

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

22



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

A Causa dos Negócios Jurídicos, a Prevalência da Substância sobre a Forma e o Direito Tributário Brasileiro

Flávio Tudisco

Advogado em São Paulo e no Rio de Janeiro.

Resumo

Através da distinção conceitual entre a causa e o motivo dos negócios jurídicos, bem como pela observância dos princípios constitucionais tributários, o autor conclui pela impossibilidade de a aplicação do princípio da prevalência da substância sobre a forma, tal qual incorporado à prática contábil nacional por via reflexa da publicação da Lei nº 11.638/07, dar causa ao nascimento das obrigações tributárias patrimoniais.

Abstract

By means of the conceptual distinction between the objective cause (causa) and the subconscious motive (motivo) of a given agreement, as well as for observance of the constitutional principles applicable to taxation, the author concludes that the application of the substance-over-form rule, as indirectly incorporated into the national accountancy as of the advent of Law nº 11.638/07, can not give rise to tax payment obligations.

1. Colocação do Problema

O assunto revelado pelo título deste artigo não é propriamente novo já que, em sua real essência, remonta à nobre e antiga discussão sobre os limites da liberdade de organização da vida privada em função da menor onerosidade fiscal dos atos e negócios jurídicos que a componham.

Apesar de tal constatação, a verdade é que entre nós a definição precisa desses limites está longe de ser mansa. Aliás, desde o advento da Lei Complementar nº 104/01, portanto desde a inclusão do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN)¹, o consenso sobre o assunto parece estar cada vez mais distante, e isso em que pese em contrário a inegável qualidade do acervo doutrinário já produzido.

Também não há uniformidade na jurisprudência que forneça elementos para assentar a discussão. No que toca especificamente aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, o momento é de mutação de uma jurisprudência tradicionalmente consagrada. O entendimento que outrora era considerado “consolidado”, e que era lastreado em respeitável doutrina² e num rigor científico quase

¹ O que para alguns significou a consagração de uma norma geral antielisiva, para tantos outros significou apenas a explicitação de uma norma geral anti-simulação.

² Da qual Sampaio Dória e Alberto Xavier são expoentes.

inabalável, cedeu espaço para uma atuação cada vez mais casuística e cada vez menos apegada à densidade da doutrina que a justifica. Não é raro, por exemplo, que conceitos presentes em algumas decisões³ sejam evocados numa multiplicidade incontável de sentidos, por vezes até contraditórios.

Seja como for que a jurisprudência caminhe, a verdade é que o contexto tributário atual é de insegurança para o contribuinte na medida em que o impede de exercer sua livre iniciativa em bases razoavelmente previsíveis. Sobre a edificação de suas atividades, e a bem da verdade à míngua da Constituição, paira de forma caótica a possibilidade de que, no futuro, os atos e negócios que tenham sido praticados venham a ser desconsiderados e declarados inoponíveis ao Fisco, seja lá qual for o fundamento legal para tanto⁴.

Agregue-se a este cenário de incabíveis incertezas mais um dado. Trata-se das conseqüências tributárias das alterações promovidas na Lei de Sociedades Anônimas (LSA) pela publicação da Lei nº 11.638/07, especialmente as alterações pertinentes ao capítulo reservado às demonstrações financeiras.

Como é sabido, as demonstrações financeiras, assim como concebidas nos termos originais da LSA, sempre serviram de paradigma da contabilidade das sociedades empresariais e sempre representaram etapa importante do processo que ultimaria por identificar o lucro tributável (*lucro real*) de determinado período. De forma que se nunca foi lícito equiparar retratação contábil e realidade jurídica, pelo menos sempre foi coerente afirmar que estes guardavam intrínseca relação e considerável semelhança.

Pois quer nos parecer, todavia, que a atual feição emprestada para a LSA, especialmente ao parágrafo 2º e ao parágrafo 5º de seu art. 177, teve por conseqüência aprofundar o distanciamento até então existente entre essas duas realidades. Em outras palavras: aquilo que, em tese, seria a representação para fins comerciais de uma dada realidade patrimonial ganhou vida própria de tal forma que agora quase já não guarda relação com a realidade que representa.

É o que decorre, por exemplo, da aplicação dos princípios contábeis consagrados pela prática internacional e cuja adoção, por força de previsão contida no parágrafo 5º do art. 177, é necessária. Diz o mencionado parágrafo:

“§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.”

