

Paulo Arthur Cavalcante Koury

Doutor e Mestre em Direito Tributário
pela Universidade de São Paulo (USP).
Master of Laws (LLM) pela University of Cambridge.
Advogado.

Forma e Substância no Direito Tributário

Série Doutrina Tributária Vol. XLII



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo – 2021

© Paulo Arthur Cavalcante Koury
 Todos os direitos desta edição reservados.



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
 Av. Brigadeiro Luís Antônio, 290 – 7º andar – conjuntos 71 e 72
 CEP 01318-902 – São Paulo – Fone/Fax: (11) 3105-8206
 e-mail: ibdt@ibdt.org.br site: www.ibdt.org.br

Diretoria

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira
 Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri
 Diretor Administrativo: João Francisco Bianco
 Diretor Financeiro: Rodrigo Maito da Silveira
 Diretores Executivos: Fernando Aurelio Zilveti e Luís Flávio Neto

Conselho Deliberativo: Bruno Fajersztajn, Fabiana Carsoni Alves F. da Silva, Humberto Bergmann Ávila, José Maria Arruda de Andrade, Mara Eugênia Buonanno Caramico, Martha Toribio Leão, Paulo Victor Vieira da Rocha, Ricardo Maito da Silveira e Victor Borges Polizelli

Conselho Editorial Nacional: Fernando Aurelio Zilveti (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Humberto Ávila (Universidade de São Paulo/SP e Universidade Federal do Rio Grande do Sul/RS), João Francisco Bianco (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Luís Eduardo Schoueri (Universidade de São Paulo/SP), Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Universidade de São Paulo/SP), Ricardo Mariz de Oliveira (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Roberto Ferraz (Pontifícia Universidade Católica do Paraná/PR), Roberto Quiroga Mosquera (Universidade de São Paulo/SP) e Walter Piva Rodrigues (Universidade de São Paulo/SP)

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante
 K88f Forma e substância no direito tributário. – São Paulo, SP: IBDT, 2021 (Série Doutrina Tributária, 42).

320 p. ; 14 x 21 cm.

ISBN 978-65-86252-36-1

1. Direito Tributário 2. Forma 3. Substância
 4. Brasil
 I. Paulo Arthur Cavalcante Koury II. IBDT III. Título.

DORIS 341.39

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito Tributário : Brasil
2. Forma : Brasil
3. Substância : Brasil

Revisão: Carolina Mihoko Massanhi / *Editoração:* Nelson Mitsuhashi

Impressão e acabamento: Edições Loyola

Sumário

Agradecimentos	9
Prefácio	17
Apresentação	21

Introdução

1. Objeto: o argumento da prevalência da substância sobre a forma (ou os limites à qualificação de fatos, atos e negócios no Direito Tributário brasileiro).....	25
2. Justificativa: como se chegou ao argumento da substância sobre a forma (em sua origem nos países de <i>common law</i> e no Direito Tributário brasileiro).....	30
2.1. No Direito Tributário dos países de <i>common law</i>	30
2.2. No Direito Tributário brasileiro.....	38
3. Metodologia: bases para a reconstrução dos limites ao argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário brasileiro	46

Capítulo 1

Definição do Argumento da Substância sobre a Forma (ou o que Significa o Argumento da Substância sobre a Forma)

1.1. Elementos do argumento da substância sobre a forma (definição intensional)	53
1.1.1. Definição positiva (ou a estrutura do argumento da substância sobre a forma).....	53
1.1.1.1. Análise indutiva	53
1.1.1.2. Elementos da definição.....	57
1.1.1.2.1. Argumento pela prevalência de critérios (“prevalência” e “sobre”)	57

1.1.1.2.2. Baseados em razões externas (“substância”).....	59
1.1.1.2.3. Baseadas em fontes do Direito (“forma”).....	68
1.1.1.2.4. Na qualificação de fatos (contexto).....	71
1.1.1.3. Definição.....	79
1.1.1.4. Conclusão parcial 1: recorrer à contabilidade no Direito Tributário não é argumentar pela substância sobre a forma.....	79
1.1.1.5. Conclusão parcial 2: o argumento da substância sobre a forma não se identifica com a controvérsia sobre as relações entre o Direito Tributário e o Direito Privado.....	86
1.1.2. Definição negativa (ou acepções de forma e substância que não são iguais ao sentido ora tratado).	91
1.1.2.1. Acepções de substância sobre a forma que não se identificam com o argumento da substância sobre a forma no Direito Tributário.....	94
1.1.2.1.1. Substância sobre a forma como derrotabilidade.....	94
1.1.2.1.2. Substância sobre a forma como rejeição do nominalismo.....	97
1.1.2.1.3. Substância sobre a forma como verdade material sobre a verdade formal.....	99
1.1.2.2. Acepções de forma contidas no conceito de forma do argumento da substância sobre a forma, no Direito Tributário.....	101
1.1.2.2.1. Forma como elemento para a existência ou requisito relacionado à validade de atos e negócios jurídicos.....	102
1.1.2.2.2. Forma como elementos essenciais do negócio jurídico (abuso de forma).....	104
1.1.2.3. Conclusão parcial.....	108

