispunha o mencionado art. 13 que os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária seriam desconsiderados pela autoridade fiscal para fins tributários. A infelicidade do texto do enunciado era patente, vez que atribuía à autoridade administrativa o ônus de comprovar não só a ocorrência da dissimulação em si (ou seja, do mascaramento de uma determinada realidade), mas também que era esta a *finalidade* dos atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Além disso, o parágrafo único do dispositivo era expresso no sentido de que essa desconsideração não seria aplicada em relação a atos ou negócios jurídicos nos quais são verificados a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

---

<sup>209</sup> Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>>. Acesso em: 03 out. 2018.

<sup>210</sup> Medida Provisória nº 66/2002: “Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

“Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

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

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.”

<sup>211</sup> Medida Provisória nº 685/2015: “Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;

II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.”

Por sua vez, o art. 14 da mesma Medida Provisória estabelecia que seriam passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visassem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a diferir seu pagamento, a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Contudo, para que a autoridade fiscal pudesse realizar essa desconsideração, seria necessário a identificação, dentre outros fatores, da ausência de propósito negocial na operação ou da ocorrência de abuso de forma.

Ainda de acordo com o dispositivo, a falta de propósito negocial seria identificada quando a opção pelo contribuinte se desse pela forma mais complexa ou mais onerosa entre aquelas disponíveis para a prática de determinado ato. Apesar da enorme generalidade das expressões “forma mais complexa” e “forma mais onerosa”, que, por si só, aumentavam as chances de arbítrios e subjetivismos por parte da autoridade fiscal, o que mais chama a atenção é a definição dada para o abuso de formas. Este foi identificado como “a prática de ato ou *negócio jurídico indireto* que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado”. Como já visto anteriormente, além de se defender a impossibilidade de identificação dos negócios indiretos como hipóteses de abuso de forma jurídicas, a supressão dos artigos 13 e 14 quando da conversão da referida MP em lei é mais um claro indicativo de que o combate à sua utilização em matéria tributária ainda não tinha logrado êxito. Ou seja, a menção expressa aos negócios indiretos no texto da MP escancarava que as normas de Direito Tributário até então vigentes eram deficientes no combate de práticas elisivas fundadas em negócios indiretos – se assim não o fosse, seria de todo desnecessário criar a regra do art. 14 ora analisado. Além disso, mais do que mera opção política, a não conversão em lei dos aludidos dispositivos também demonstrava que, de alguma maneira, eles eram incompatíveis com o Direito Tributário brasileiro.

Anos depois, foi publicada a Medida Provisória nº 685/2015, que trouxe em seu art. 7º a criação de uma nova obrigação acessória a ser cumprida pelos contribuintes. Determinou-se que o conjunto de operações que envolvesse atos ou negócios jurídicos que acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributo deveriam ser declarados pelo sujeito passivo à Receita Federal do Brasil. Especificamente, essa declaração deveria ser entregue: (i) quando os atos ou negócios jurídicos praticados não possuíssem razões extratributárias relevantes; (ii) quando a forma adotada não fosse usual, ou quando fosse realizado negócio jurídico indireto ou ainda quando fosse criada cláusula que desnaturasse, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; e (iii) quando se tratasse de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Novamente, além do elevado grau de abstração de expressões como “razões extratributárias relevantes” e “forma não usual”, que acabam por prejudicar a eficácia normativa do aludido dispositivo, o que se percebe é que, mais uma vez, tentou-se criar uma norma tributária antielisiva de combate à prática de negócios jurídicos indiretos. Curioso notar, contudo, que assim como as expressões criticadas acima, também não se teve o cuidado em definir o que seriam negócios jurídicos indiretos para fins da Medida Provisória. Fez-se remissão a uma expressão que não tem seus contornos traçados seja na lei civil, seja na lei fiscal, e quiçá na própria doutrina nacional. De toda forma, importante ressaltar que, assim como nos casos anteriores, o art. 7º não foi incluído na lei de conversão da MP nº 685/2015, tendo sido extirpado do ordenamento jurídico nacional.

Toda essa breve história para evidenciar que os negócios jurídicos indiretos são, inquestionavelmente, objeto de constante preocupação do legislador nacional, especialmente quando este se imbuí da elaboração de uma norma tributária antielisiva. A insistência para que seja incluída de maneira expressa a previsão de combate dessas estruturas denuncia, ainda que indiretamente, que as normas constitucionais e legais atualmente existentes são incapazes de restringir a liberdade dos contribuintes de se valerem dos negócios indiretos para, livre e validamente, planejarem suas ações. Todavia, registra-se que o combate aos negócios indiretos se revela uma batalha inglória a quem quiser reprimi-los, vez que estas estruturas devem ser encaradas como algo tão natural quanto o próprio negócio típico que é utilizado como instrumento para se alcançar o fim indireto. Prever abstratamente, por meio de um texto legal, não só a finalidade e os elementos essenciais dos negócios típicos, mas também todos os possíveis efeitos econômicos, que podem ser concretamente percebidos pela execução daquele negócio, se mostra uma verdadeira utopia.

Isso não quer dizer que se defende a impossibilidade de criação de normas gerais antielisivas no Brasil, como o faz Coelho<sup>212</sup>. Pelo contrário. Alinha-se com o pensamento de Folloni<sup>213</sup> para o qual a Constituição admite restrições à liberdade individual, as quais deverão ser criadas por meio de lei complementar e com fundamento material no próprio texto constitucional. Ou seja, qualquer tentativa de criação de uma norma antielisiva deverá necessariamente respeitar os limites da competência tributária outorgada a cada um dos entes federados e observar os limites impostos pela própria legalidade, sobretudo no que tange à

---

<sup>212</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal**: o parágrafo único do art. 116, CTN e o Direito Comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.61-63.

