

# ANOTAÇÕES SOBRE O PROPÓSITO NEGOCIAL

Charles William McNaughton

## 1. Introdução

O objetivo desse artigo é tratar sobre a requalificação de negócio jurídico em casos de planejamento tributário, voltando-se à questão do propósito negocial.

Vamos examinar até que ponto esse “teste do propósito negocial” poderia ser aceito em nosso sistema tributário e em que circunstâncias.

Para isso pretendemos tratar sobre (I) o histórico do propósito negocial nos Estados Unidos da América, (II) os limites da elisão fiscal em nosso sistema jurídico, (III) a estrutura do ato ou negócio jurídico em nosso direito privado, (IV) os efeitos do regime jurídico privado em matéria tributária e, por fim, (V) o alcance da exigência de propósito negocial no sistema tributário pátrio.

A ideia central que pretendemos defender é que a necessidade de propósito negocial seria aceitável apenas (I) quando o planejamento tributário é embasado por negócios causais finalísticos ou (II) quando normas que instituem regimes tributários benéficos ao contribuinte exigem o propósito negocial como pressuposto de sua aplicabilidade.

## 2. Histórico do propósito negocial na legislação dos EUA

Trataremos, nesse item, duas “doutrinas” – ou orientações jurisprudenciais – que nasceram no âmbito da jurisprudência norte-americana que são as chamadas *substance over form doctrine* e *business purpose doctrine*.

O que pretendemos mostrar, nesse momento, é que essas “doutrinas” não representam modos absolutos e genéricos de se “coibir a elisão”. Consistem em nortes para a interpretação de normas tributárias que são aplicáveis à medida que previstos na legislação fiscal. Entendemos que essa visão comparada seria útil para se afastar um maniqueísmo nas tratativas acerca da necessidade de propósito negocial em atos que envolvem planejamento tributário.

Muito bem. Tomemos, nesse momento, a *substance over form doctrine*, que surgiu no início do século XX, a partir de precedentes da Suprema Corte norte-americana. Como se nota no famoso precedente *Gregory x. Helvering*, datado de 1935, essa visão parte da premissa de que, para se examinar operações que acarretam efeitos tributários, é preciso identificar “a finalidade da lei” e revelar os “verdadeiros fatos” envolvidos em cada transação.

Visa-se, portanto, a repelir a simulação, partindo-se da premissa de que, salvo previsão legal em contrário, certas operações jurídicas que permitem ao contribuinte a obtenção de ganhos tributários hão de ser interpretadas a partir de efeitos econômicos que geram.

Interessante notar como essa dicção é oposta à veiculada pelo artigo 118, inciso II, do Código Tributário Nacional, que afasta a necessidade de efeitos de certas situações para fins de qualificação do evento tributário, conforme veremos adiante.

Registre-se que, ao longo do desenvolvimento dessa doutrina, inúmeras categorias tributárias foram definidas pela Suprema Corte norte-americana, levando-se em conta certos comportamentos praticados pelos contribuintes.

Assim, a título de exemplo, a Suprema Corte dos Estados Unidos da América aplicou a *substance over form doctrine* em *Frank Lyon Co. v. United States*, dando uma conotação própria ao direito de propriedade, para fins fiscais.

Nesse precedente, uma entidade financeira chamada *Worthen Bank and Trust* pretendia construir uma nova sede e precisava de recursos para a realização da obra. Contudo, por razões regulatórias, estava impedida de obter financiamento para tal fim.

Para contornar tal problema, o imóvel foi alienado para uma companhia chamada *Frank Lyon Co* – detida por um membro do conselho de administração da referida instituição financeira – e, paralelamente, foi firmado contrato de *lease back* entre as partes que poderia durar até 65 (sessenta e cinco) anos.

Uma vez estabelecida a *Frank Lyon Co.* como investidora, foi possível constituir uma hipoteca junto a uma instituição chamada *New York Life Insurance Company*, no valor de US\$ 7.000.000,00 (sete milhões de dólares). Registre-se que o valor da hipoteca correspondia ao valor do *leasing* a ser pago para a *Frank Lyon Co.* nos primeiros vinte e cinco anos de contrato. Interessante notar que após o término da hipoteca, o valor do *leasing* cairia sensivelmente.

Outro ponto digno de nota é que a *Worthen Bank and Trust* teria uma opção de recompra do imóvel. O preço da recompra seria equivalente ao valor da hipoteca, adicionado pelo valor do investimento realizado pela *Frank Lyon Co.* e pelo valor de juros de 6% (seis por cento) ao ano.

Pois bem. O fato é que a *Frank Lyon Co.* apresentou declaração de Imposto Sobre a Renda apropriando-se de despesas relacionadas ao imóvel, inclusive depreciação. Porém, a autoridade fiscal entendeu que tal pessoa jurídica não era proprietária do imóvel, para fins fiscais, glosando as despesas aproveitadas.

Para o Fisco, a operação, na realidade, tinha natureza financeira, qualificando-se como um empréstimo entre a *Frank Lyon Co.* e *Worthen Bank*, para que a última obtivesse recursos para realizar a hipoteca para com a *New York Life*.

Uma vez pago o tributo, a *Frank Lyon Co.* requereu repetição de indébito. Inicialmente, o contribuinte obteve êxito em instância inferior, mas a decisão foi revertida pela *Court of Appeal for the Eighth Circuit*, sob o argumento de que os riscos e encargos suportados pela *Frank Lyon Co.* eram ínfimos e não eram típicos de proprietário do imóvel.

A Suprema Corte, no entanto, partindo da premissa de que a *Frank Lyon Co.* estava assumindo riscos no negócio, porque não teria um retorno garantido na operação, entendeu que a referida pessoa jurídica poderia ser reputada como legítima proprietária do imóvel, para fins fiscais<sup>1</sup>.

Nesse panorama, o critério para determinação de quem é o proprietário do imóvel, para fins fiscais, deixa de ser o título jurídico e passa a ser o risco econômico suportado pelo contribuinte. Esse fator econômico torna-se relevante para análise do direito de dedutibilidade de depreciação para o proprietário formalmente constituído, em caso de *leasing*.

Eis um típico exemplo em que a análise econômica prevalece sobre a jurídica, indicando a matriz da “substância sobre a forma”.

Note-se que esse julgado trata de um modo de interpretação da lei tributária e não um modo de se combater a elisão tributária. Alguns julgados, inclusive, adotam o viés da *substance over form* em benefício do contribuinte.

Por exemplo, em *Baldwin Locomotive Works v. McCoach*, o contribuinte registrou em sua contabilidade um rendimento derivado da reavaliação de um ativo. Contudo, prevaleceu a posição de que, em

---

1. Jerome J. Kavulich, *INCOME TAX — THREE-PARTY SALE-LEASE-BACKS — True Leases or Financing Techniques? Frank Lyon Co. v. United States*, 435 U.S. 561 (1978), 1 W. New Eng. L. Rev. 601 (1979), <http://digitalcommons.law.wne.edu/lawreview/vol1/iss3/4>, Consultado em 03/11/14.

que pese à presença de um “rendimento contabilmente reconhecido”, não existia uma riqueza nova, sob o ponto de vista econômico, afastando-se a tributação<sup>2</sup>.

