

ANÁLISE DA APLICAÇÃO DA TEORIA DO SUBSTANCE OVER FORM AOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL

Leonardo Freitas de Moraes e Castro

1. Introdução

O planejamento tributário, assim entendido o direito de o contribuinte organizar seus negócios e atividades da forma menos onerosa fiscalmente é, de forma indubitável, um direito fundamental do contribuinte. Na Alemanha chega-se a falar em *Dummensteuer* (“imposto dos ignorantes ou dos tolos”),¹ uma vez que somente pagam impostos os “ignorantes” ou “tolos” que, desprovidos de uma assessoria fiscal adequada, não são capazes de descobrir, dentro do que TIPKE² chama de “Direito Tributário-Caos”, a forma fiscalmente menos onerosa de suas atividades.

A partir do final da 1ª Guerra Mundial, o Direito Tributário passou por um processo de evolução do pensamento jurídico em relação às liberdades tributárias e o direito arrecadatório do Estado, que repercutiu diretamente nos limites do planejamento tributário até os dias de hoje.

Essa alteração de entendimento anteriormente formalista para uma interpretação da economia de tributos à luz da solidariedade social, justiça fiscal e dever de contribuir com o Estado, foi acompanhada por uma mudança na visão da relação Fisco-contribuinte, antes

1. Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. “Apresentação” em YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos – planejamento tributário: limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei*. São Paulo: Lex, 2005, p. 7.

2. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*, vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 165.

marcada pela disputa odiosa (*odisitas*) e atualmente tendendo para uma relação de mútua cooperação entre as partes.³

A partir de então, diversos países passaram a adotar as mais diversas teorias, testes, doutrinas e princípios no que se refere à forma de limitação e distinção entre o planejamento tributário lícito (elisão fiscal) e o planejamento tributário abusivo (elusão fiscal). Estes critérios, seja ele abuso de forma, abuso de direito, fraude à lei, simulação, negócio jurídico indireto, *business purpose* (propósito negocial) e *substance over form* (prevalência da substância sobre a forma), varia de acordo com a tradição histórica, política e jurídica (*civil law* ou *common law*) de cada Estado.

O presente estudo visa, precisamente, analisar a teoria (ou princípio para alguns)⁴ utilizada nos países de tradição de *common law* chamado de *substance over form*, criada pelo precedente jurisprudencial *Gregory vs. Helvering* nos Estados Unidos, sobre a validade de certo planejamento tributário, à luz do ordenamento e sistema jurídico brasileiro.

Assim, examinaremos se há a possibilidade de esta teoria, tipicamente de origem anglo-americana, ser *tropicalizada* no Brasil, ou seja, ser “importada” e aplicada em nosso sistema jurídico, claramente de origem romano-germânico, para embasar a requalificação, pelas autoridades administrativas, das estruturas adotadas pelos contribuintes brasileiros, para fins fiscais.

No atual cenário nacional e internacional, entendemos que é imprescindível uma análise e reflexão cuidadosa dos limites do planejamento tributário para que, de um lado, não se retorne ao formalismo excessivo marcado pela liberdade ampla e plena do contribuinte, mas

3. CAMPOS, Diogo Leite de. *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 78-9.

4. É recorrente no Direito comparado o uso das expressões “teoria”, “doutrina”, “princípio”, “teste” ou “abordagem” para se referir ao *substance over form*. No presente trabalho, para fins didáticos, adotaremos todas estas expressões como sinônimas. Contudo, pessoalmente, preferimos a expressão “teoria”, apesar de reconhecermos que, no idioma inglês, é mais comum o uso do termo “doutrina”, referindo-se a *substance over form doctrine* (nesse sentido vide STRENG, Yoder. IFA. *Cahiers de droit fiscal international*. Oslo Congress. Vol. LXXXVIIa. *Form and substance in tax law*. The Hague: Kluwer Law International, 2002. p. 608).

que, de outro lado, não se consagre o atual “*Macartismo elisivo*”⁵ que se pretende implementar por parte das Fazendas Públicas, transformando a legítima economia de tributos, no Brasil, em uma verdadeira “caça às bruxas”, que implica em clara violação direitos fundamentais do contribuinte, bem como de princípios e valores basilares e inerentes ao Estado Democrático de Direito.

2. A Doutrina do *Substance Over Form* do Direito Norteamericano

A origem da doutrina da prevalência da substância sobre a forma (*substance over form*) remonta a filosofia, notadamente a Aristóteles, e diz respeito à substância de uma coisa em contraste com os acidentes que podem proceder à sua predicação, numa distinção entre forma e substância que provém do diálogo crítico entre Platão e Aristóteles.⁶

Contudo, a jurisprudência anglo-americana baseou-se mais na concepção delineada por Locke, na qual as coisas possuem um substrato, e esse substrato em comum que seria a substância, sem a qual as coisas não poderiam existir no mundo (*sine re substante*). Transpondo para o campo jurídico, a substância seria o portador dos acidentes, e

