

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.

## 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>25</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>25</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>26</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>26</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.