<sup>213</sup> FOLLONI, André. 2016, p. 73-74.

vedação da tributação por analogia. Como destaca Mariz de Oliveira<sup>214</sup>, qualquer projeto de norma tributária antielisiva deverá resguardar o direito do cidadão de administrar seu patrimônio e seus negócios lícitamente e do modo mais econômico possível.

Diante dessas considerações, parece ser indiscutível que atualmente no Brasil não há uma norma geral antielisão. Essa afirmação se confirma, inclusive se levado em conta o que dispõe o parágrafo único do art. 116 do CTN, que não logrou êxito em cumprir os objetivos para os quais ele teria sido inicialmente concebido.

### 3.2 O parágrafo único do artigo 116 do CTN: interpretação e limites de aplicação

“É aquela coisa, o pior destino que pode ter uma norma talvez seja a norma não ter aplicabilidade alguma. Mas depois dessa a pior é você fazer uma aplicação inconstitucional de uma norma constitucional.”<sup>215</sup>

Incluído no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001, o parágrafo único do art. 116<sup>216</sup> foi elaborado com o intuito de introduzir no Brasil uma norma geral antielisiva. Como se pode verificar na Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, que tratou do tema, buscava-se criar uma norma que permitisse à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão fiscal, de forma o parágrafo único do art. 116 viria como um “instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”<sup>217</sup>.

Todavia, antes de analisar o enunciado do dispositivo e, conseqüentemente, propor uma interpretação razoável de seu conteúdo, é preciso “dar um passo atrás”, de forma a

<sup>214</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Norma Geral Antielusão, Direito Tributário Atual**. v. 25, São Paulo: Dialética, 2011, p. 8.

<sup>215</sup> BORGES, José Souto Maior. 2003.

<sup>216</sup> CTN: “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...)”

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”

<sup>217</sup> Redação original da Exposição de Motivos: “64. A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.”. In: *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>>. Acesso em: 03 out. 2018.



entender, primeiramente, como o parágrafo único do art. 116 se relaciona com o sistema constitucional e com o próprio CTN.

Como sabido, a Constituição Federal, em seu art. 146, atribui à lei complementar a função de estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária<sup>218</sup>. Nesse sentido, vê-se que, em relação aos temas disciplinados pelo art. 146 da CF/88, o CTN cumpre a função *lex legum*, ou seja, de lei sobre lei; um repositório de normas que veiculam a edição de outras normas e, por isso, são chamadas de metanormas. Dessa forma, as metanormas não têm como condão reger a conduta do cidadão ou da Administração Pública em si, mas tão-somente de fornecer o parâmetro de normatividade que deverá ser observado pelo legislador ordinário quando este for editar a lei sobre o tema tratado por aquela metanorma.

Essas considerações são de todo relevantes para a melhor compreensão do papel desempenhado pelo parágrafo único do art. 116 do CTN no ordenamento jurídico nacional. Como bem ressalta Maior Borges<sup>219</sup>, ao se considerar o dispositivo como uma metanorma, outra conclusão não poderá ser sustentada senão a de que ele não é dirigido para os atos administrativos produtores de normas, mas para os atos do Congresso produtores de leis, ou das Assembleias Legislativas estaduais ou das Câmaras de Vereadores municipais.

Partindo dessa premissa, conclui-se que o parágrafo único do art. 116 não se trata de norma de interpretação da lei tributária e, com muito menos razão, pode servir como fundamento legal único para que a autoridade fiscal desconsidere atos ou negócios jurídicos praticados com a suposta finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. O dispositivo se presta apenas como autorização advinda de lei complementar para que o legislador ordinário de cada ente federado possa, dentro dos limites normativos do aludido parágrafo único, criar leis ordinárias que disciplinem o procedimento de combate a práticas tidas como dissimuladas. Mas quais seriam esses limites normativos?

Predica o parágrafo único do art. 116 do CTN que:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do

---

<sup>218</sup> CF/88: Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

<sup>219</sup> BORGES, José Souto Maior. 2003.

tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”

Para a melhor compreensão do enunciado, propõe-se o seccionamento de seu texto.

Primeiramente, vê-se que se trata de norma dirigida à “autoridade administrativa”, que seria aquela autoridade da administração fazendária responsável pelo ato de constituição do crédito tributário por meio do lançamento. Essa autoridade, por sua vez, “poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos que tenham a finalidade de dissimular”. Entende-se que a desconsideração citada pelo dispositivo significa, na verdade, requalificação, isto é, uma caracterização jurídica distinta daquela declarada pelo contribuinte. Isso porque, citando Reale e Marchessou, Torres<sup>220</sup> explica que fatos concretos são apenas valorados de acordo com a lei, ou qualificados segundo as categorias estabelecidas por determinada norma. Dessa forma, o que o parágrafo único do art. 116 pretenderia seria a possibilidade de aproximação (ou requalificação) do fato verdadeiramente praticado pelos contribuintes, de maneira a possibilitar sua subsunção à hipótese de incidência prevista abstratamente na lei. Isso fica ainda mais claro ao se verificar que essa requalificação poderá ser exercida quando se entender dissimulada “a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”.