Em outros casos, como em *Stewart Forshay* e *Moro Reality Holding Corp*, as holdings imobiliárias formadas pelos contribuintes para deter imóveis, tidas como verdadeiras “cascas”, foram desconsideradas para fins tributários, permitindo-se a tributação da pessoa física, com conseqüente perda de arrecadação para o Fisco<sup>3</sup>.

Muito bem. Expostas noções genéricas sobre a *substance over form doctrine* passamos a refletir um pouco sobre a *business purpose doctrine*. É preciso considerar que essas doutrinas não se confundem, embora estejam intrinsecamente relacionadas.

A exemplo da substância sobre a forma, a *business purpose doctrine* também tem base na interpretação de normas jurídicas tributárias. A legitimação dessa teoria originou-se pela fundamentação de que o gozo de certos benefícios fiscais pressupõe que o contribuinte aja com propósitos extratributários.

Assim, se a legislação trata de certa operação jurídica que gera o benefício tal ou qual, o intérprete acrescentará o requisito da existência do propósito negocial como fator determinante para se considerar que a operação foi efetivada. Em famoso precedente tratando da doutrina do propósito negocial foi dito o seguinte:

(...) it means that in construing words of a tax statute which describe commercial or industrial transactions we are to understand them to refer to transactions entered upon for commercial or in-

---

2. Donaldson, J. Bruce. *When Substance-over-Form Argument is Available to the Taxpayer*. Marq. L. Rev. (1964), p. 45. <http://scholarship.law.marquette.edu/mulr/vol48/iss1/4>. Consultado m 27/10/14.

3. *Ibidem*, p. 46.

dustrial purposes and not to include transactions entered upon for no other motive but to avoid taxation.<sup>4</sup>

Agora, se, para a doutrina *substance over form*, não importam os motivos pelos quais os contribuintes realizam certas operações – se fiscais ou extrafiscais<sup>5</sup> – estamos percebendo que o oposto se verifica na *business purpose doctrine*.

De fato, pela doutrina do propósito negocial, o aproveitamento de benefícios fiscais, decorrentes de certas operações de reestruturação societária, apenas seria permitido quando o contribuinte atuasse para atingir finalidades expressa ou implicitamente previstas na legislação.

Cumpre assinalar que, embora tenha havido significativa generalização na aplicação dessa doutrina, sua origem não a coloca como um princípio, digamos assim, de alcance universal em matéria tributária. Para diversos segmentos da legislação do Imposto Sobre a Renda, houve muita discussão sobre sua abrangência.

De fato, em *Diggs v. Commissioner*, a *Tax Court* decidiu que estender a doutrina do propósito negocial para todo e qualquer benefício fiscal de Imposto Sobre a Renda seria um “erro e uma simplificação exagerada”<sup>6</sup>.

Se tomarmos, ainda, o julgado *United States v. Cumberland Public Service*, expressamente refutou-se a necessidade de propósito negocial em operação caracterizada por redução de capital social da pessoa jurídica para devolução de ativos a seus sócios e posterior venda,

---

4. *Commissioner v. Transport Trad. & Term. Corp.*, 176 F2d 570, 572,(2d Cir. 1949).

5. WAIZER, Harry, *Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability*, 49 *Fordham L. Rev.* 1078 (1981), p. 1084. <http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol49/iss6/7> *Service Co.* Consultado em 03/11/14.

6. *St. John's Law Review* (1964) “The “Business Purpose” Doctrine and Interest Deductions,” *St. John's Law Review*: Vol. 39: Iss. 1, Article

por parte desses, com tributação incidente reduzida, entendendo-se, ainda, que a ausência do propósito de planejamento tributário, por parte do contribuinte, não poderia ser requisito para imposição da tributação mais gravosa<sup>7</sup>.

Portanto, embora essa visão não seja unânime, há fundamentos para assinalar, como faz Waizer, que a *business purpose doctrine* deveria ser aplicada “quando o Congresso assim o determina” e não quando “o Juiz entende que a operação é boa demais para ser verdade”<sup>8</sup>.

É preciso assinalar, ainda, que a doutrina do *business purpose* é constantemente criticada, por operadores do direito norte-americano, por sua falta de objetividade e imprevisibilidade, principalmente se observada seu uso por tribunais de instâncias inferiores. Isso porque, nem sempre os benefícios fiscais exprimem seus fins, de sorte que os Juízes, muitas vezes, concebem finalidades imprevisíveis que servem para afastar planejamento tributário pautados na letra da legislação.

Peter L. Faber, nesse sentido, menciona esse sentimento, atribuindo-lhe a outros operadores do direito norte-americano, ao enunciar que:

a tax payer should not psychoanalyze the drafters of a statute or regulation to figure out what they would have said had they anticipated the transaction under consideration.<sup>9</sup>

Justamente, por ser subjetiva, a doutrina do propósito comercial é vista por comentadores como de baixa eficácia no combate aos chamados “planejamento abusivos”.

---

7. WAIZER, Harry, *Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability*, 49 Fordham L. Rev. 1078 (1981), p. 1083. [http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol49/iss6/7\\_Service\\_Co](http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol49/iss6/7_Service_Co). Consultado em 03/11/14.

8. *Ibidem*, p. 1096.

9. FABER, Peter L. *Business Purpose and Economic Substance in State Taxation*. [http://www.mwe.com/info/pubs/TaxAnalysts\\_State.pdf](http://www.mwe.com/info/pubs/TaxAnalysts_State.pdf). Consultado em 25/0713.

Em estudo elaborado pelos Professores Joshua D. Blanck da *New York University School of Law* e Nancy Staudt, da *University of Southern California Gould School of Law and Price School of Public Policy*, que tomou por objeto mil decisões expedidas pela Suprema Corte dos Estados Unidos da América, entre 1909 e 2011, que versaram sobre planejamento tributário abusivo, identificou-se que o referido Tribunal tem sido muito ambíguo quando o Fisco alega a ausência de propósito negocial para desconsiderar um planejamento tributário, a ponto de que tal argumento foi tido como estatisticamente irrelevante para fins de determinação de êxito do fisco e até mesmo prejudicial, em certos casos.

A conclusão dos referidos pesquisadores é que se trata de argumento pouco relevante, para o Fisco. Segundo o estudo:

In any case, this finding appears to confirm the criticism of many commentators that the justices may view the business purpose requirement as a standard that can be manipulated by both the taxpayer and the government and thus neither probative nor decisive for legal analytic purposes.

The Finding supports the view of many commentators that the business purpose standard does not enable the government to attack government tax abuse effectively. On the contrary, in some cases, the standard actually hinder the governments anti abuse efforts.<sup>10</sup>

Justamente por conta desses fatores, em 2010, quase setenta anos após os primeiros precedentes que aplicaram a doutrina do propósito negocial, houve a positivação desse instituto no *Health Care and Education Reconciliation Act of 2010*.