1.2. Exemplos do emprego do argumento da substância sobre a forma	110
1.2.1. Substância sobre a forma e as “empresas-veículo”	110
1.2.2. Substância sobre a forma e o “beneficiário final”	112
1.2.3. Substância sobre a forma e as “debêntures participativas”	114
1.2.4. Substância sobre a forma e o ganho de capital de estrangeiros	115
1.2.5. Conclusão parcial.....	116

Capítulo 2

Fundamentos da Prevalência da Substância ou da Forma (ou com Base no que se Defende e se Refuta o Argumento da Substância sobre a Forma)

2.1. Crítica a três argumentos pela prevalência da substância sobre a forma no Direito Tributário brasileiro.....	120
2.1.1. O argumento da acepção ampla de simulação.....	121
2.1.1.1. Identificação (ou por que se trata da prevalência da substância sobre a forma)	121
2.1.1.2. Crítica (ou por que o argumento não justifica a prevalência da substância sobre a forma no Direito Tributário brasileiro)	126
2.1.2. O argumento da capacidade contributiva.....	132
2.1.2.1. Identificação (ou por que se trata da prevalência da substância sobre a forma)	132
2.1.2.2. Crítica (ou por que o argumento não justifica a prevalência da substância sobre a forma no Direito Tributário brasileiro)	137
2.1.3. O argumento da consideração econômica como interpretação teleológica.....	144
2.1.3.1. Identificação (ou por que se trata da prevalência da substância sobre a forma)	144
2.1.3.2. Crítica (ou por que o argumento não justifica a prevalência da substância sobre a forma no Direito Tributário brasileiro)	151

2.1.4. Conclusão parcial.....	162
2.2. Fundamentos para a prevalência (<i>a priori</i>) da forma.....	163
2.2.1. Princípio do Estado de Direito.....	164
2.2.2. Princípio democrático e soberania popular	171
2.2.3. Princípio da separação de poderes	176
2.2.4. Princípio da legalidade	183
2.2.5. Princípio da segurança jurídica	188
2.2.6. Princípio da dignidade da pessoa humana	195
2.2.7. Princípio da liberdade.....	198
2.2.8. Princípio da igualdade.....	206
2.2.9. Conclusão parcial.....	214

Capítulo 3

Limites para a Aplicação do Argumento da Substância sobre a Forma no Direito Tributário Brasileiro (ou Como Aplicar o Argumento da Substância sobre a Forma)

3.1. Elementos da qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos para a aplicação do Direito Tributário: critérios de classificação e regras de preferência entre eles.....	220
3.2. Classificação dos critérios de qualificação de fatos, atos e negócios jurídicos	231
3.2.1. Critérios formais.....	231
3.2.1.1. Critérios formais relativos a conceitos constitutivos (ou critérios formais-constitutivos)....	232
3.2.1.2. Critérios formais relativos a conceitos regulativos (ou critérios formais-regulativos).....	237
3.2.1.3. Critérios formais de requalificação	240
3.2.2. Critérios substanciais.....	250
3.2.3. Conclusão parcial.....	253
3.3. Regras de prevalência entre os critérios de qualificação	256
3.3.1. Forma <i>versus</i> forma	256
3.3.1.1. Critérios formais de requalificação, quando aplicáveis, prevalecem sobre os demais critérios formais	257

3.3.1.2. Critérios formais-constitutivos prevalecem sobre critérios formais-regulativos	261
3.3.2. Forma <i>versus</i> substância	267
3.3.2.1. Critérios formais-constitutivos e de requalificação prevalecem sobre critérios substanciais	267
3.3.2.2. Critérios formais-regulativos prevalecem sobre critérios substanciais, caso satisfeitas as condições de identidade, de compatibilidade de finalidade e de abrangência.....	273
3.3.3. Conclusão parcial	279
Conclusões	283
Teses	293
Referências	295