Dentre tantos princípios que poderiam ser mencionados, um se destaca e guarda maior relação com o escopo deste trabalho assim como denunciado pelo título que o inaugura: *a prevalência da substância sobre a forma*⁵.

³ Como o conceito de “simulação”, “propósito negocial”, “fraude à lei”, “abuso de direito”, “abuso de forma”, etc.

⁴ Sobre a necessidade da segurança veja-se Karl Larenz, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Barcelona: Ariel, 2001.

⁵ Ou como preferem os contabilistas e a própria Comissão de Valores Mobiliários (CVM): a primazia da essência sobre a forma.

Para a prática contábil, referido princípio é explicado nos seguintes termos⁶:
 “para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida (...)”

E daí suscitar-se a questão de saber quais as conseqüências que a aplicação desse princípio deve ou não trazer para o campo das obrigações tributárias, especialmente quando considerada a *causa* (ou *função típica*) do negócio jurídico que seja elemento de determinado tipo tributário.

2. A Distinção entre Causa e Motivo dos Negócios Jurídicos

A plena compreensão do que se entende por *causa* e *motivo* dos negócios jurídicos pressupõe o esclarecimento do que seja negócio jurídico.

José Carlos Moreira Alves⁷ define negócio jurídico como “toda manifestação de vontade que visa a um fim prático que é tutelado pela ordem jurídica”.

A seu turno, José de Oliveira Ascensão⁸ o compreende como um

“acto, pelo qual as partes escolhem elas próprias os efeitos jurídicos a que ficarão subordinadas. A lei acolhe quanto possível estes efeitos queridos pelas partes. Isto é assim porque um dos princípios fundamentais das ordens jurídicas que, com a nossa [a portuguesa], exprimem a mesma civilização, é o da autonomia privada.”

Em que pese em contrário as variações encontradas na doutrina sobre o conceito de negócio jurídico⁹, importa ter presente apenas, pelo menos para os fins deste trabalho, que o traço marcante de tal instituto é a autonomia privada facultada pela lei. É em função do exercício de tal autonomia que uma determinada situação integra-se à ordem jurídica. Se o direito tutela os interesses decorrentes de um contrato de compra e venda entre A e B relativo a um automóvel qualquer é porque A, antigo proprietário, resolveu convencionar com B, novo proprietário, a *transferência do direito de propriedade existente em seu patrimônio para o patrimônio de B*¹⁰.

Superada essa consideração necessária passemos, então, à distinção entre a *causa* e o *motivo* do negócio jurídico.

Nas palavras de Moreira Alves¹¹, que pela clareza merecem transcrição:

“a causa de um negócio jurídico difere dos motivos que levaram as partes a realizá-lo. Com efeito, a causa se determina objetivamente (é a função

⁶ Cf. item 35 do Pronunciamento Contábil Básico aprovado pela Deliberação CVM nº 539/08.

⁷ *Direito Romano*. Volume I, 13ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 151.

⁸ *O Direito. Introdução e Teoria Geral*. 13ª ed., ref. Coimbra: Almedina, 2005, p. 19.

⁹ Sobre as quais veja-se Antônio Junqueira de Azevedo. *Negócio Jurídico. Existência, Validade e Eficácia*, São Paulo: Saraiva, 2002.

¹⁰ Nesse passo convém relembrar a lição de Pontes de Miranda, citado por Brandão Machado (em seu “Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN”. *Imposto de Renda, Conceitos, Princípios e Comentários*, São Paulo: Atlas, 1996, p. 95) de que não são os bens que compõem o patrimônio, mas os direitos sobre eles. De forma que não se pode dizer que a casa A é elemento do patrimônio de alguém, já que no patrimônio, como universalidade de direito que é, só existem direitos e obrigações.

¹¹ *Op. cit.*, p. 153.

econômico-social que o direito objetivo atribui a determinado negócio jurídico); já o motivo se apura subjetivamente (diz respeito aos fatos que induzem as partes a realizar o negócio jurídico). No contrato de compra e venda, a causa é a permuta entre a coisa e preço (essa é a função econômico-social que lhe atribui o direito objetivo; essa é a finalidade prática a que visam, necessária e objetivamente, quaisquer que sejam os vendedores e quaisquer que sejam os compradores); os motivos podem ser infinitos (assim, por exemplo, alguém pode comprar uma coisa para presentear com ela um amigo). (...) A distinção entre causa e motivo é importante porque, em regra, a ordem jurídica não leva em consideração o último.”