---

10. Blanck, Joshua D. Staudt, Nancy. *Corporate Shams*. [http://papers.ssm.com/papers.cfm?abstract\\_id\\_2035057](http://papers.ssm.com/papers.cfm?abstract_id_2035057). Consultado em 30/05/13.

Por meio de tal ato, uma operação, para fins de passar no teste da “substância econômica”, deveria apresentar as seguintes características:

- (I) Substancial modificação na posição econômica da parte; e
- (II) Um propósito substancial na operação.<sup>11</sup>

Assim, nota-se que na ordem de evolução das coisas no referido país, não basta o propósito negocial para que a operação seja aceita, é preciso uma combinação de propósito negocial associada de uma substância modificação na posição econômica da parte.

De qualquer sorte, registramos a controvérsia que surgiu acerca da ideia de uma aplicação da doutrina do propósito negocial no direito norte-americano, principalmente em situações em que não existia previsão em lei ou clara orientação jurisprudencial.

### **3. Dever de propósito negocial no direito tributário brasileiro**

Vimos, no item anterior, que, embora o tema seja controvertido, em diversos julgados o Poder Judiciário norte-americano se inclinou pelo entendimento de que a “doutrina” do propósito negocial seria aplicável quando prevista, explícita ou implicitamente, pela legislação tributária ou por precedentes judiciais vinculantes.

No Brasil, por sua vez, quando se examina a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, muitas vezes se verificam decisões que parecem tomar a necessidade de propósito negocial como um requisito universal para a oponibilidade do pla-

---

11. “Transaction shall be treated as having economic substance *only if* the transaction changes in a meaningful way the taxpayer’s economic position, *and*, the taxpayer has a substantial purpose for entering into such transaction.”

nejamento tributário ao Fisco. A título de exemplo, cito o seguinte julgado que exprime essa tendência:

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS CARF – Primeira Seção

MATÉRIA: GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS

ACÓRDÃO: 1202-001.060

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplica-se ao lançamento reflexo o quanto decidido sobre o lançamento que lhe deu origem, por terem suporte fático comum. INCORPORAÇÃO REVERSA. INOPONIBILIDADE AO FISCO. GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS. As operações estruturadas entre partes relacionadas, visando um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicam também uma causa jurídica única e devem ser examinadas em conjunto. Para se aferir o limite às operações de planejamento tributário, é preciso indagar se existe motivo para a realização do ato ou negócio jurídico, se o motivo é extra-tributário e se o motivo seria suficiente para a realização do negócio nos moldes que foi feito. Na incorporação reversa, se a mudança no ramo de atividade da empresa evidencia que o objeto social predominante após a incorporação é o da empresa incorporada e não o da incorporadora, devem ser afastadas as razões negociais alegadas como suporte à incorporação da controladora pela controlada. Inexiste propósito negocial apto a justificar a incorporação de uma controladora superavitária por uma controlada deficitária, quando o único efeito prático verificado com a incorporação reversa foi o aproveitamento imediato do prejuízo fiscal acumulado, o qual deve ser glosado. MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e, especialmente, o retorno ao status quo ante revelam a falta de intenção real de incorporar, de fato, a empresa superavitária, evidenciando que o conjunto de operações realizadas foi articulado, dolosamente, entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico com o único propósito de reduzir a tributação sobre os lucros do grupo. JUROS DE MORA

SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – 1ª Seção – 2ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINARIA)

Se, por um lado, não convém ao estudioso do direito desconsiderar a manifestação da jurisprudência administrativa, por outro, não é descabida uma reflexão crítica sobre a tendência seguida pelas diversas decisões. Cabe indagarmos: no Brasil, a necessidade de propósito negocial deve ser tida como uma norma “norma antielisiva genérica”? Para essa análise, cabe refletir, um pouco, sobre conceitos como “elisão fiscal”, “norma antielisiva genérica” e a norma “antielisiva específica”.

Para esse fim, vamos pensar, nesse momento, o que poderia ser qualificado como um ato de elisão tributária. Um conceito que pode nos ajudar para esse propósito é o de “economia fiscal”. Temos por economia fiscal a diferença entre um quantum tributário hipotético, que seria devido caso certas circunstâncias fossem verificadas, e um quantum tributário a ser pago, positivado pelos deveres instrumentais (obrigações acessórias) produzidas pelo contribuinte.

Agora bem, o quantum fiscal positivado pode ser inferior ao quantum tributário hipotético em um contexto em que o contribuinte tenha cumprido todas as obrigações que lhe seriam impostas pela legislação tributária. Trata-se da economia fiscal lícita. Chamaremos o procedimento intencionalmente adotado do qual resulta a economia fiscal lícita de elisão tributária.

A economia tributária decorrente da elisão apenas é viável à medida que o legislador tributário institui distintos regimes jurídicos, com cargas fiscais diferentes. Com a elisão, o contribuinte obtém enquadramento no regime jurídico que lhe seja mais favorável.

Com a evasão, por sua vez, a economia fiscal é obtida e, da mesma forma que na elisão, quantum tributário positivado pelo contribuinte é inferior ao quantum hipotético. Mas, há um desajuste entre a legislação e o valor pago pelo sujeito passivo. A autoridade administrativa, nesse sentido, lavra o lançamento de ofício cobrando aquela diferença entre o quantum devido e o quantum formalizado pelo contribuinte.

Esclarecemos que não vislumbramos a elisão como um direito específico do contribuinte. Isso porque o conceito de elisão envolve aspectos intrassubjetivos, como a intenção, o planejamento realizado para obtenção da carga tributária menos gravosa e assim por diante. Temos que, para o direito positivo – salvo no caso da instituição de normas antielisivas –, há uma indiferença no que se refere à elisão tributária.

Explicamos melhor. O contribuinte tem o direito de ser tributado em conformidade com a legislação vigente. Se os fatos praticados se subsumem a um determinado regime jurídico fiscal, há o direito subjetivo de que a tributação aplicada seja em conformidade com tal regime jurídico fiscal. Salvo no caso de instituição de norma antielisiva, pouco importa, para o direito, se esse regime jurídico fiscal é mais benéfico ou mais gravoso ao contribuinte.

O direito de se fazer elisão, portanto, não tem nada de específico em relação ao direito de se ser tributado em conformidade com a lei. Insistimos que, sem uma previsão específica, é indiferente a intenção do contribuinte de reduzir tributos.

Contudo, a elisão pode se tornar relevante na existência de normas antielisivas. São normas antielisivas aquelas que neutralizam a economia obtida fruto de planejamento tributário.

A norma antielisiva pode ser preventiva, quando a economia fiscal é impedida pela modificação daquele regime jurídico diferenciado que permitiria a redução da carga tributária. Por exemplo, é revogada uma alíquota de percentual menos oneroso, é restringida a hipótese

de incidência que autorizaria a aplicação de certo benefício fiscal, criam-se restrições para aproveitamento de um ou outro incentivo, alarga-se a materialidade do tributo eliminando-se uma lacuna e assim por diante.

Um exemplo concreto típico de norma antielisiva preventiva é a disposição que proíbe o aproveitamento de prejuízo fiscal, oriundo de pessoa jurídica incorporada, pela incorporadora.