5. O neologismo por nós aqui criado se baseia no fenômeno conhecido como “Macartismo” (em inglês *McCarthyism*), que é o termo que descreve um período de intensa patrulha anticomunista, perseguição política e desrespeito aos direitos civis nos Estados Unidos que durou do fim da década de 1940 até meados da década de 1950. Foi uma época em que o medo do Comunismo e da sua influência em instituições estadunidenses tornou-se exacerbado, juntamente ao medo de ações de espionagem promovidas pela União Soviética. Originalmente, o termo foi cunhado para criticar as ações do senador estadunidense Joseph McCarthy. O Macartismo realizou o que alguns denominaram “caça às bruxas” na área cultural, atingindo atores, diretores e roteiristas que, durante a guerra, manifestaram-se a favor da aliança com a União Soviética e, depois, a favor de medidas para garantir a paz e evitar nova guerra. (<http://pt.wikipedia.org/wiki/Macartismo> acesso em 16.06.09)

6. Conforme sustenta SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planejamento fiscal – substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 70.

os acidentes são as múltiplas formas ou vias que podem ser utilizadas para se obter certo efeito jurídico desejável.⁷

Nos países de *common law* os juízes podem ir além da mera forma adotada em determinado contrato para procurar uma relação de equivalência entre contratos de diversas formas e, assim, tratar de modo igual aquilo que era igual, não na sua forma - adotada com a intenção de obter determinada vantagem ilegítima – mas na sua essência ou substância, evitando que os contratantes contornassem determinada consequência jurídica.

Na opinião de Sanches,⁸ quando a jurisprudência anglo-americana utiliza a preponderância da substância sobre a forma estamos diante de um problema de interpretação, tal como quando fazemos uma oposição entre regras e *standards* ou entre *textualism* e *purposivism*. Para o autor, a doutrina ou o princípio do *substance over form* nada mais é do que a interpretação teleológica do negócio jurídico, buscando a substância, e não a mera formalização ou exteriorização desse negócio.

No direito tributário norte-americano o *substance over form* consiste, resumidamente, em afastar as formas jurídicas quando estas não correspondem à substância do negócio praticado, por meio do *business purpose test*, por ser defeso ao contribuinte valer-se de estruturas formais abusivas para reduzir a carga fiscal incidente sobre suas operações.⁹

3. O Precedente Norte-americano: *Gregory vs. Helvering*

O precedente norte-americano que tratou do *substance over form* no direito tributário e que originou tal teoria foi o caso *Gregory vs. Helvering*,¹⁰ de 1935. Este caso versava sobre uma operação de rees-

7. Idem, p. 70-1.

8. Idem, p. 73.

9. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003, p. 253.

10. *Gregory VS. Helvering – Commissioner of Internal Revenue. (293, U.S. 465 – Argued Dec. 4, 5, 1934. Decided Jan. 7, 1935)*

truturação empresarial que tinha como único objetivo a redução do imposto de renda da pessoa física.

O contribuinte, Sra. Evelyn F. Gregory, possuía todas as ações da sociedade A, que, por sua vez, possuía todas as ações da sociedade B, que a Sra. Gregory visava adquirir diretamente. Para que não incorresse no imposto de renda de pessoa física, incidente sobre o pagamento de dividendos pela sociedade A, a Sra. Gregory constituiu uma terceira sociedade C, à qual transferiu, por meio da sociedade A, todas as ações de B, em troca do *stock* patrimonial de C. Após seis dias da constituição da sociedade C, a Sra. Gregory liquidou (extinguiu) a sociedade C e, na apuração dos haveres, a Sra. Gregory recebeu as ações de B, justificando seu aumento patrimonial como proveniente de uma reorganização societária seguida de liquidação, que era livre de impostos.

A entrega das ações de C não originaria qualquer tipo de rendimento tributável para a Sra. Gregory, pois de acordo com as normas vigente à época, não havia tributação da renda, nos casos em que houvesse um “plano de reorganização” societária. Contudo, o Agente Fiscal competente (*Comissioner of Internal Revenue*), chamado Sr. Helvering, entendeu que a criação da sociedade C não tinha qualquer substância e, portanto, deveria ser ignorada, considerando-se a distribuição das ações de B à Sra. Gregory como distribuição de dividendos, diretamente recebidos por meio da sociedade A e, assim, tributável.

Na oportunidade, a *Supreme Court* norte-americana reconheceu o legítimo direito dos contribuintes à economia de tributos de escolher o melhor modelo para incorrer na menor carga tributária possível para atender seus interesses, haja vista não existir nenhum dever do contribuinte de escolher o caminho mais oneroso fiscalmente para seus negócios.

Contudo, a Suprema Corte Norte-americana instituiu, neste *leading case*, a regra do *business purpose test*, diferenciando a estruturação de negócios com objetivo ou propósito negocial daquela que não possui esta finalidade. A partir de então, nascia a regra de que uma

operação, para ser fiscalmente legítima, deveria ser embasada por um motivo negocial, e não apenas pela simples intenção de reduzir ou anular a carga tributária.