Contudo, o poder de requalificação dos atos ou negócios jurídicos pela autoridade fiscal não é (e nem poderia ser) um poder ilimitado. Ele somente será validamente exercido se for devidamente motivado e se suas consequências forem pautadas em situações ostensivamente comprovadas. Isso não quer dizer que caberia à autoridade fiscal apresentar uma verdade inquestionável e única, vez que, como ensina Abellán<sup>221</sup>, a verdade dos fatos nunca é absoluta, esta somente é dada por hipóteses mais prováveis, ou sustentada por maiores elementos de conformação.

Compartilhando essa linha de raciocínio, é que Fábio Piovesan Bozza, conselheiro relator do acórdão nº 2301005.119<sup>222</sup>, julgado pela 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacou a importância da produção de provas diretas e indiretas (ou indiciárias). As primeiras representariam, de forma imediata, a ocorrência do fato com suas implicações jurídicas. Contudo, sabendo-se da dificuldade de se conseguir demonstrar, por meio de algum registro ou documento, que a finalidade das partes

---

<sup>220</sup> TORRES, Ricardo Lobo. 2003, p. 33.

<sup>221</sup> ABELLÁN, M. Gascón. **Los hechos en el derecho**. Madrid: Marcial Pons, 2010, p 11-111.

<sup>222</sup> CARF; PTA nº 10166.728906/2011-14; Acórdão nº 2301-005.119; Conselheiro Relator Fábio Piovesan Bozza; 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; Sessão de 14.09.2017.

contratantes foi, inequivocamente, X e não Y, é que, muitas vezes, a produção de provas diretas acaba ficando fadada ao insucesso. Nesse sentido, é que seria possível que a autoridade fiscal baseasse a requalificação dos atos ou negócios em provas indiretas, ou seja, em provas de natureza indiciária que, por indução lógica, fossem capazes de sustentar, ao menos de forma argumentativamente controlável, a ocorrência de dissimulação no caso concreto.

Para tanto, Bozza ressalta que o quadro de indícios deve apresentar três requisitos básicos, quais sejam: devem ser precisos, graves e harmônicos. Precisos, no sentido de que “o fato controvertido deve ter ligação direta com o fato conhecido, podendo dele extrair consequências claras e efetivamente possíveis, a ponto de rechaçar outras possíveis soluções”. Graves, vez que resultantes “de uma forte probabilidade e capacidade de induzir à persuasão”. E, por fim, harmônicos, de forma que os indícios sejam concordantes entre si e convirjam para a mesma solução, “de modo a aumentar o grau de confirmação lógica sobre uma dada ilação”.

O que se pretende afirmar com tudo isso é que, seja por meio de provas diretas ou seja por meio de provas indiciárias, deve-se sempre ter em mente que, como ensina Beltrán<sup>223</sup>, a comprovação dos fatos que se alega ocorridos emerge como uma exigência jurídica de racionalidade da própria decisão.

Retomando a análise do enunciado do parágrafo único do art. 116, vê-se que nele há também a pretensão de coibir atos ou negócios jurídicos praticados “com a finalidade de dissimular”. Estudando o alcance semântico do termo “dissimular” utilizado pelo legislador, Folloni<sup>224</sup> afirma que ele foi empregado com sentido diverso de “simular”. Na visão do autor, não faria sentido que o CTN buscasse coibir práticas simuladas, vez que o próprio código já dispunha, por exemplo, em seu art. 149<sup>225</sup>, a autorização para a revisão de ofício do lançamento pela autoridade fiscal, nos casos em que restassem comprovados a ocorrência de dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por quem de direito. Além disso, Folloni também se vale da Exposição de Motivos do PL nº 77/1999 (citado acima), para defender que o termo “dissimular” foi impropriamente utilizado no aludido parágrafo único, devendo, por isso, ser entendido como uma referência “comportamentos de elisão tributária, consubstanciados em procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou abuso de direito.”<sup>226</sup>

---

<sup>223</sup> BELTRÁN, Jordi Ferrer. **La valoración racional de la prueba**. Madrid: Marcial Pons, 2007, p 19-59.

<sup>224</sup> FOLLONI, André. 2016, p. 84/85.

<sup>225</sup> CTN: “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)  
VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;”

<sup>226</sup> FOLLONI, André. 2016, p. 84/85.

Apesar de louvável a tentativa de melhor aproveitamento do dispositivo, não se pode concordar com a proposta apresentada. A uma, porque o legislador é falível, ou seja, nem sempre o texto da lei reflete aquilo que efetivamente se buscava e, por isso, devem existir (como, de fato, existem) mecanismos de revogação do dispositivo “defeituoso” ou “imprestável” visando a dar lugar a outro. A duas, e mais importante, porque como apresentado no tópico 2.5 da primeira parte deste trabalho, a dissimulação possui um significado próprio que é intersubjetivamente compartilhado por grande parte da doutrina civilista<sup>227</sup>, no sentido de que quem dissimula busca encobrir uma determinada realidade declarando a existência de outra. Nesse sentido, Melo é enfático ao dizer que “a simples leitura da LC 104 evidencia que não se cogita abstrair-se a legitimidade dos autênticos atos ou negócios jurídicos, mas apenas desconsiderá-los no caso de os mesmos ocultarem (dissimularem) os verdadeiros procedimentos dos contribuintes.”<sup>228</sup>. Portanto, o único vício que efetivamente pode ser combatido com base no parágrafo único do art. 116 do CTN seria o da simulação relativa e não aqueles ligados ao abuso de forma ou de direito.