A norma antielisiva será repressiva quando a economia tributária é obtida perante determinado tributo, mas a economia fiscal passa a ser hipótese de incidência para cobrança do quantum que deixou de ser pago pelo contribuinte. A norma antielisiva repressiva pode ser específica ou genérica, conforme esclarecido adiante.

A norma antielisiva repressiva será específica quando é criado um tributo, mediante lei, que tenha como hipótese de incidência a prática de certos atos que gerem economia tributária, em relação a outro tributo. Por exemplo, o artigo 19 da Lei n. 9.430/96, que trata das normas de preço de transferência sobre exportação, criou um imposto sobre as receitas não auferidas de exportação.

O tributo antielísivo normalmente tem sua apuração confundida com a do tributo elidido pelo contribuinte. Mas não deixa de ser um tributo autônomo. Ora, quando um exportador atribui um preço inferior àqueles previstos pelos métodos inseridos pelas normas de preço de transferência, aquele valor acrescentado ao lucro real do contribuinte não pode ser considerado renda, pois não é riqueza nova obtida. Logo se vê que se trata de tributo de natureza distinta.

Um tributo antielísivo deve ter sua constitucionalidade aferida como qualquer outro. Se for imposto, deve ser respeitado o artigo 154, I, da Constituição da República. O imposto deve ser criado por lei complementar, deve ser não cumulativo e assim por diante. Creemos que uma modalidade tributária que possa ser bastante utilizada para criação de tributos antielísivos é a Contribuição de Intervenção

no Domínio Econômico, já que o Estado poderia criar esses tributos para desestimular comportamentos elisivos.

Na prática, o grande problema desses tributos antielisivos é que são criados pelo legislador sem se dar conta do que está fazendo. Na maioria das vezes, não se percebe que o tributo elidido e o tributo antielisivo são distintos e, em razão disso, o regime jurídico que deveria ser aplicado para a instituição do tributo antielisivo não é observado.

Já a norma antielisiva repressiva genérica permite que a própria autoridade administrativa, ao registrar a ocorrência da elisão, exija tributo não previsto expressamente na legislação. Em outras palavras, a norma antielisiva genérica surge como uma norma de competência tributária para que se exija retroativamente obrigação tributária sem previsão legal.

Podemos designar essa modalidade de norma como “repressiva” porque não chega a impedir a elisão do ponto de vista do tributo elidido. Ela, contudo, permite que a autoridade fiscal institua uma tributação “punitiva” ao contribuinte que realiza um ato elisivo.

A título de exemplo, imaginemos que certo contribuinte industrial A pretenda alienar todo seu estoque de produtos industrializados a um contribuinte B. Suponhamos que, por um motivo qualquer, B não consiga utilizar os créditos decorrentes dessa compra. Para evitar a incidência do IPI, A faz uma cisão, criando A e C de modo que a pessoa jurídica C fique com o estoque antes detido por A. Em seguida, B compra as ações ou quotas de C e finalmente as incorpora.

Ora, com esse conjunto de operações, a elisão fiscal impediu a incidência de IPI na operação.

A autoridade fiscal, aplicando a norma antielisiva, terá competência tributária, nesse caso, para criar um imposto sobre a venda de ações. Esse imposto será retroativo e, normalmente, terá como alíquota aquela que seria cobrada a título de IPI. Portanto, o contribuinte, nesse caso, efetivamente obteve a elisão tributária no que

tange ao IPI. Mas, globalmente, a economia fiscal foi neutralizada com a exigência do imposto sobre venda de ações.

É claro que essa tributação ofende a tantos princípios tributários que jamais poderia ser feita de forma expressa. Há ofensa à estrita legalidade, à separação dos poderes, à irretroatividade e assim por diante. No entanto, a pragmática jurídica cria um “truque” para superar essas inconstitucionalidades. Esse “truque” é chamado de “requalificação dos negócios jurídicos”.

A requalificação dos negócios jurídicos, nesses casos de antielisão, é verdadeira fraude à Constituição. O sistema jurídico não pode admitir que a autoridade administrativa institua um imposto retroativo, de forma individualizada. Então, o que ocorre é que a autoridade administrativa dirá que essa compra e venda de ação, “na verdade”, é uma saída de produtos industrializados, cobrando, supostamente, o IPI.

Há uma ilusão, ou melhor dizendo, uma simulação fiscal. Simula-se exigir um tributo quando na verdade se está criando outro. Não vamos prosseguir muito aqui explicando a inconstitucionalidade desse expediente em nosso sistema tributário, para não ofender a inteligência do leitor.

Nesse panorama, exigir propósito comercial como um requisito para aceitação da elisão tributária importa, justamente, incorrer-se na situação acima. Tomemos um exemplo.

Imaginemos que certo contribuinte, pessoa física, reduza o capital social de uma pessoa jurídica A para vender certo ativo com tributação menos gravosa. A autoridade fiscal desconsidera o negócio jurídico e lavra o lançamento de ofício em face da pessoa jurídica, sob o argumento de que a redução do capital social da pessoa jurídica não teve outro propósito senão a redução da carga tributária.

O que ocorreu no caso acima? Uma mudança na sujeição passiva do tributo, sem base em lei, simulada por esse “truque” chamado de

requalificação do negócio jurídico. Ora, no caso acima, quem obtém o rendimento da venda do ativo é a pessoa física e não a pessoa jurídica. Segundo a legislação tributária, o sujeito passivo é o titular do rendimento. A autoridade fiscal, supostamente legitimada em uma norma geral antielisiva, tributa a pessoa jurídica, em descompasso com a legislação aplicável.

Não se trata, meramente, de relativizar a legalidade. Trata-se do avesso à legalidade: a manipulação dos critérios da norma tributária, por autoridade fiscal. Trata-se de uma tributação casuística.

Agora, imaginemos que, no caso da redução do capital acima mencionada, outro contribuinte B, com boa dose de retórica e criatividade, consiga convencer a autoridade fiscal ou julgadora, conforme o caso, de que a redução do capital social da pessoa jurídica teve o propósito negocial tal ou qual. O que aconteceria nesse caso entre A e B? A pessoa jurídica A teria sido tributada e pessoa jurídica B não.

Ora, a situação acima revela um nítido caso de quebra de isonomia, porque pessoas jurídicas com situações econômicas idênticas seriam tributadas de forma distinta.

Nesse panorama, se a norma antielisiva genérica burla a legalidade, a norma antielisiva genérica “colorida” pela necessidade de propósito negocial pode acarretar também situações em que se viola a isonomia, porque contribuintes que têm a “boa fortuna” de apresentar uma razão extratributária convincente podem ter seu planejamento acatado em detrimento de outros que não tiveram essa “sorte”.

Sem embargo, entendemos que a questão do propósito negocial possa sim ser relevante, para fins de análise de elisão tributária, em determinados casos. Passamos a explicar tais hipóteses nos itens que seguem.