Após tal decisão, não apenas as operações consideradas simuladas (*sham transactions*), mas também as operações desprovidas de um fim negocial válido (*serious purpose*), passaram a ser sujeitas à desconsideração para fins fiscais nos EUA, no que Tórreres¹¹ menciona se tratar de um controle sobre a “causa” do ato ou do negócio jurídico.¹²

Contudo, alguns autores¹³ apontam que, por trás da decisão *Gregory vs. Helvering*, há uma decisão anterior do juiz Learned Hand,¹⁴ que orientou os princípios aplicáveis ao precedente em comento, no caso *Royal Typewriter*,¹⁵ que visava proteger os direitos de patente já registrada materialmente, mas que vinha a ser registradas novamente sob outra forma, no que se conheceu como a “doutrina dos equivalentes”.¹⁶

Pode-se afirmar que o princípio da prevalência da substância sobre a forma é um modo de não levar em consideração a forma legal da operação, passando-se para a investigação do conteúdo dos atos e negócios praticados evitando, assim, a simulação (*sham*). Neste sentido, chama a atenção o fato de que, para muitos autores, o caso *Gregory vs. Helvering* foi sempre considerado um precedente típico de simulação no direito tributário.¹⁷

No direito tributário norte-americano pode-se notar que a doutrina do *substance over form* é mesclada com o *business purpose test*. Isto decorre, em grande parte, do fato de que ambos os requisitos para

11. TÓRRES, Heleno Taveira. *op.cit.*, p. 249.

12. Segue no original trecho da decisão: “*To hold otherwise would be to exalt artifice above reality and to deprive the statutory provision in question of all serious purposes*” (TÓRRES, Heleno Taveira. *op.cit.*, p. 249).

13. *Idem*.

14. O referido juiz foi extremamente importante para a jurisprudência dos EUA. Para um estudo mais aprofundado sobre seu papel nos tribunais norte-americanos vide GUNTHER, G. *Learned Hand: the man and the judge*.

15. *Royal Typewriter Co vs. Remington Rand Inc.*, 168 F.2d 691, 2nd Cir., 1948.

16. SANCHES, J. L. Saldanha. *op.cit.*, p. 75.

17. Cf TÓRRES, Heleno Taveira. *op.cit.*, p. 249.

considerar um planejamento tributário como ineficaz sobre a ótica fiscal nasceram do mesmo *leading case*, ou seja, de caso *Gregory vs. Helvering*. Essa mescla pode ser inclusive observada no *Regulation S1. 355-2* dos EUA.¹⁸

Como se verifica da análise do precedente em comento, o conceito de substância, em oposição à forma, tornou-se uma característica do discurso argumentativo dos tribunais norte-americanos, que o transformaram em um conceito operacional servindo para a solução de diversos conflitos jurídicos. Este princípio ganhou especial destaque e aplicabilidade para combater as situações em que a forma dos negócios jurídicos servia para uma redução indevida ou abusiva da carga fiscal.

Todavia, tal doutrina da prevalência da substância sobre a forma recebeu duras críticas de Isenberg,¹⁹ que critica a dicotomia “forma-substância” na interpretação da legislação, sob o argumento de que a substância somente pode ser derivada de formas criadas pela própria lei. Neste sentido, a lei substância é forma e algo a mais, sob a ótica liberal.

A crítica que pode ser feita para a adoção do *substance over form* nos países que adotam o *civil law* é a impossibilidade de sua autoaplicação nestes sistemas. Conforme aduz Sanches “aquilo que parece mais criticável para um jurista continental - a limitação de um direito do contribuinte com base unicamente num princípio mal definido e contido apenas na decisão judicial e no precedente – surge como um método para alguns vantajoso no direito anglo-americano, na medida em que a consagração deste princípio num *statute*, a sua transposição para o texto escrito de uma norma geral e abstrata, poderia contribuir para a rigidificação do princípio, que assim vive somente

18. No original: “A transaction has a corporate business purpose if it is motivated, in whole or substantial part, by one or more corporate business purposes. A corporate business purpose is a real and substantial non federal tax purpose that pertains to the business of the distributing corporation, the controlled corporation, or the affiliated group to which the distributing corporation belongs”. In TÔRRES, Heleno Taveira. *op.cit.*, p. 249.

19. ISENBERGH, Joseph. Musings on form and substance in taxation, p. 472, apud ROLLIM, *op.cit.*, p. 162.

nas decisões judiciais com a sua ligação estreita à resolução e o julgamento de casos concretos”.²⁰

A decisão da Suprema Corte norte-americana no *leading case* em comento consagrou, ainda, o entendimento de que se deve analisar a questão somente da interpretação da lei, dando-se “prevalência ao critério da vontade do legislador no sentido de compreender a operação de reestruturação societária nela prevista com conteúdo realmente econômico, com objetivos negociais”.²¹

4. A Doutrina do *Substance Over Form* na Inglaterra

A doutrina do *substance over form* também recebeu tratamento na Inglaterra. Contudo, ao contrário do que ocorreu nos EUA, assumiu uma feição mais estrita, não tão abrangente como ocorreu no direito norte-americano.

Como bem aponta Tôrres,²² até o final dos anos 80 inexistia cláusula geral antielusiva na Inglaterra, prevalecendo a opção do legislador em adotar as chamadas “normas específicas de correção”. De acordo com tais normas, o ordenamento jurídico tributário deveria respeitar o direito dos contribuintes à escolha da modalidade comercial menos onerosa em termos fiscais, uma vez que a colmatação das lacunas e dos espaços de escolha em que não se desejava tributar era uma escolha do legislador, e não da administração pública ou do juiz. Caso assim não fosse, estaríamos diante da discricionariedade e da arbitrariedade de forma que, na elusão (*tax avoidance*) é a legislação que determina a licitude da conduta. Desta forma, mantinha-se o respeito à certeza da lei, exceção feita apenas nos casos de simulação (absoluta ou relativa).