Assim, enquanto a *causa* é a função típica de um dado negócio, o *motivo* é a razão metajurídica que induziu à sua celebração.

Com exceção dos negócios jurídicos *abstractos* (ou *formais*)¹², para todos os outros a existência de *causa* é necessária para produção de efeitos jurídicos. Nesse sentido é esta (a causa) que diferencia os vários negócios jurídicos tipificados na legislação brasileira.

É por isso, por exemplo, que não se pode querer transferir o direito real de propriedade sobre um terreno mediante a celebração de um contrato de seguro, cuja causa não guarda qualquer relação com o fim desejado (*i.e.*, concretizar a transferência do direito de propriedade do patrimônio de A para B). Da mesma forma, não é possível celebrar um contrato de mútuo com o fito de juridicamente outorgar poderes a outrem para que, em seu nome, pratique atos ou administre interesses (*causa* do contrato de mandato).

Note-se, todavia, que a concepção imediatamente precedente não nega a possibilidade de num determinado caso a razão para a celebração do negócio jurídico (o seja, o seu *motivo*) ignorar conscientemente ou extrapolar a função típica de determinado negócio. Não é isso. Isso é possível e ocorrerá, dentre outras situações, quando as partes visarem, mediante a celebração de um negócio jurídico, *atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial*¹³. É o caso do negócio jurídico indireto, por exemplo. O que se afirma, em realidade, é que não é o *motivo* do negócio o *elemento determinante* de suas conseqüências jurídicas¹⁴. Tampouco o *efeito factual* (em oposição ao *efeito jurídico*) que dele advenha. Dois casos economicamente semelhantes não possuem, necessariamente, o mesmo conteúdo jurídico. Esse último caso é o que se passa, por exemplo, quando se compara aquele que detém cinquenta reais na sua esfera patrimonial em função de serviços que tenha prestado daquele que detenha os mesmos cinquenta reais, mas em função de, para a empresa que trabalhe, ter que dirigir-se ao banco para pagar contas¹⁵. Re-

¹² *Idem.*

¹³ Cf. Alberto Xavier. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, São Paulo: Dialética, 2002, p. 59. No nosso sentido, os “fins diversos” mencionados pelo autor não são propriamente fins jurídicos, já que, como veremos e em regra, só a causa é capaz de produzir efeitos jurídicos.

¹⁴ Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira. “Pro Memória’ de Palestra sobre ‘Planejamento Tributário: Limites Objetivos e Oponibilidade ao Fisco”, no *I Congresso IBDT/AJUFE de Direito Tributário Brasileiro*. Texto publicado em <http://www.marizsiqueira.com.br/>.

¹⁵ Note-se que o único dado que possibilita a diferenciação dessas duas realidades é o dado jurídico.

pita-se: não é a constatação de que duas situações possuam, sob determinado aspecto, identidade *fática* que as aproxima *juridicamente*. E os exemplos se multiplicam.

Em suma, o que se defende é que é sempre a *causa* do negócio jurídico a determinante de seus efeitos¹⁶.

3. O Princípio da Prevalência da Substância sobre a Forma

Tem-se atribuído¹⁷ o surgimento da doutrina da prevalência da substância sobre a forma ao *leading case* americano *Gregory vs. Helvering*, de 1935¹⁸. Àquela ocasião estava em julgamento a legitimidade de uma operação de *reestruturação empresarial* que tinha como único propósito viabilizar a transferência de certas ações sem a incidência do imposto sobre a renda aplicável ao pagamento de dividendos.