#### 4. Critérios do Direito Privado

O objetivo desse item é explicar diferentes regimes jurídicos no âmbito de direito privado para diferentes espécies de negócios jurídicos. As ideias ora apresentadas nos darão o fundamento para, no item subsequente, sustentarmos que essas diferenças em tais regimes jurídicos importam distintos efeitos na esfera fiscal.

Iniciemos considerando, na esfera do direito privado, três conceitos, sendo o primeiro o gênero, o segundo uma espécie e o terceiro a subespécie: o fato jurídico, ato jurídico e negócio jurídico.

Tomemos fato jurídico como todo acontecimento, vertido em linguagem competente, que se subsume a uma classe de acontecimentos descrita na hipótese de uma norma abstrata.

Se o antecedente de uma norma abstrata descreve um comportamento, voluntariamente praticado, e manifestado pela linguagem competente, estaremos lidando com os atos jurídicos.

Os atos jurídicos podem ser obrigatórios, proibidos ou facultados. São negócios jurídicos os atos praticados, no âmbito de direito privado, de forma facultativa e que veiculem uma ou mais norma individual e abstrata<sup>12</sup>. Assim, o negócio jurídico é a manifestação de vontade exercida nos moldes do direito positivo.

Firme na noção de que um ato complexo é (I) dotado de elementos, (II) composto de requisitos para se atingir certas finalidades e (III) dependente de fatores para atingir certos resultados, Antônio Junqueira de Azevedo enuncia que são os elementos que determinam a existência do negócio jurídico, o preenchimento de requisitos que determinam a validade – devendo-se sublinhar que para o referido

---

12. Dizer que o negócio jurídico é uma conduta facultada é outro modo de assinalar que se trata de uma manifestação de vontade.

Professor existência e validade são conceitos que não se confundem – e a verificação de certos fatores que geram a eficácia do ato.<sup>13</sup>

Feito tal esclarecimento, diremos que, com relação aos elementos dos negócios jurídicos, o Professor Antônio Junqueira de Azevedo os classifica em elementos gerais – que devem estar presentes em qualquer espécie de negócio jurídico – e os elementos categoriais que determinam a natureza (espécie) de negócio jurídico.

Os elementos gerais<sup>14</sup>, por sua vez, se dividem em elementos intrínsecos, ou constitutivos do ato e extrínsecos, ou pressupostos do ato<sup>15</sup>.

Um primeiro elemento intrínseco a ser indicado é a forma que é o suporte físico em que o negócio se manifesta, ou seja, o canal no qual a mensagem é transmitida. Nas palavras de Antônio Junqueira de Azevedo a forma é o tipo de “manifestação que veste a declaração”<sup>16</sup>.

Outro elemento intrínseco é o conjunto de enunciados prescritivos que compõem as diversas cláusulas, artigos ou disposições do ato jurídico<sup>17</sup>.

Por fim, o terceiro elemento intrínseco seriam as “condições negociais”. Vejo que esse elemento abarca as condições pragmáticas, adotadas por uma determinada comunidade jurídica, para que certo ato de fala seja tido como a declaração de uma vontade.

---

13. AZEVEDO, Antônio Junqueira. *Negócio jurídico*. Existência, validade e eficácia. 8. ed. 3. tir. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 30.

14. Id., *Ibid.*, p. 34-35.

15. Id., *Ibid.*, p. 34.

16. Id., *Ibid.*, p. 32.

17. AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico*. Existência, validade e eficácia. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 32.

Os elementos extrínsecos, por sua vez, seriam o agente que pratica o ato, o tempo e o local em que o negócio é firmado<sup>18</sup>.

Além de elementos gerais, presentes em qualquer negócio, há elementos categoriais, ou seja, aqueles que são variáveis conforme a espécie de negócio que se leva em consideração.

Alguns elementos categoriais são implícitos ao tipo – chamados de naturais ou derogáveis – de sorte que a inexistência expressa deles em um contrato é irrelevante para o aperfeiçoamento do negócio jurídico. Outros elementos categoriais são inderrogáveis, isto é, têm de estar no negócio para determinação do tipo e do regime jurídico do negócio jurídico. Diríamos que a presença de elementos categoriais inderrogáveis é requisito para que um determinado negócio seja de determinada espécie<sup>19</sup>.

Nos negócios abstratos, os elementos categoriais inderrogáveis são vinculados à forma. Assim, a natureza jurídica (qualificação) é identificada a partir da seleção e combinação dos símbolos expressos no suporte físico em que se manifesta o negócio. A título de exemplo, certos títulos de crédito são abstratos porque sua qualificação jurídica é determinada a partir de seu suporte físico, isto é, a partir da seleção e combinação dos símbolos (suporte físico) que são expressos no canal que transmite a mensagem jurídica.

Já os negócios causais se dividem entre aqueles que possuem causa pressuposta ou causa finalística. Passamos a explicar cada uma delas.

Nos de causa pressuposta, o negócio convive com certas condições necessárias, inerentes a seu objeto, para que se apresente como tal. Por exemplo, no perdão de dívida, a existência do débito é pressu-

---

18. AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico*. Existência, validade e eficácia. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 150.

19. AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico*. Existência, validade e eficácia. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

posto para que seja perdoado. Por isso que a existência da dívida seria a causa do negócio jurídico<sup>20</sup>.

Já nos negócios causais finalísticos, a finalidade ou o resultado esperado pelo negócio passa a ser um elemento ínsito à própria definição da natureza jurídica do negócio. Assim, a sociedade é o negócio jurídico mediante o qual duas ou mais pessoas pretendem contribuir com bens ou serviços para que seja partilhado certo resultado. Sem esse terceiro elemento finalístico, não há que se falar em sociedade.

Portanto, ora, o direito valoriza a forma – isto é o conjunto de signos selecionados para exteriorizar o ato e o modo em que eles se combinam – ora o objeto – as prestações jurídicas modalizadas deonticamente – ora a finalidade como elementos ínsitos que hão de estar presentes nos negócios jurídicos para que eles recebam as tutelas jurídicas que lhe sejam próprias.

Interessante observar que Antônio Junqueira de Azevedo busca distinguir o elemento categorial inderrogável da causa. Assim, assinala que o elemento categorial inderrogável é a cláusula que faz referência à causa e a causa é algo extrínseco ao negócio jurídico, seja pressuposta, seja finalística<sup>21</sup>.

Por outro lado, se pensarmos que a linguagem constitui realidade, poderemos concluir que os elementos categoriais inderrogáveis constituem juridicamente a causa. Ao mencionarem a causa, tornarão essa condição do negócio como uma realidade constituída pelo pró-

---

20. “Continuando no exame do elemento categoria inderrogável objetivo, próprio de todos os negócios causais, quer-nos parecer que ele pode ser típico, ora por se referir a um fato logicamente anterior (ainda que cronologicamente não o seja) ao próprio negócio que o justifica (causa preissuposta), ora por se referir a um fato futuro para o qual tende (causa final).” (AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico*. Existência, validade e eficácia. 4. ed. 8. tir. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 147.).

21. AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico*. Existência, validade e eficácia. 4. ed. 8. tir. São Paulo: Saraiva, 2002. p.149.

prio negócio, embora passível de refutação pelas diversas autoridades competentes.