A primeira vez que a corte britânica aplicou tal princípio em um caso concreto tributário foi no célebre caso *Commissioners of Inland Revenue vs. Duke of Westminster*, de 1935, em que se decidiu por um

20. SANCHES, J. L. Saldanha. *op. cit.*, p. 76.

21. ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 145.

22. TÔRRES, Heleno Taveira. *op. cit.*, p. 253.

efeito fiscal diferente do que resultaria de meras considerações de forma, por força da aplicação do princípio da equidade que, por sua vez, constitui uma interpretação que supera a interpretação meramente literal da norma.

No caso ora em comento, o Duque de Westminster resolveu substituir o salário de seu jardineiro por uma remuneração contratualmente prevista, visando transformar os pagamentos feitos a seu empregado em valores objeto de serviços já prestados e estipulados por certo período de tempo (durante sete anos ou até a data na qual ele pertencesse à administração da casa do Duque), ao invés de pagar-lhe sob a forma de salário periódico. Nos termos do referido contrato, o jardineiro não poderia reclamar nenhum salário.

Na decisão, o juiz, Lorde Tomlin, citou diversos precedentes²³ para ressaltar que a substância de um contrato deve ser analisada, e não as suas simples palavras (forma). Deve-se atentar para a função dos direitos e obrigações das partes que surgem do contrato, e “se deve penetrar a forma e olhar para a substância”²⁴ dos atos jurídicos praticados. Portanto, para determinar essa substância deve-se analisar o efeito jurídico do acordo que as partes celebraram, e não sua vestimenta ou roupagem jurídica. Destarte, buscava-se evitar, na interpretação baseada na substância, qualquer margem aos “incertos e tortuosos laços do arbítrio”, que devem ser substituídos pelo “áureo e reto marco da batuta do direito”²⁵

Assim, pela premissa de que “*equity looks to the essence of the transaction*” isto é, a equidade analisa a essência da operação para que seja aplicada ao caso concreto, no caso *Westminster* a substância dos pagamentos feitos pelo Duque aos seus empregados era a de pagamentos de trabalho, ou seja, salário.

Todavia, no caso *Duke of Westminster* o próprio Lord Tomlin demonstrou que a doutrina pela qual a Corte pode ignorar a situa-

23. Como, por exemplo, *Helby vs. Matthews*, 1895, A.C. 171 at p. 475, e *Re Hinckes Darkwood vs. Hinckes*, 1921, 1 ch., 475 at p. 489.

24. *Idem*, p. 145.

25. ROLIM, João Dácio. *op.cit.*, p. 145.

ção legal de determinado negócio ou ato jurídico praticado pelo contribuinte, baseando-se na prevalência da substância sobre a forma, não passaria de um mal-entendido semântico (*a misunderstanding of language*), por configurar a prevalência da discricionariedade sobre a certeza e a segurança jurídica da lei. Segundo ele, “todo homem tem direito à organização de negócios de modo a garantir para si a via menos onerosa”.²⁶

De toda a forma, resta demonstrado que a teoria ou o princípio do *substance over form* como conteúdo econômico para determinar a natureza real do ato ou negócio jurídico na Inglaterra surgiu de forma distinta daquela nos EUA. A diferença básica é a de que, na Inglaterra, o efeito jurídico, isto é, os deveres e direitos dos sujeitos da relação jurídica instaurada, não pode ser afastado para não dar margem a uma discricionariedade ou arbitrariedade contrária à segurança jurídica na esfera tributária.

Ao optar pelas “normas específicas de correção”, o ordenamento inglês afastou-se da teoria norte-americana de prevalência da substância sobre a forma na esfera fiscal, orientada pela teoria ou teste do propósito ou intenção negocial para definir a legitimidade ou a necessidade de desconsideração, para fins fiscais, do negócio jurídico praticado. Na Inglaterra, portanto, evidenciou-se que “o sujeito não é tributado por dedução ou por analogia, mas somente em função das palavras claras de uma lei aplicável aos fatos e circunstâncias do seu caso”.²⁷

A partir da constatação de lacunas (*loopholes*) não abrangidas pelas regras (*statutes*) do Direito inglês, a Corte (*House of Lords*) iniciou uma alteração de entendimento visando combater a elusão fiscal. Essa mudança na orientação jurisprudencial inglesa se deu com o precedente *W. T. Ramsay vs. Inland Revenue Commissioners*,²⁸ de 1981. Neste julgado foi criada a teoria do *step-stone transaction*²⁹ ou

26. TÓRRES, Heleno Taveira. *op.cit.*, p. 254.

27. Cf. ROLIM, João Dácio. *op.cit.*, p. 145.

28. *House of Lords. 1981, 449 2 W.L.R. Jan. 26,27,28,29; Feb. 2, 3, 4; March 12.*

29. TÓRRES, Heleno Taveira. *op.cit.*, p. 254.

step transactions doctrine.³⁰ De acordo com tal doutrina, nos casos em que uma série de operações permite a economia de tributos, que não seria alcançada se não fossem tais operações consideradas em seu conjunto, isto é, como um todo e não separadamente, caberia uma requalificação precisa de tal estruturação, por parte da Corte, ainda que os atos tenham estabelecidos obrigações verdadeiras.