Por fim, tem-se ainda que o parágrafo único do art. 116 do CTN deve ser caracterizado como uma norma de eficácia limitada, ou seja, a sua normatividade somente poderá ser plenamente exercida pela autoridade fiscal se “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. Todavia, não se tem notícia da edição de qualquer lei ordinária federal, estadual, distrital ou municipal que já tenha se preocupado com a regulamentação desse dispositivo. Assim, é possível afirmar que atualmente o parágrafo único do art. 116 não pode ser utilizado como fundamento isolado de decisões que visem a combater práticas elisivas consubstanciadas em atos ou negócios dissimulados. Nesse mesmo sentido, veja-se julgado proferido pela 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. FALTA DE REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 CTN. ERRO DE FUNDAMENTAÇÃO.

O parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, trata-se de regra anti-dissimulação, e prevê a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem

---

<sup>227</sup> Vide: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. 2010; BETTI, Emílio, 2003, Tomo II, p. 278; CARVALHO, Orlando Alves Pereira, 1952, p. 115.

<sup>228</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 179.

estabelecidos em lei ordinária que até o momento não foi editada, não podendo, portanto, ser utilizado como fundamento da decisão.  
(CARF, PTA nº 11065.724114/201503; Acórdão nº 3401005.228; Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária; Sessão em 27.08.2018).”

Diante de todas essas considerações, o que se percebe é que há pelo menos dois obstáculos os quais podem ser entendidos como intransponíveis para a utilização do parágrafo único do art. 116 do CTN no combate da utilização de negócios jurídicos indiretos utilizados para fins de planejamento tributário.

O primeiro concernente ao próprio âmbito de aplicação do dispositivo em si. Como visto, o parágrafo único do art. 116 não pode ser tido como norma de interpretação da lei tributária; ele somente autoriza os legisladores ordinários dos entes federados a instituírem um procedimento – diga-se de passagem, ainda inexistente – que possibilite à autoridade fiscal requalificar, de maneira motivada, comprovada e em contraditório, atos e negócios jurídicos que tenham a finalidade de dissimular o fato gerador da obrigação tributária.

Já o segundo obstáculo advém da própria impossibilidade semântica de se alargar o campo normativo do termo “dissimular” para os casos envolvendo negócios indiretos. Em linhas gerais, sabe-se que nestes as partes se valem de um negócio típico como instrumento para alcançar um fim indireto. Contudo, este negócio típico é verdadeiramente quisto pelos sujeitos contratantes e ostensivamente realizado, observando-se todos os requisitos legais disciplinados pela lei civil. Noutras palavras, não há o mascaramento ou o encobrimento de realidade alguma em detrimento de outra. O fim indireto emerge como consequência natural do próprio negócio típico executado, cuja finalidade abstratamente prevista na lei civil, por sua vez, é também quista e implementada no caso concreto.

Portanto, o que se conclui é que mesmo que um dia sobrevenha a regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN por algum dos entes tributantes, esta nova lei terá seu conteúdo vinculado aos limites normativos impostos pelo dispositivo e, por isso, será incapaz de conter planejamentos tributários realizados pelos contribuintes que se valerem de negócios jurídicos indiretos.



## CONCLUSÕES

“Se o cientista mantém a livre disponibilidade do espírito, como preconiza Pontes de Miranda, terá essa abertura para a vida da ciência, terá aquela atitude a que Popper se referia: “Eu posso estar errado, e vocês podem estar certos”; o meu contraditor pode estar com a verdade, pode ter a maior aproximação da verdade.”<sup>229</sup>

Iniciou-se o presente trabalho afirmando que um dos principais desafios na aplicação de um determinado instituto jurídico reside na compreensão de seu conceito. Ou seja, a definição do objeto a ser estudado se revela como etapa prévia e necessária à sua aplicação, vez que somente assim poderá o interlocutor compreender o que foi verdadeiramente levado em consideração, a partir de qual perspectiva e com base em quais premissas. Porém, isso não se trata da tarefa fácil. Ao assim agir, o autor se torna suscetível de críticas e suas ideias falseáveis por razões adversas. Seja como for, acredita-se que seja este o caminho correto a ser trilhado, afinal, melhor do que falar o que é a verdade, é tentar construir uma verdade melhor.

Partindo dessas considerações, é que o presente trabalho buscou trazer uma contribuição para a compreensão do negócio jurídico indireto e como poderia ser interpretada a sua aplicação em matéria tributária. Especificamente em relação à definição da expressão, entendeu-se que:

1. o negócio jurídico indireto deveria ser conceituado como o emprego de um *(i) negócio típico*, por meio do qual as partes *(ii) consensualmente (iii) querem, e verdadeiramente querem, a forma e o conteúdo* do negócio realizado. Contudo, este negócio pode se prestar não só para a finalidade típica para o qual a lei lhe concebeu, mas também para a consecução de um *(iv) fim indireto*, cuja existência não foi abstratamente prevista pela lei, mas que com ela não é incompatível. Além disso, a implementação do fim indireto *(v) figura (ou pode figurar) como razão de uma ou de ambas as partes para a realização do negócio típico* eleito.