Assim, uma linguagem posterior que infirme a existência de causa, anteriormente referida pelos elementos categoriais inderrogáveis, estará negando o próprio sentido que se atribui àqueles elementos categoriais inderrogáveis e, portanto, estará requalificando ou desqualificando a natureza mesma do negócio.

Nesse sentido, cremos que a qualificação de certo negócio jurídico com a natureza X ou Y não depende apenas da presença de elementos categoriais inderrogáveis, enquanto enunciados do suporte físico, mas também da aceitação desses elementos categoriais, como instâncias que se referem a uma causa que não esteja infirmada por linguagem competente habilitada para tanto.

Em outras palavras, se há negócio jurídico de perdão de dívida e se comprova, pela linguagem competente do direito, que a dívida não existia, o elemento categorial inderrogável que é a menção à dívida, em cláusula contratual, perde sua habilidade de atuar como elemento qualificador do negócio jurídico, de tal sorte que não se dirá mais, a partir de desconstituição da causa, que “existe” tal negócio jurídico.

Portanto, sustento que a aceitação jurídica da existência de causa – isto é a causa como fato jurídico e não como evento – é o elemento que fixa a qualificação jurídica do negócio causal.

Avançando, com relação aos requisitos de validade do ato jurídico – ou, os requisitos de ausência de nulidade ou anulabilidade do ato jurídico – Antônio Junqueira de Azevedo indica (I) a própria declaração de vontade que perfaz o negócio jurídico e (II) o modo em que os elementos gerais do ato se constituem.

Nesses termos, para fins de validade em sentido estrito do negócio jurídico, a declaração de vontade deve ser:

a) resultante de um processo seletivo; b) querida com plena consciência da realidade; c) escolhida com liberdade; e d) deliberada sem má fé.<sup>22</sup>

No tocante aos demais elementos gerais do negócio jurídico, o ato jurídico deve apresentar um objeto lícito, possível e determinável<sup>23</sup>, ao passo que a forma deve ser livre ou conforme a prevista pelo direito positivo<sup>24</sup>.

Quanto aos requisitos extrínsecos do negócio jurídico, o agente deve ser competente e o ato deve ser realizado conforme as condições de tempo e espaço previstos pelo direito<sup>25</sup>.

Finalmente, além dos elementos existenciais e dos requisitos de validade, há os fatores que determinam eficácia do negócio jurídico. Em nossa visão, se tomarmos que a eficácia técnica se divide em sintática e semântica, haverá eficácia técnica sempre que inexistir, no direito, óbice para realização das normas inseridas no negócio jurídico e eficácia semântica quando o objeto puder ser concretizado.

Em uma síntese, portanto, concluímos o seguinte: elementos gerais do ato condicionam sua existência; elementos categorias condicionam sua qualificação; certos requisitos determinam sua validade (ou ausência de nulidade ou anulabilidade); e certos fatores determinam a eficácia do negócio jurídico. Guardemos esses conceitos que serão úteis para o desenvolvimento de nosso argumento nos próximos itens.

---

22. Esses requisitos de validade estão inseridos nos artigos 138 a 156 do Código Civil.

23. *Ibidem*, p. 43. Essa é a previsão do artigo 104, inciso II, do Código Civil.

24. *Ibidem*, p. 43. Vide artigo 104, inciso III, do Código Civil.

25. *Ibidem*, p. 43.

## 5. Do trânsito do direito privado ao direito tributário

Firmes na noção de que um ato jurídico deve ter elementos gerais e categoriais que determinam sua existência e natureza, requisitos de sua legitimidade e fatores que determinam sua eficácia, podemos pensar como essas instâncias influenciam o direito tributário.

Observando-se o artigo 116, inciso I, do Código Tributário Nacional, nota-se que as situações jurídicas são tidas como ocorridas desde o momento em que estejam definitivamente constituídas, nos termos de direito aplicável.

Isso significa que os elementos existenciais dos negócios jurídicos, que os constituem enquanto existentes no direito positivo, deverão de estar presentes para que o negócio seja tido como instituído.

Assim, sem a manifestação de vontade, formalizada por linguagem competente, sem as normas introduzidas que objetivam essa manifestação e sem as condições pragmáticas para que o negócio venha a ser, socialmente, tido como enunciando uma linguagem jurídica, o negócio não existirá e, portanto, será inoponível às autoridades administrativas. Nesse sentido, Karem Jureidini Dias esclarece:

Insistimos que não há competência jurídica para a autoridade administrativa no âmbito fiscal desconstituir um fato ou um ato de natureza civil, mas tal autoridade administrativa tem o dever-poder de averiguar a suficiência da prova do suporte fático na constituição do fato jurídico tributário.<sup>26</sup>

Por esse prisma, se a parte alega que determinado recurso financeiro é oriundo de mútuo, mas não consegue provar a respectiva manifestação de vontade, mediante documento hábil, o Fisco não

---

26. DIAS, Karem Jureidini. *Fato jurídico tributário*. Revisão e efeitos jurídicos. São Paulo: Noeses, 2011. p. 190.

está obrigado a acatar existência de tal negócio, enquanto válido em sentido lato no direito brasileiro. Vejamos, nesse sentido, a ementa de decisão emanada do antigo 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, a seguir citada:

(...) EMPRÉSTIMO – O mútuo deve ser comprovado mediante documentação hábil e idônea, não sendo suficiente estar consignado nas declarações do mutuante e do mutuário. MÚTUAO ENTRE CÔNJUGES – Quanto a empréstimos efetuados entre ascendentes/descendentes e cônjuges, basta que mutuante e mutuário os declarem e que o primeiro disponha de condições de efetuar o mútuo e ainda, que as respectivas declarações tenham sido entregues dentro do prazo legal, para que o respectivo valor seja aceito para cobrir acréscimo patrimonial. GANHO DE CAPITAL – ALIENAÇÃO DE BENS – São tributáveis os ganhos auferidos na alienação de bens, representados pela diferença entre o valor da venda e o custo de aquisição. Preliminares rejeitadas. Recurso parcialmente provido. Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo o valor relativo ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto do ano-calendário de 1998. Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente. Publicado no DOU em: 28.01.2009 Relator: Antonio Lopo Martinez. Recorrente: (...) Recorrida: 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR.<sup>27</sup>

O negócio jurídico também deve conter os elementos extrínsecos como agente, tempo e espaço. A título de exemplo, a emissão de nota fiscal inidônea por “empresa laranja” – inexistente – não gera crédito

---

27. 1º Conselho de Contribuintes. 4ª. Câmara. Acórdão 104-22.817 em 07.11.2007 IRPF – Ex(s): 1998 a 2001.

de ICMS, justamente, por faltar um dos elementos do negócio de circulação de mercadorias que é um dos agentes, isto é o vendedor.<sup>28</sup>

Além dos elementos genéricos, a presença de elementos categoriais e, segundo pensamos, a sustentabilidade da causa por eles afirmados – no caso dos negócios jurídicos causais – é outra instância que influencia na qualificação jurídica do fato. Explicamos.