Grosso modo¹⁹ o contribuinte detinha cem por cento das ações de determinada *Companhia A* que, por sua vez, detinha mil ações da *Companhia B*. Com o objetivo de passar a deter diretamente as mil ações da *Companhia B*, mas sem desejar que isso implicasse pagamento de dividendos pela *Companhia A*, o contribuinte constituiu uma terceira pessoa jurídica, a *Companhia C*, que passaria então a deter as mil ações antes detidas pela *Companhia A*. Dias após a transferência das ações para a *Companhia C* esta última foi extinta e o seu capital (as mil ações da *Companhia B*) foi devolvido ao contribuinte. De forma que, diferentemente do que normalmente teria ocorrido (*i.e.*, a liquidação das ações da *Companhia B* e consequente pagamento de dividendos pela *Companhia A* para o contribuinte), a transferência das ações para o patrimônio do contribuinte ocorreu sem a incidência da tributação aplicável aos dividendos que teriam sido pagos. No caso haveria tão-somente a incidência do imposto sobre a renda aplicável ao eventual ganho de capital experimentado pelo contribuinte quando da liquidação das ações da *Companhia B*.

Tendo em vista que o efeito prático da transação realizada era igual ao que teria sido obtido através de uma distribuição de dividendos, o Fisco americano pretendeu tributá-la como se de distribuição de dividendos se tratasse e o caso resultou no conhecido contencioso.

Na decisão do caso, os magistrados da *Supreme Court* americana levaram em consideração a efemeridade da existência da pessoa jurídica criada para, interpretando o conceito de *reestruturação empresarial* existente na legislação americana, desconsiderar os efeitos jurídicos de sua criação. Teria sido a falta de *propósito negocial* da operação que levou os magistrados à conclusão de que a forma adotada pelo contribuinte *não passava de uma forma elaborada e tortuosa de transferir a propriedade das ações*²⁰.

¹⁶ Ressalvadas, evidentemente, as hipóteses de *simulação absoluta* e *simulação relativa*.

¹⁷ Cf. João Dácio Rolim. *Normas Antielisivas Tributárias*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 142; J. L. Saldanha Sanches. *Os Limites do Planejamento Fiscal. Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 74.

¹⁸ <http://caselaw.lp.findlaw.com/cgi-bin/getcase.pl?court=us&vol=293&invol=465>, acessado em 1º de setembro de 2008.

¹⁹ Para mais detalhes sobre o caso concreto veja-se João Dácio Rolim, *op. cit.*, p. 160.

²⁰ "(...) was in fact an elaborate and devious form of conveyance masquerading as a corporate reorganization, and nothing else".

Disso se conclui que a desconsideração da forma jurídica e a consideração da substância econômica dos fatos em causa, antes de ter sido empregada como regra geral, foi entendida como excepcional, eis que a descaracterização da transação como uma *reestruturação empresarial* foi justificada pelo fato de a criação da pessoa jurídica não ter tido qualquer outro propósito senão o de economizar a tributação incidente sobre os dividendos. Não fosse assim, os magistrados não teriam reconhecido expressamente a existência da regra segundo a qual o motivo de economizar tributos na escolha das formas jurídicas decorre de lei (muito embora não fosse aplicável ao caso que estava sendo julgado): “the rule which excludes from consideration the motive of tax avoidance is not pertinent to the situation (...)”.

Assim, diferentemente do que se pode imaginar à primeira vista, o conteúdo do princípio da prevalência da substância sobre a forma como revelado pela decisão não advogava pela simples interpretação econômica dos fatos. Tanto é que, curiosamente, o próprio juiz responsável pela aplicação do conceito nessa decisão (Learned Hand J.) interpretava o precedente *Gregory vs. Helvering* como mais um caso de simulação²¹.

Se o que se disse acima é verdade, então é forçoso concluir que o princípio da prevalência da substância sobre a forma, assim como comumente extraído do caso *Gregory vs. Helvering*, apresenta feição bem diversa daquele aparentemente incorporado à prática contábil nacional.

Enquanto a aplicação do princípio no contencioso depositou na falta de *propósito negocial* da operação o motivo determinante da desconsideração da forma jurídica adotada, quer nos parecer que o princípio “equivalente” da prática contábil assim não o faz porquanto simplesmente defende que “é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal”.

É dizer: enquanto a aplicação do princípio da substância sobre a forma no clássico *leading case* parece ser excepcional, o princípio incorporado à prática contábil recomenda que seja regra.

Disso quer nos parecer ainda ser possível falar em dois princípios da prevalência da substância sobre a forma.

O primeiro, aquele aplicável no caso *Gregory vs. Helvering*, que traz em seu bojo o conceito de *propósito negocial* e que caminha no sentido de que as formas jurídicas só não devem ser observadas caso tenham sido praticadas sem qualquer *propósito negocial*. Conceito esse que, aliás, é por vezes assemelhado com o conceito de simulação, mas com ele não deve ser confundido. Não sob uma perspectiva técnica-legal.