Especificamente no caso *Ramsay* o Lorde Wilberforce, em seu julgamento, fez uma distinção entre a prevalência da substância sobre a forma – que era rejeitada na Inglaterra – e a qualificação jurídica de atos e transações preordenadas entre si e em série, como parte de um todo, para ser assim considerada fiscalmente.

Pode-se observar, destarte, que o princípio da prevalência da substância sobre a forma se assemelha com o princípio inglês do *step transactions doctrine*, que consiste em considerar a operação realizada por etapas ou a teoria das operações fracionadas, na qual os juízes britânicos distinguem os passos ou etapas (*steps*) ligados entre si, interligados no plano econômico ou relevantes para o resultado final, para verificar a ausência de um propósito negocial. Assim, avalia-se unitariamente os procedimentos considerados elusivos, para fins fiscais.

Contudo, na *step transaction doctrine* não se trata, como bem salienta ROLIM,³¹ de se desconsiderar a forma individual de cada uma delas (que são consideradas verdadeiras) para verificar sua substância individual. Da mesma forma, na Inglaterra o Judiciário não poderia ir além das formas mediante uma suposição de substância. Trata-se, na realidade, da consideração adequada de cada ato individualmente, sob a ótica formal, mas aplicando os efeitos fiscais ao todo contexto aos qual cada etapa pertence.

Podemos afirmar que a jurisprudência inglesa rejeitou expressamente, a doutrina da prevalência da substância sobre a forma no caso “Duke of Westminster”, e adotou uma doutrina distinta da *substance over form* no caso “Ramsay”, em que qualificou juridicamente situ-

30. ROLIM, João Dácio. *op.cit.*, p. 176.

31. ROLIM, João Dácio. *op.cit.*, p. 183-4.

ações em que há uma séria preordenada de transações como parte integrante de um escopo global.

5. Análise da Possibilidade de Aplicação do *Substance Over Form* no Direito Tributário Brasileiro

É de suma relevância mencionar que a interpretação das leis pelo jurista da *common law* é completamente diferente daquela praticada em países de tradição jurídica romano-germânica (*civil law*). Isto porque, os juízes da *common law* veem as leis como regras específicas de direitos nos estreitos limites de seus termos, jamais além. Assim, todo o embasamento para a construção das normas, que não estiver na letra da lei, deve ser retirado da *common law*, porque é por ela regido.

De acordo com Burnham,³² o Poder Judiciário norte-americano tem basicamente duas maneiras de interpretar as leis de forma distinta da dos países de *civil law*. A primeira reside na assertiva de que os códigos não são considerados como portadores dos princípios basilares dos quais decorrem as regras específicas. Isto porque os princípios gerais existem na *common law*, e não nas leis emanadas pelo Parlamento.

A segunda é de que não se utiliza o raciocínio analógico a partir do qual uma lei é aplicada a situações que não estejam além de seus termos literais, ou seja, a previsão específica na lei de algumas hipóteses ou fatos, implicitamente, exclui os demais.

Para o próprio professor Burnham³³ esta ironia de se aplicar analogicamente os precedentes judiciais, mas não as leis, deve-se a razões históricas explicadas pela hostilidade do povo inglês com relação ao Parlamento. Como aponta Rolim, o sistema jurídico da *common law* se formou, primeiro e rapidamente, como um repositório de amplos e compreensivos princípios, não havendo necessidade da intervenção

32. BURNHAM, William. Introduction to the law and legal system of the United States. p. 47-8 apud ROLIM, João Dácio. *op.cit.*, p. 167.

33. *op.cit.*, p. 48-9. Idem.

do legislador, na maioria das vezes, que se limitava a emanar leis específicas (regras), e não princípios. Muito embora, nos dias de hoje, não haja mais a hostilidade histórica dos ingleses em relação ao Parlamento, o conceito básico da *common law* permaneceu.

Ademais, o método da interpretação adotado na *common law*, qual seja, de que os termos da lei devem ser compreendidos em seu sentido ordinário ou comum, a menos que o resultado seja absurdo, ou na ausência de uma intenção clara e expressa do legislador em sentido contrário, culmina por fornecer primazia à intenção histórica do legislador. A partir desse raciocínio, os precedentes judiciais da *common law*, sobretudo os norte-americanos, utilizam outras fontes para a interpretação das leis, tais como relatórios de comissões legislativas, comentários de legisladores na redação dos projetos de leis e observações dos autores de emendas aprovadas.

Neste sentido, como apontado por Bittker,³⁴ a própria regra da substância sobre a forma tem servido no discurso de advogados e juízes³⁵ em matéria tributária como uma máxima da interpretação das leis, sendo considerada uma técnica para o esforço de raciocinar.

Todavia, como aponta Rolim,³⁶ as doutrinas da prevalência da substância sobre a forma e do *business purpose*, criadas a partir do precedente *Gregory vs. Helvering*, não devem ser vivenciadas pelo jurista da *civil law* como aplicação análoga da lei lacunosa. Isto porque, existindo lacuna no *civil law*, não poderá haver criação de tributo por força de interpretação judicial.

No Brasil, admitir tal possibilidade é violar os princípios constitucionais da legalidade, tipicidade, capacidade contributiva, bem como violar a disposição do CTN que veda o emprego de analogia para cobrar tributo não previsto em lei.