Inicialmente, observemos que nos negócios abstratos, é a forma, isto é, o conjunto de signos selecionados e o modo em que esses signos são combinados no suporte físico que são relevantes para que o negócio jurídico seja qualificado desta ou daquela maneira. Assim, se for instituído um tributo sobre a emissão de notas promissórias, se determinado título de crédito T não for composto daquelas notas tais ou quais que caracterizam as notas promissórias, não haverá incidência da norma tributária sobre a emissão de T.

Nos negócios causais, por sua vez, a inexistência de um elemento geral ou a inexistência provada de causas pressupostas ou finalísticas, previstas pelo direito positivo para que os negócios jurídicos sejam qualificados desta ou daquela maneira, permite a requalificação ou desqualificação do ato praticado pelo contribuinte, em razão da ausência de um dos requisitos que o negócio jurídico deve ostentar para ser aquilo o que deve ser<sup>29</sup>.

Assim, por exemplo, se certo documento designa uma operação de compra e venda, mas o negócio não é oneroso, negócio jurídico de compra e venda não há, de sorte que o Fisco estará habilitado para requalificar – em outra situação jurídica – ou desqualificar – para não enquadrá-la em nenhuma outra situação jurídica – a linguagem

---

28. Nesse sentido, a decisão da Câmara Reunidas do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo: TIT – SP DRT. 1 – 23214/78 – 23/07/1981, Relator, Durlec Dias Conrado.

29. Sobre a importância da causa no direito tributário, vide: DIAS, Karem Jureidini. *Fato Jurídico Tributário*. Revisão e efeitos jurídicos. São Paulo: Noeses, 2012. p. 194.

produzida pelo contribuinte, para fins de perfazer a incidência da norma tributária.

A jurisprudência administrativa costuma designar esses descompassos de “abuso de forma”, ou de desqualificá-los em razão de um princípio da “substância sobre a forma” o que, muitas vezes, é outro modo de dizer que o negócio está provido da causa jurídica que lhe qualifica como tal<sup>30</sup>.

Outra hipótese é o simulacro de negócio sem sua causa finalística. Por exemplo, na operação “casa-separa”, partes constituem uma sociedade com o fim exclusivo de evitar o ganho de capital sobre a alienação de ativos. Como a constituição de sociedade é um ato finalístico – a finalidade de se desenvolver uma atividade para se chegar a certo resultado – a ausência do preenchimento de tal pressuposto “contamina” o negócio jurídico.

Em suma, entendemos que nos negócios causais, a ausência de verificação de causa permitirá à autoridade fiscal requalificar o negócio jurídico, por incompatibilidade entre o negócio e os elementos categoriais que determinam sua natureza ou qualificação.

Pois bem, examinada a possibilidade de requalificação dos negócios jurídicos a partir de seus elementos genéricos ou categoriais, passarei a examinar outro problema que é o de requisitos que, uma vez não observados, podem acarretar nulidade ou anulabilidade do negócio jurídico.

Genericamente, diríamos que vícios como nulidade ou anulabilidade do negócio jurídico não são relevantes para se determinar a incidência de certo tributo, justamente, em razão do mandamento

---

30. A título de exemplo, o ACÓRDÃO 101-95552, emitido pelo então 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que teve como relator Paulo Roberto Cortez, indica, em sua ementa “abuso de forma”, para desqualificar o planejamento tributário, mas trata, no corpo do voto, da operação “casa-separa” que será mais bem explicada no capítulo VIII de nossa tese, indicando, expressamente, a existência de simulação.

veiculado pelo artigo 118, inciso I, do Código Tributário Nacional, que prescreve que para a ocorrência do “fato gerador” – isso é do acontecimento previsto no antecedente da regra matriz de incidência tributária – é indiferente a validade dos atos jurídicos praticados.

Melhor explicando, na dicção do artigo 118, inciso I, do Código Tributário Nacional, ainda que o ato jurídico apresente defeitos que acarretem sua nulidade ou anulabilidade, a presença de tais defeitos seria indiferente para a verificação do fato jurídico tributário.

Assim, o fato de que o objeto é ilícito, de que o agente é incapaz, ou de que a forma do ato está em descompasso com certa prescrição, não são, genericamente dizendo, elementos que condicionam a qualificação de certo fato jurídico tributário, desde que ostentem validade em sentido lato e desde que possam ser qualificados como o tipo de negócio jurídico que receba aquela incidência normativa específica.

Quando se examina a distinção entre elementos genéricos e categoriais do ato jurídico, de um lado, e requisitos de validade, de outro, é possível compreender e compatibilizar os artigos 116, inciso I, do Código Tributário Nacional e 118, inciso I, do mesmo Código.

Quando o primeiro diz que as situações jurídicas são tidas como ocorridas desde o momento em que estejam definitivamente constituídas, nos termos de direito aplicável, trata dos elementos genéricos que condicionam a existência do negócio jurídico e dos elementos categoriais que importam à qualificação da situação jurídica e à norma tributária que coincide sobre determinada situação jurídica. Já quando o artigo 118, inciso I, do mesmo Código, trata da irrelevância da validade para fins de determinação dos efeitos dos atos jurídicos, está enunciando que eventual defeito não importa para a qualificação do evento tributável.

A título de exemplo, se a venda de uma mercadoria é realizada por pessoa absolutamente incapaz, ela não deixa de ser venda porque

presente sua causa. Porém, ela será um ato nulo nos termos do artigo 166, inciso I, do Código Civil.

Nos termos do artigo 116, inciso I, do mesmo Código, por que o negócio existe e por que presentes seus elementos categoriais, poderá a autoridade administrativa reputá-la como uma venda para fins tributários. Agora, nos termos do artigo 118, inciso I, do mesmo Código, nem a autoridade administrativa nem o contribuinte poderão alegar que tal operação não se trata de compra e venda para fins fiscais.

Se por outro lado, uma suposta compra e venda é realizada e não existe mercadoria, preço ou partes, estarão faltando tanto elementos categoriais como existenciais do ato jurídico. A operação, nessa hipótese, deverá ser desqualificada ou requalificada por autoridades administrativas, conforme o caso. Nesse mesmo sentido, Karem Jureidini Dias, assim sustenta:

A autoridade administrativa não pode arguir a invalidade do ato ou negócio formalmente apresentado pelo contribuinte, devendo proceder, como dissemos, nos estritos limites de sua competência. Isso quer dizer que não tem o poder de negar a relação jurídica que efetivamente nasceu, seja no âmbito cível ou em qualquer outro. A revisão fiscal tem somente competência da suficiência da prova de ocorrência do ato formalmente apresentado e desde que no pressuposto de prova de ocorrência de outro fato ou ato que compõem o conjunto suficiente a denotar o fato colhido pela incidência fiscal.<sup>31</sup>

Avançando em nosso exame sobre a interação entre negócio jurídico e aplicação da norma tributária, voltemos agora a outro aspecto do negócio jurídico que é sua eficácia. Vale lembrar que, nos termos do artigo 118, inciso II, do Código Tributário Nacional, os efeitos

---

31. DIAS, Karem Jureidini. *Fato jurídico tributário*. Revisão e efeitos jurídicos. São Paulo: Noeses, 2012. p. 214.

do “fato gerador” são irrelevantes para fins de incidência da norma tributária.