2. os motivos psicológicos, que servem de causa da vontade declarada em realizar determinado negócio típico para o alcance de um fim indireto, são juridicamente irrelevantes e não podem ser objeto de interpretação. Exatamente por conta disso, que as razões internas das partes não

---

<sup>229</sup> BORGES, José Souto Maior. 2003.

possuem capacidade funcional para alterar a natureza jurídica deste negócio típico, o qual foi realmente quisto e ostensivamente executado.

3. o negócio jurídico indireto não pode ser confundido com outras figuras negociais que, de alguma forma, apresentam elementos lógicos que os aproximam, como os negócios abstratos, os negócios inominados, os contratos mistos e os negócios fiduciários. Da mesma forma, o negócio indireto não pode ser interpretado como um tipo de vício do negócio jurídico, tal como ocorre na simulação, na fraude à lei e no abuso.

4. o negócio jurídico indireto não constitui uma categoria jurídica autônoma. Ele deve ser compreendido apenas como um fenômeno natural e corriqueiro, ao qual todos os negócios típicos estão suscetíveis.

Já em relação à aplicabilidade dos negócios indiretos em matéria tributária, conclui-se que estes podem sim se revelar como instrumentos válidos e eficazes de planejamento tributário. Não se ignora, como alerta Rosembuj<sup>230</sup>, que os negócios indiretos podem também ser utilizados como fontes de fraude à lei, porém isso se daria apenas em situações excepcionais e que ultrapassam aquelas investigadas no presente trabalho. Ou seja, este estudo somente se ocupou da análise dos negócios indiretos realizados pelos particulares sem qualquer má-fé, sem a intenção de prejudicar a terceiros e sem o objetivo de evitar comando legal proibitivo ou preceptivo.

Nesse contexto, concluiu-se que:

5. o negócio jurídico indireto utilizado como mecanismo de economia fiscal pelo contribuinte pode ser entendido como uma prática de natureza ordinariamente elisiva. Isso porque é realizado em momento anterior à formação da obrigação tributária – critério este, como visto, de valia criticável para a melhor diferenciação entre elisão e evasão fiscais – e não envolve a prática de qualquer ilícito em si.

5.1 considerando que o negócio indireto deve ser encarado como um fenômeno ínsito ao pleno exercício pelo particular de sua autonomia privada, que o debate acerca das suas influências em matéria tributária deve dialogar não só com as normas existentes no CTN, mas, também, e

---

<sup>230</sup> ROSEMBUJ, Tulio. El Fraude de Ley y el abuso de las formas em el derecho tributario. Monografias Juridicas. Madrid: Marcial Pons, 1994, p. 200-201.



sobretudo, com o sistema tributário nacional posto na Constituição Federal de 1988, notadamente com as regras atributivas de competência tributária e com as limitações constitucionais ao poder de tributar.

6. as regras constitucionais atributivas de competência tributária foram concebidas por meio de enunciados prescritivos, cujos termos e expressões encerram determinados conceitos. Estes conceitos, por suas vezes, somente se verificam concretamente se estiverem presentes todos os elementos necessários e indispensáveis para as suas formações.

6.1 os conceitos que formam os enunciados prescritivos das regras constitucionais atributivas de competência podem ser divididos em dois grupos distintos, quais sejam: conceitos estruturais e conceitos funcionais. Enquanto nos primeiros a lei tributária privilegia determinada estrutura jurídica em detrimento dos efeitos econômicos dela decorrentes, nos segundos ocorre justamente o contrário, ou seja, a lei verte sua normatividade sobre determinados efeitos econômicos, independentemente da forma utilizada pelos contribuintes.

6.2 além de estruturais e funcionais, os conceitos dispostos na lei tributária podem também ser classificados a partir do método utilizado pelo constituinte para lhes outorgar significado. Ou seja, estes conceitos podem se diferenciar entre recepcionados e autônomos. Os primeiros traduziriam os institutos e concepções preexistentes à Constituição e que foram por ela incorporados. Já os segundos, seriam aqueles nos quais o próprio texto constitucional, expressa ou implicitamente, lhes emprestou significado próprio.

6.3 considerando a existência de regras constitucionais atributivas de competência tributária construídas a partir de enunciados prescritivos calcados em conceitos estruturais e recepcionados, não poderia o legislador desprezar a definição, a forma e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, sob pena de ferimento do art. 110 do CTN.

6.4 reafirma-se essa conclusão mesmo diante daqueles casos em que, por meio de determinada estrutura jurídica típica, os contribuintes alcançaram efeitos econômicos diferentes daqueles tidos como decorrências naturais da finalidade abstrata prevista na lei para o negócio realizado. Isso porque há tributos cujas materialidades prestigiam apenas uma determinada forma estrutural, independentemente dos efeitos econômicos dela decorrentes.

7. exatamente por algumas regras de competência tributária serem erigidas pelo texto constitucional a partir de conceitos estruturais, é que não faz sentido buscar aplicar a teoria da prevalência econômica na interpretação de seus enunciados normativos. Ora, se o constituinte (e reflexamente o legislador infraconstitucional) buscou privilegiar determinada estrutura jurídica em detrimento dos efeitos concretos por ela gerados, não poderia o intérprete tributar além daquilo que a norma efetivamente previu como hipótese de incidência.

7.1 a inaplicabilidade da teoria da consideração econômica também deve ser afirmada em relação à definição dos fatos geradores concretamente realizados pelos contribuintes. Conforme determinam os incisos II dos artigos 116 e 118 do CTN, quando o fato gerador executado pelo contribuinte encerra uma situação jurídica, estaria vedado à autoridade fiscal qualificar o negócio jurídico realizado a partir de seus efeitos concretos.