Outrossim, em virtude da distinção dos sistemas jurídicos da *Common Law* e do *Civil Law*, razão pela qual é absurdo admitir-se,

34. Cf. ISENBERGH, Joseph. Musings on form and substance in taxation, p. 481-2 apud ROLIM, João Dácio. *op.cit.*, p. 169.

35. *Supreme Court. United States vs. American Trucking Ass'n.* 30 US 534, 543 (1945).

36. *Idem*, p. 174.

no direito brasileiro, que um precedente do direito alienígena faça as vezes de uma norma de direito positivo em nosso ordenamento. Ademais, nem mesmo os tribunais de justiça constitucional norte-americanos se encontram vinculados pelos seus próprios precedentes, sendo-lhes permitido *'ouerrule'*, isto é, modificar uma orientação jurisprudencial prévia, decidindo em sentido contrário, incluindo as suas próprias decisões.³⁷

Como se verifica da análise dos precedentes nos países de *common law*, principalmente nos EUA e na Inglaterra, os princípios gerais antielusivos (explícitos ou implícitos) receberam um tratamento e uma atenção especial em tais países. E isto se deve a uma razão simples: na tradição de *common law* os princípios da legalidade e da tipicidade não possuem o mesmo peso e não carregam os mesmos valores que nos países de tradição romanística. Ao contrário do que ocorre no Brasil, de tradição arraigada no *civil law*, os órgãos jurisdicionais na *common law* são dotados de amplos poderes, inclusive para disciplinar situações não contempladas em regras ou em decisões anteriores.³⁸

6. Figuras semelhantes ao *Substance Over Form* utilizadas no Direito Tributário Brasileiro

Na medida em que não há uma regra específica da doutrina do *substance over form* positivada no ordenamento jurídico brasileiro, convém analisarmos se, as figuras e institutos atualmente utilizados na jurisprudência administrativa fiscal nacional poderiam ser considerados substitutos ou assemelhados de tal doutrina da *common law*.

Neste ponto, verificaremos se estas figuras supostamente semelhantes poderiam ser aplicadas para desconsiderar e requalificar, para

37. QUEIROZ, Cristina. *Interpretação Constitucional e Poder Judicial: sobre a epistemologia da construção constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. p. 214.

38. TÓRRES, Heleno Taveira. *op.cit.*, p. 252.

efeitos fiscais, os planejamentos tributários realizados pelos contribuintes no Brasil.

6.1 Abuso de Direito (França)

O abuso de direito é uma figura tipicamente de direito privado, com origem no Direito Civil. Decorre da constatação de que o exercício de um direito subjetivo não é absoluto e ilimitado, mas ao contrário, coincide com o respeito e observância de outros direitos, de esfera alheia, sendo esses seus limites. Desta forma, se por meio do exercício de um direito alguém objetiva exclusivamente prejudicar outrem, sem qualquer benefício próprio, este sujeito está incorrendo em abuso do seu direito, e tal ato é considerado ilícito, nos termos do art. 187 do Código Civil.

No que tange ao Direito Tributário o abuso de direito seria caracterizado quando o contribuinte utilizasse determinada estrutura única e exclusivamente para economizar tributos, ou seja, somente para reduzir a carga fiscal incidente em tal operação ou negócio. O direito lesado seria o da coletividade, que sofreria dano em não receber o *quantum* devido que receberia no caso de tal estrutura não ter sido implementada.³⁹ Esta teoria teve origem no direito francês, como aponta Tôrres.⁴⁰

De acordo com Greco⁴¹ “a auto-organização com a finalidade exclusiva de pagar menos imposto configura abuso de direito”. Segundo o autor, quando o Fisco provar que a operação praticada pelo contribuinte teve como “única razão” a economia de tributos, pode ele, “sem que isto implique em decretação da ilicitude da operação, recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito fiscal, tratando a situação

39. BIANCO, João Francisco. Planejamento tributário: estudo de casos e exame crítico da jurisprudência. In *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. YAMASHITA, Douglas (coord.). São Paulo: Lex, 2007, p. 189.

40. TÔRRES, Heleno Taveira. *op.cit.*, p. 249 e ss.

41. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 136.

concreta como se ela, para fins fiscais, não tivesse existido”. Discordamos do referendado autor.

Isto porque, como bem observa Barreto,⁴² apesar do sistema jurídico ser uno, devendo ser visto como um todo harmônico e coerente, isto não autoriza o livre trânsito entre os conteúdos prescritivos dos diversos ramos didaticamente autônomos do Direito. E a razão é simples: cada ramo se estrutura em razão e de acordo com suas peculiaridades, de seus princípios informadores, da especificidade das condutas que pretender reger e dos valores que embasam todo o conteúdo normativo que o rege.

O Direito Tributário, como direito de sobreposição, se vale a todo o momento de institutos, conceitos e categorias de outros ramos didáticos do Direito. Contudo, em certas hipóteses a sobreposição é substituída pela criação autônoma, em que o Direito Tributário cria conceitos próprios, disciplina condutas de forma autônoma, à luz de seus princípios informadores, dos quais se destacam a tipicidade, a legalidade, a proibição de analogia, a capacidade contributiva entre outros tantos.