É preciso, nesse ponto, anotar que efeito é algo distinto do fato jurídico. Assim, quando se examina a incidência de certa norma tributária é preciso perquirir se incide sobre (I) a manifestação de vontade que é o negócio jurídico ou se incide sobre (II) os efeitos jurídicos dessa manifestação de vontade.

Por exemplo, se pensarmos acerca da hipótese de incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (“ICMS”) verificaremos que o critério temporal é a saída da mercadoria do estabelecimento vendedor. Assim, o critério temporal desse imposto dependeria, por exemplo, da satisfação de eventual cláusula suspensiva que impedisse a eficácia do negócio jurídico de compra e venda.

Por outro lado, uma vez eficaz o negócio jurídico e saída a mercadoria, efeitos posteriores serão irrelevantes para condicionar o negócio. Assim, se a mercadoria foi devolvida ou se houve inadimplência por parte do comprador, enfim, qualquer outro efeito proveniente do acontecimento constituído pelo fato jurídico tributário é irrelevante para fins de se examinar a incidência tributária de certa norma sobre a situação tal ou qual.

Em síntese, é possível concluir que os elementos genéricos e os elementos categoriais inderrogáveis do negócio jurídico, a causa prevalente juridicamente e os fatores que condicionam a eficácia do negócio jurídico, quando o fato jurídico tributário for oriundo do resultado dessa eficácia, são as instâncias relevantes para a autoridade administrativa examinar o negócio jurídico para fins de qualificação jurídico-tributária.

Por outro lado, são irrelevantes, no campo tributário, eventual nulidade ou anulabilidade do negócio jurídico – em razão da dicção do artigo 118, inciso I, do Código Tributário Nacional – e os fatores de eficácia, quando for o próprio negócio, e não um efeito seu, que

estiver conotado no antecedente da regra geral e abstrata que institui o tributo.

É justamente a partir desse viés que enxergamos o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. O dispositivo dispõe o seguinte:

Art. 116; Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Levado a sério o que enunciamos acima, podemos concluir que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador porque (I) desprovidos de elementos gerais não chegam a existir no plano jurídico (simulação absoluta) ou (II) desprovidos de elementos categoriais, são inadequadamente qualificados (simulação relativa).

## **6. Propósito negocial e requalificação dos negócios jurídicos**

Aceitas as conclusões anteriormente expostas, podemos pensar a questão da necessidade de propósito negocial em três planos distintos.

O primeiro deles, no caso de verificação de eventual evasão tributária, quando o contribuinte qualifica inadequadamente um negócio jurídico. Pensemos sobre essa hipótese em que casos a necessidade de propósito negocial pode se manifestar.

Indo direto ao ponto, devemos assinalar que o propósito negocial deve estar presente, para fins de oponibilidade de atos jurídicos ao Fisco sem a ocorrência de evasão, quando se tratar de um negócio jurídico do tipo causal finalístico.

De fato, nesse tipo de ato, o caráter finalístico compõe elemento categorial do negócio jurídico, contribuindo para sua qualificação. Na ausência dessa característica, creio que o negócio causal finalístico perca sua natureza jurídica, tal como delineada pelo direito positivo.

Por esse prisma, eventual qualificação empreendida pelo contribuinte, de um negócio causal finalístico em que essa finalidade não é perseguida, torna-se inadequada. Como decorrência dessa inadequação, o contribuinte teria se servido de um regime jurídico tributário sem a configuração do suporte fático suficiente que lhe permitiria assim o fazer, possibilitando a requalificação pela autoridade fiscal.

Assim, por exemplo, na constituição de uma sociedade, o intuito de se obter resultados decorrentes de uma atividade econômica aos sócios é essencial a essa figura jurídica. Por isso que uma “empresa-veículo” ou uma operação do tipo “casa-separa” revelam atos não oponíveis, segundo penso, ao Fisco: não se pode criar uma sociedade com o propósito específico de se reduzir a tributação de certa operação jurídica.

Por outro lado, aos atos do tipo abstratos ou causais pressupostos a finalidade íntima do agente é indiferente para sua qualificação. Tomemos um exemplo. A redução do capital social de uma pessoa jurídica tem como pressuposto que o capital esteja em excesso ou não seja necessário às atividades daquela pessoa jurídica. Cumprido esse requisito, se o capital social é reduzido para amenizar uma tributação decorrente do ganho de capital da venda ou por outro motivo qualquer, a inexistência de propósito extratributário não pode ser invocada pelo Fisco para desconsiderar o negócio jurídico.

Podemos também pensar que a necessidade de propósito negocial também pode ser utilizada pelo legislador como forma de neutralização preventiva da elisão tributária. Explicamos.

Se o legislador cria certo benefício fiscal visando a atingir determinado resultado, poderá indicar que o propósito negocial emerge

como um requisito para aproveitamento do referido benefício fiscal. Isso pode se dar para uma imunidade, para o aproveitamento de um incentivo e assim por diante.

Note-se que a necessidade da existência do propósito comercial acaba atuando como um limitador para aproveitamento do incentivo ou benefício tributário, impedindo, preventivamente, que o contribuinte se aproveite do regime jurídico mais favorável sem a consecução dos fins axiologicamente perseguidos pelo direito.

Nesses casos, evidentemente, o propósito será um requisito de aplicação do benefício devendo ser exigido pela autoridade administrativa. O que se exige é que haja clara menção na legislação tributária. Esses intuitos da legislação não podem ser “inventados” pela autoridade fiscal, exigindo requisitos não existentes na legislação.

Poderia, também, o propósito comercial ser aspecto descrito na hipótese de incidência de um tributo antielisivo (norma antielisiva repressiva específica), devidamente delineada pela lei. Trata-se de uma possibilidade teórica mas que não verificamos na prática – ao menos até o presente momento – razão pela qual não pretendemos cansar o leitor aprofundando essa análise.

Por fim, não admitimos, como já dissemos, que o propósito comercial seja utilizado para “colorir” uma norma geral antielisiva repressiva, como alguns predicam. Essa hipótese implicaria a possibilidade de uma autoridade administrativa desconsiderar qualquer planejamento tributário efetivado com o propósito de economizar tributo, independentemente do regime jurídico dos atos de direito privado praticados que permitiram o planejamento ou da existência de norma tributária que assim o preveja.

Como já discorremos, essa possibilidade implicaria frontal violação ao princípio da legalidade, porque permitiria a cobrança de obrigação tributária, simplesmente, não prevista na legislação pertinente. Traria o risco, também, de tratamento não isonômico, diferenciando

contribuintes, não pela sua capacidade contributiva, mas por motivos exógenos que poderiam, casualmente, “legitimar” um planejamento tributário. É claramente inaceitável.

Em suma, portanto, entendemos que o propósito negocial deve ser tido como relevante na análise de planejamento tributário, quando a operação praticada pelo contribuinte envolver negócios jurídicos causais finalísticos, ou quando a norma tributária expressamente exigi-lo.