8. a legalidade tributária, seja ela encarada em sua dimensão normativa de regra, princípio ou postulado, deve ser encarada como um mecanismo de tutela do cidadão, ou ainda como um “escudo inafastável” em seu favor. Dito de outra maneira, o contribuinte tem o direito de ser tributado somente nos estritos limites daquilo que a lei determina, observado ainda a baliza semântica dos conceitos por ela utilizados.

8.1 somente determinadas situações de fato ou de direito que foram constitucionalmente elegidas para darem azo à tributação. Fora desse catálogo rígido e determinado existe um ambiente livre de tributação que poderá ser utilizado pelo particular para fruir de sua liberdade de forma válida e eficaz.

9. analisando as decisões proferidas pelo CARF nos últimos dezoito anos e que, de alguma maneira, tocam o tema do negócio jurídico indireto, é possível identificar três problemas principais comuns à maioria delas, a saber: 1) a aplicação equivocada do conceito de negócios jurídicos indiretos; 2) a utilização da expressão “negócios indiretos” para casos que sequer tratavam do tema; e 3) a repetição acrítica de conclusões e argumentos elaborados para um determinado processo em casos que não envolviam negócios jurídicos indiretos

10. atualmente inexistente no ordenamento jurídico brasileiro uma norma geral que autorize a autoridade fiscal a desconsiderar ou requalificar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade elisiva pelos contribuintes. Todavia, ainda que se conceba a elaboração de uma

norma para cumprir tal desiderato, ela, necessariamente, deverá ser veiculada por meio de lei complementar e deverá observar os limites normativos e linguísticos advindos das normas constitucionais atributivas de competência tributária e garantidoras dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte.

10.1 o parágrafo único do art. 116 do CTN não se trata de norma de interpretação da lei tributária e não pode servir como fundamental legal para a que a autoridade fiscal desconsidere atos ou negócios jurídicos praticados com a suposta finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

10.2 o aludido dispositivo se presta apenas como metanorma, no sentido de que somente fornece o parâmetro de normatividade que deverá ser observado pelo legislador ordinário (federal, estadual, distrital ou municipal) quando este for editar lei que discipline o procedimento de desconsideração de atos dissimulados.

10.3 além de não se ter notícia da existência de qualquer lei ordinária federal, estadual, distrital ou municipal neste sentido, ressalta-se que mesmo que esta venha a ser editada, ela terá seu conteúdo vinculado aos limites normativos impostos pelo parágrafo único do art. 116 do CTN. Exatamente por conta disso e considerando que os negócios indiretos não se confundem com atos ou negócios dissimulados, é que estas leis serão incapazes de conter planejamentos tributários realizados pelos contribuintes que se valerem de negócios indiretos.



## BIBLIOGRAFIA

- ABELLÁN, M. Gascón. **Los hechos en el derecho**. Madrid: Marcial Pons, 2010.
- ALVES, Eliana Calmon. **Elisão, simulação e crimes contra a ordem tributária**. Brasília, 2002.
- ALVES, José Carlos Moreira. A retrovenda. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, 2. ed. rev., atual. e aum., 1987.
- \_\_\_\_\_. As figuras correlatas da elisão fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, v. 1, n. 1, jan. 2003.
- ASCARELLI, Tullio. O negocio juridico indirecto. **Jornal do Foro**. Lisboa, 1965.
- \_\_\_\_\_. Contrato misto, negócio indireto, negotium mixtum cum donatione. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, v. 101, n. 925, p. 27-43, nov. 2012.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2016.
- ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos**. 2. ed. Madrid: Trotta, 2006.
- ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.
- \_\_\_\_\_. **Teoria dos Princípios**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- \_\_\_\_\_. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- \_\_\_\_\_. **Teoria da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- \_\_\_\_\_. **Contribuições e Imposto sobre a Renda – Estudos e Pareceres**. São Paulo: Malheiros, 2015.
- \_\_\_\_\_. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- \_\_\_\_\_. A prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas e sua tributação: o uso e o abuso do direito de criar pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. v. 17, São Paulo: Dialética, 2013, p. 132-151.
- \_\_\_\_\_. Ciência do direito tributário e discussão crítica. **Revista Direito Tributário**. n. 32, p. 159-197 2014.
- \_\_\_\_\_. Eficácia do novo código civil na legislação tributária. In: TREIGER, Betina (org.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 61-79.
- \_\_\_\_\_. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. In: XX Jornadas do ILADT, 2000 Rio de Janeiro. **Anais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 575-606.

\_\_\_\_\_. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo, **Revista Direito Tributário**. (atual.), n. 29, p. 181-204, jan./jun. 2013.

\_\_\_\_\_. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.

\_\_\_\_\_. "Neoconstitucionalismo": entre a "ciência do direito" e o "direito da ciência". **Revista Brasileira de Direito Público RBdP**. v. 6, n. 23, p. 9-30, out./dez. 2008.

\_\_\_\_\_. Planejamento Tributário. **Revista de Direito Tributário**. v. 98, São Paulo: Malheiros, 2006, p. 74-85.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Misabel Abreu Machado Derzi (atual.). 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 147.

BECKER, Alfredo Augusto. **A interpretação das leis tributárias e a teoria do abuso das formas jurídicas e da prevalência do conteúdo econômico**. Porto Alegre: [s.n.], 1965.