Portanto, quando o legislador tributário pretende criar estas realidades próprias, assim o faz, tal como ocorreu com as hipóteses de dolo, fraude e simulação na legislação tributária nacional. Contudo, no que se refere ao abuso de direito e abuso de formas, bem como à teoria ou teste do propósito negocial e dos atos normais de gestão, bem como do *substance over form* na seara fiscal, isto não ocorreu.

Dá a feliz conclusão de Barreto no sentido de que havendo tratamento específico, na legislação tributária, para os “defeitos dos atos ou negócios jurídicos, é essa a legislação – e não a de natureza civil – que deverá pautar os limites da atuação do contribuinte, em relação às ações que possam ser qualificadas como elisivas”.⁴³

Para nós, não há qualquer óbice em nosso ordenamento jurídico à realização de negócios mediante a utilização de formas lícitas. As-

42. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese de livre docência. São Paulo: USP, 2008, p. 219.

43. BARRETO, Paulo Ayres. *op.cit.*, p. 220-1.

sim, “a busca pela redução de tributos não qualifica ofensa à boa-fé na estruturação de determinada operação, não representa prática atentatória aos bons costumes e não implica violação ao fim econômico ou social do exercício de um direito”.⁴⁴ O abuso no Direito Civil não pode ser interpretado da mesma forma que no Direito Tributário.

Uma vez que o abuso de direito não foi positivado como regra no Código Tributário Nacional não há como qualificar a operação que tenha o claro e único objetivo de reduzir ou postergar a carga tributária como abusiva. Se os atos e negócios jurídicos, na esfera civil, não foram ilícitos, ou seja, não violaram os artigos 166, VI⁴⁵ e 167⁴⁶ do Código Civil, não há norma jurídica possível para imputar tal estrutura como abusiva tributariamente. No mesmo sentido, Bianco⁴⁷ sustenta que a figura do abuso de direito é simplesmente inaplicável ao direito brasileiro.

6.2 Abuso de Forma (Alemanha)

O abuso de forma evidencia-se pela instrumentação anormal ou não usual de um negócio jurídico, isto é, a utilização ou criação de estrutura jurídica perfeitamente legal (incomum para a circunstância) a fim de evitar o tributo que a lei determina incidir sobre uma diferente estrutura jurídica que seria usual para o tipo de operação. Há severas críticas doutrinárias acerca da caracterização do abuso

44. Idem p. 233.

45. Art. 166. *É nulo o negócio jurídico quando:*

(...)

VI – *tiver por objeto fraudar lei imperativa*”

46. *“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.

47. BIANCO, João Francisco. *op.cit.*, p. 189.

de formas, pois se a forma é juridicamente válida, não haveria que se falar em abuso.

No que tange ao Direito brasileiro, não deve prosperar qualquer alegação de abuso de forma jurídica na seara tributária, para se embasar a requalificação de fatos jurídicos tributários, visando à incidência tributária. Isto porque inexistente tal previsão normativa nesse sentido, em nosso ordenamento. Conforme aduz a doutrina, a mera referência de tal figura na exposição de motivos da Lei Complementar n.104/01, “sem a respectiva inserção de seu conteúdo prescritivo nos enunciados incorporados ao ordenamento jurídico, não tem o condão de autorizar a remissão a esta teoria para autorizar a requalificação de fatos jurídicos tributários”.⁴⁸

A origem de tal instituto é o Direito alemão.⁴⁹ Conforme aponta Brandão Machado⁵⁰ “já é tempo de a nossa doutrina abster-se de considerar como integradas em nosso ordenamento jurídico essas estranhas figuras do abuso de formas e critério econômico, porque absolutamente incompatíveis com regra do nosso direito positivo, que expressamente proíbe o emprego de analogia”.

Portanto, o abuso de forma tal qual existe em outros ordenamentos jurídicos não foi consagrado, normativamente, em nosso direito positivo e, destarte, não tem fundamentação legal ou constitucional para ser aplicado na requalificação ou desqualificação de planejamentos tributários.

No mesmo sentido temo Alcides Jorge Costa,⁵¹ que adverte:

alterações implícitas ou aplicações que considerem o substrato econômico sem levar em conta a forma não são compatíveis com o sistema constitucional brasileiro. É claro que esta última afirmação não elimina

48. BARRETO, Paulo Ayres. *op.cit.*, p. 232.

49. TÓRRES, Heleno Taveira. *op.cit.*, p. 240 e ss.

50. MACHADO, Brandão. Prefácio em HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária*. São Paulo: RT, 1993, p. 27.

51. COSTA, Alcides Jorge. Direito tributário e direito privado. In MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 226.

a existência de problemas relativos à simulação, nem ao que se conhece por fraude à lei ou abuso de formas.

6.3 *Business Purpose* (EUA)

Tal doutrina ou teste também foi originada do precedente norte-americano *Gregory vs. Helvering*.⁵² De acordo com esta teoria há necessidade de existir um motivo extrafiscal, isto é, comercial, para que a estruturação das atividades do contribuinte possa desencadear uma redução ou postergação do tributo. Em outras palavras, de acordo com a teoria do propósito comercial se um planejamento tributário é estruturado apenas para economizar tributos ou para obter qualquer vantagem tributária, sem outro motivo que lhe sustente, este planejamento é desconsiderado para fins fiscais, ensejando a tributação como se não tivesse sido feito: incorrendo no fato gerador que se tentou evitar.