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BELTRÁN, Jordi Ferrer. **La valoración racional de la prueba**. Madrid: Marcial Pons, 2007.

BETTI, Emílio. **Teoria geral do negócio jurídico**. Ricardo Rodrigues Gama (trad./anot.) Campinas: LZN, v. 3, 2003.

BORGES, José Souto Maior. Elisão fiscal: (CTN, art. 116, parágrafo único-104/01). **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, v. 1, n. 1, jan. 2003.

\_\_\_\_\_. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Estudos jurídicos, políticos e sociais em homenagem a Gláucio Veiga**. Disponível em: <[http://biblioteca2.senado.gov.br:8991/F/U6Y2FM8N5CAVCUMSV1MI7553UTY87CDB6PUX387P79J5SYKYKB-09751?func=full-set-set&set\\_number=000475&set\\_entry=000001&format=999](http://biblioteca2.senado.gov.br:8991/F/U6Y2FM8N5CAVCUMSV1MI7553UTY87CDB6PUX387P79J5SYKYKB-09751?func=full-set-set&set_number=000475&set_entry=000001&format=999)> Acesso em: 01.10.2018

BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento tributário e Autonomia Privada**. Série Doutrina Tributária. São Paulo: Quartier Latin, v. XV, 2015, p. 177.

CALIENDO, Paulo. Breves notas do art. 116, parágrafo único, do CTN. **Interesse Público**. Belo Horizonte, v. 9, n. 42, mar. 2007.

CARVALHO, João Rafael Lavandeira Gândara de. **Forma e substância no direito tributário: legalidade, capacidade contributiva e planejamento fiscal**. São Paulo: Almedina, 2016.

CARVALHO, Orlando Alves Pereira. **Negócio jurídico indirecto** (Teoria Geral). 1952.

COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, parte geral, 3.ed. (ver). v. 1, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 224 p.

\_\_\_\_\_. Limites atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 279-304.

COSTA, Judith Martins. **A Boa-Fé no Direito Privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015.

\_\_\_\_\_. O trust na perspectiva do Direito brasileiro. **Revista do Direito Civil**. v. 12, n. 4, 2017, p. 165-202.

CUNHA DE SÁ, Fernando Augusto. **Abuso do Direito**. Coimbra: Almedina, 2005.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil anotado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: LAEL, 1971.

FERRARA, Francisco. **A simulação dos negócios jurídicos**. Campinas: Red. Livros, 1999.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Da competência tributária para desconsiderar atos e negócios declarados. **Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT**. v. 12, n. 71, p. 21-37, set./out. 2014.

\_\_\_\_\_. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. **Revista de direito tributário**. v. 5, n. 17/18, p. 51-56, jul./dez. 1981.

\_\_\_\_\_. Simulação e negócio jurídico indireto no Direito Tributário e a luz do novo Código Civil. **Revista Fórum de Direito Tributário**. ano 8, n. 48, nov./dez., 2010, p. 9-25.

FLUME, Werner. **El negocio jurídico**. José María Miquel, González y Esther Gómez Calle, (traducción). 4. ed. Madrid: Fundación Cultural del Notariado, 1998.

FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_; SIMM, Camila Beatriz. Direito Tributário, Complexidade e Análise Econômica do Direito. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria**. Disponível em:

<<https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/19726>>. Acesso em: 11 out. 2018.

\_\_\_\_\_. Normas gerais, conceito de tributo e espécies tributárias: do formalismo do CTN ao desenvolvimento da Constituição. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. ROSENBLATT, Paulo (orgs.). **Direito tributário: comemoração dos 50 anos do Código**

**tributário nacional: estudos em homenagem a Souto Maior Borges.** Recife: Nossa livraria, 2016, p. 45-62.

\_\_\_\_\_. Planejamento tributário e norma antielisiva no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Malheiros, 2016, p. 67-92.

FROMMEL, Stefan N. L'abus de droit en droit fiscal britannique. **Revue internationale de droit compare.** v. 43, n. 3, p. 585-625, jui./sep. 1991.

GARCEZ, Martinho. **Nullidades dos actos juridicos.** 2. ed. Rio de Janeiro: J. Ribeiro dos Santos, 1910-1912.

GARCÍA NOVOA, César. **La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria.** Madrid: Marcial Pons, 2004.

GIORGETTI, Armando. **La evasión tributaria.** Prof. Antonio Scarano (traducción directa de la segunda edición italiana). Buenos Aires: Depalma, 1967.

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

\_\_\_\_\_. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (coords). **Solidariedade Social e Tributação.** São Paulo: Dialética, 2005. p. 168- 189.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da "fraude à Lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único do CNT. **Revista Dialética de Direito Tributário.** n. 68, p. 101-123, maio 2001.

\_\_\_\_\_. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (coords.). **Solidariedade Social e Tributação.** São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar.** Silvina Álvarez Medina (trad.). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.

\_\_\_\_\_. **Das fontes às Normas.** Edson Bini (trad.) São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. A simulação do direito tributário. **Revista dialética de direito tributário.** n. 233, p. 107-119, fev. 2015.

\_\_\_\_\_. Do negócio indireto no direito tributário. **Revista dialética de direito tributário.** n. 190, p. 61-66, jul. 2011.

HOLANDA, Sergio Buarque de. **Raízes do Brasil.** 27. ed., São Paulo: Companhia das Letras, 2015.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário da Língua Portuguesa.** Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Competência Tributária Regulamentar. Dissertação no Pós-Graduação em Direito Tributário, Econômico e Financeiro. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2017.



LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre liberdade, legalidade e solidariedade**. 2017. Tese (Doutorado), Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade de São Paulo-USP, 2017.

\_\_\_\_\_. Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais. **Direito Tributário Atual**. São Paulo, v. 34, p. 303-325, 2015.

LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro, Elsevier, 2013.

MacCORMICK, Neil. **Rhetoric and the Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning**. Oxford: Oxford University Press, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. A Norma antielisão e o Princípio da Legalidade – análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 105-116.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Auto de infração objetivando desconsiderar planejamento tributário realizado com pleno respeito às leis tributárias e comerciais, lavrado antes da LC 104/2001: ilegalidade e inconstitucionalidade do procedimento fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v. 9, n. 38, p. 205-223, maio/jun. 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento tributário e Lei Complementar 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 161-179.

MIRANDA, Pontes de. **Validade, nulidade, anulabilidade**. Marcos Bernardes de Mello e Marcos Ehrhardt Jr.(atual.). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. (coleção tratado de direito privado: parte geral; 4).

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal – Limites ao Planejamento Tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**. Belo Horizonte, v. 21, mar./abr. 2003, pp. 11-17.

NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. **Revista tributária e de finanças públicas**. v. 17, n. 88, p. 269-307, set./out. 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa, 1919-2003. A imposição e a consideração econômica. **Revista dos tribunais**. São Paulo, v. 73, n. 581, p. 35-43, mar. 1984.

\_\_\_\_\_. Miguel Reale e o direito tributário. **Revista de direito mercantil, industrial, económico e financeiro**. nova série, v. 29, n. 80, p. 5-14, out./dez. 1990.

\_\_\_\_\_. Poder tributário, conceito de direito tributário, autonomia, relações com outros ramos do direito. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, 1962.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A indissolúvel relação entre o Código civil e o direito tributário. **Direito tributário: estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 600-613.

\_\_\_\_\_. A simulação no Código tributário nacional e na prática. **Revista direito tributário atual**. n. 27, p. 561-579 2012.

\_\_\_\_\_. **Norma Geral Antielusão, Direito Tributário Atual**. v. 25, São Paulo: Dialética, 2011, p. 132-146.

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielusão e norma antievasão**, Curso de direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 393-471.

\_\_\_\_\_. Planejamento tributário nos tempos atuais. **Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT**. Belo Horizonte, v. 11, n. 66, p. 123-133, nov./dez. 2013.

\_\_\_\_\_. Reflexões sobre a Vontade, a Intenção e o Motivo (Objeto e Causa) no Mundo Jurídico. In: PARISI, Fernanda Drummond. et. al. (coord.). **Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antônio Carrazza**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, v. 3, p. 139-166.

\_\_\_\_\_. Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código tributário nacional. **Revista dialética de direito tributário**. n. 76, p. 81-101, jan. 2002.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 24. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011.

RIPERT, Georges, 1880-1958. Tratado de derecho civil: segun el tratado de Planiol. Jean Boulanger [traducción de Delia Garcia Daireaux]. Buenos Aires: La Ley, 1963-1965. 11 v. em 12.

ROCHA, Sergio André. O que é Formalismo Tributário? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 227, agosto/2014.

ROSEMBUJ, Tulio. El Fraude de Ley y el abuso de las formas em el derecho tributario. Monografias Jurídicas. Madrid: Marcial Pons, 1994.

RUBINO, Domenico. El negocio juridico indirecto. L. Rodriguez-Arias (traducción). **Revista de Derecho Privado**, Madrid, 1953.

SCHAUER, Frederick. Formalism. **Yale Law Journal**. v. 97, n. 4, 1988.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

\_\_\_\_\_. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. O REFIS e a Desjudicialização do Planejamento Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 232, jan./2015, p. 103-115.

\_\_\_\_\_. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire. et. al. (org.). **Garantias dos contribuintes no Sistema Tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 371-438.

\_\_\_\_\_. Tributação e liberdade. In: FRANÇA, Vladimir; ELALI, André; BONIFÁCIO, Artur. (coord.). **Novas Tendências do Direito Constitucional – Em Homenagem ao Professor Paulo Lopo Saraiva**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 471-501.

\_\_\_\_\_. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – simulação – abuso de forma – interpretação econômica – negócio jurídico indireto – norma antielisiva. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. (coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 287-300.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil: volume único**. 5. ed. (rev., atual. e ampl.), São Paulo: Método, 2015.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributario (Steuerrecht)*. Luiz Dória Furquim (trad. 18 edição alemã?). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, v. 1, 2008.

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

TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. **Revista Fórum de Direito Tributário**. v. 1, n. 1, p. 90-123, jan./fev. 2003.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.

VETSCH, Jakob. **Die umgehung des gesetzes in fraudem legis agere: theorie, rechtsprechung und gesetzgebung, ein beitrage zur allgemein rechtslehre**. Von Jacob Vetsch. Zuerich O. Fussli, 1917.

XAVIER, Alberto P. A evasão fiscal legítima – o negócio jurídico indireto em Direito Fiscal. **Revista de Direito Público**. São Paulo, n. 23, p. 236-253, jan./mar., 1973.

\_\_\_\_\_. Liberdade fiscal, simulação e fraude no direito tributário brasileiro. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 11-12, p. 284-313, jan.-jun., 1980.