De acordo com Barreto, “o propósito comercial decididamente não foi positivado em nosso ordenamento jurídico. Sua aplicação decorre da consideração, de forma acrítica, de conceitos e teorias do Direito Comparado. Tal exigência não tem fundamento constitucional ou legal no Brasil”.⁵³

Também partilha dessa opinião Haddad *et al*, ao dizer que não obstante opiniões contrárias, entende o autor que o ordenamento brasileiro não repele estruturas que tenham motivação exclusivamente fiscal, desde que elas sejam reais e não simuladas.⁵⁴

Concordamos inteiramente com a posição de Rolim,⁵⁵ segundo a qual não seria possível uma criação jurisprudencial da intenção comercial

52. ROLIM, João Dácio. *op.cit.*, p. 157-8.

53. BARRETO, Paulo Ayres. *op.cit.*, p. 234.

54. HADDAD, Gustavo Lian. PIERRE, Mariana Abib. A simulação e seus índices. *Revista do Advogado*, n. 94. São Paulo: AASP, novembro de 2007, p. 74.

55. ROLIM, João Dácio. Reflexões sobre normas gerais antielisivas na jurisprudência. In YAMASHITA, Douglas. *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 167-8.

para desconsiderar os efeitos tributários de operações somente porque elas tenham uma preponderante ou determinante razão de reduzir ou postergar tributos.

Na realidade, se a atividade praticada for absolutamente artificial, aí sim poderia ser considerada como fraude, simulação ou dissimulação (no âmbito do direito civil) e, assim, desconsiderada para efeitos fiscais.

7. Conclusão

A aplicação da teoria ou o teste do *substance over form*, no direito brasileiro, se mostra de todo indevida. Na medida em que nosso sistema jurídico é substancialmente distinto daquele adotado pelos criados de tal teoria – ou seja, países com tradição jurídica de *common law* – não há possibilidade de simplesmente importar tal teoria e aplicá-la, de forma desprovida e sem verificar sua adaptabilidade ao nosso ordenamento.

No Brasil, não se criam normas baseadas em precedentes jurisprudenciais, mas sim, criam-se precedentes baseados em normas decorrentes do direito positivo. Não há, em nosso ordenamento jurídico, norma de direito positivo que permita a construção desta teoria ou princípio.

Ademais, a simples utilização de tal teoria pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) pátrio não é, de longe, suficiente para justificar ou legitimar sua inserção em nosso sistema jurídico, pois como já dito, esta suposta norma não encontra suporte jurídico em nosso ordenamento, mas tão somente nos precedentes jurisprudenciais de países de *common law* que, ressalte-se, adotam um sistema jurídico completamente distinto do nosso, baseado na força criadora de normas jurídicas por meio de interpretações jurisprudenciais, o que não ocorre no Brasil, país que adota claramente o sistema de *civil law*.

Concluimos, a partir da análise do ordenamento jurídico-tributário nacional, que inexistente enunciado prescritivo que proíba, direta ou indiretamente, a estruturação por meios lícitos, de operação tri-

butária com o único e exclusivo objetivo de reduzir, postergar ou não pagar tributos. Uma vez que não há tal regra, nem tampouco qualquer princípio tributário que possa servir de fundamento para impedir esse comportamento do contribuinte,⁵⁶ é completamente descabido se falar em teste do propósito negocial (*business purpose test*), princípio da prevalência da substância sobre a forma (*substance over form*) ou *step transactions doctrine* no direito tributário brasileiro.⁵⁷

Para os autores que se apóiam no art. 116, § único do CTN para sustentar a inserção, no ordenamento jurídico pátrio, de uma norma geral antielisão, antielusão ou anti-simulação, que consagraria tais doutrinas estrangeiras, resta adverti-los de que enquanto a lei ordinária não disciplinar o procedimento de desconsideração dos negócios jurídicos realizados para dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, tal artigo não poderá ser aplicado, haja vista que há ineficácia técnica, de natureza sintática.⁵⁸

Em virtude da existência dos princípios, devidamente positivados, da legalidade, tipicidade, proibição de analogia e capacidade contributiva, esta construção normativa de desconsideração de negócios jurídicos “para fins fiscais” é completamente descabida, não encontrando fundamento legal ou constitucional, devendo ser repelida do sistema jurídico, em razão da evidente diferença histórica, jurídico-sistemática e principiológica por trás destas teorias e testes, aplicáveis somente nos países de *common law*.

Para a aplicação do *substance over form*, assim como o abuso de forma, abuso de direito e do *business purpose*, no direito tributário brasileiro entendemos que é imprescindível uma alteração legislativa específica para inserir tais figuras no direito tributário brasileiro, sem violar o art. 60, §4º, IV da CF e demais cláusulas pétreas de nosso ordenamento jurídico.⁵⁹

56. Sobre a crítica a utilização do princípio da solidariedade social como suficiente para desconsiderar, para fins fiscais, determinadas estruturas negociais que lesem os cofres públicos por acarretar economia tributária, ainda que lícita, vide BARRETO, Paulo Ayres. *op.cit.*, p. 234.

57. No mesmo sentido BARRETO, Paulo Ayres. *op.cit.*, p. 269.

58. *Idem*.

59. Cf BARRETO, Paulo Ayres. *op.cit.*, p. 271-2.