E um segundo, contemplado no pronunciamento contábil que se reproduziu no início, que recomenda a absoluta desconsideração das formas jurídicas adotadas na medida em que obriga a contabilização das transações de acordo com a sua *substância e realidade econômica*, tenham as formas jurídicas sido adotadas com ou sem *propósito negocial*.

É bem verdade que em ambos os casos há o sobrepujamento do conteúdo econômico sobre a forma jurídica, de forma que é possível reduzi-los a um único enun-

²¹ Cf. João Dácio Rolim, *op. cit.*, p. 162.

ciado comum. Contudo, na medida em que para o primeiro conceito tal sobrepujamento não é regra, enquanto que para o segundo é, também seria possível classificá-los em função de sua intensidade como, respectivamente, *conceito restrito* e *conceito alargado* de prevalência da substância sobre a forma.

Os dois conceitos são de real interesse para o deslinde do assunto quando observado sob uma perspectiva mais ampla. Contudo, para os limites deste trabalho é o segundo conceito que mais nos interessará. Tanto porque é esse conceito que, tendo sido adotado como paradigma contábil por via reflexa da publicação da Lei nº 11.638/07, pode naturalmente dar causa às dúvidas quanto ao nascimento das obrigações tributárias patrimoniais.

4. A Aplicação do Princípio da Prevalência da Substância sobre a Forma no Direito Tributário Brasileiro

Em face das considerações precedentes, é chegada a hora de cotejar os conceitos explicitados acima com o conteúdo do Direito Tributário positivado no Brasil.

Antes disso, contudo, uma última observação merece ainda ser feita.

Abstrai-se de nossa discussão a aplicação do conceito, restrito ou alargado, de prevalência da substância sobre a forma para o caso de negócio jurídico simulado, assim como definido pelo Código Civil brasileiro²² aquele que (i) aparentar conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; (ii) contiver declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; ou (iii) seja lastreado em instrumento particular antedatado ou pós-datado. É que como para esses casos a própria Lei civil prevê a pecha da nulidade, a desconsideração da forma jurídica simulada para consideração da substância econômica *em função* da aplicação do princípio da prevalência da substância sobre a forma é discussão que não se colocaria.

Como se disse no item anterior, a discussão sobre o conceito subjacente ao princípio da prevalência da substância sobre a forma, ainda que em sua concepção restrita, teria sido explorado pela primeira vez nos Estados Unidos da América, país que como sabemos adota a *common law* como subsistema do sistema jurídico ocidental.

Diferentemente do que ocorre nos países que adotam a *civil law*, como o Brasil, não é a *lei* que para os países da *common law* desempenha a função de garantir a segurança e formar a base da ordem jurídica, mas o *precedente* (*precedent rule*). Nesses países as leis (ou *statutes*) têm papel secundário, quase que descritivo daquilo que seja o *Direito comum* (na sua origem, o *Direito comum* aos povos da Inglaterra²³).

Para Oliveira Ascensão²⁴, essa preferência pelo precedente nos países da *common law* derivaria

“não só do empirismo do povo britânico, como da desconfiança que ele mantém em relação à lei. A lei aparece-lhe como a arma preferida dos ti-

²² Art. 167.

²³ Cf. José de Oliveira Ascensão, *op. cit.*, p. 156.

²⁴ *Op. cit.*, p. 159.

ranos, enquanto que a estruturação de um conjunto estável de princípios lhe traz a melhor barricada contra as arbitrariedades do Poder.”

Conseqüência disso é que a técnica desenvolvida nesses sistemas assenta em premissas totalmente diversas das técnicas aplicáveis aos países cujo sistema derive do sistema romanístico. Que, pela concepção diametralmente diversa que adotam, depositam justamente na lei a salvaguarda das liberdades individuais.

Seja como for, a verdade é que com o passar do tempo os dois subsistemas desenvolveram conceitos e institutos que não encontram correspondência no outro subsistema com que seja comparado.

É justamente o que ocorre com o conceito de *propriedade*, e que desempenha um importante papel para a compreensão e convencimento sobre o assunto que aqui se discute. Afinal, grande parte da discussão sobre a prevalência da substância sobre a forma diz respeito à identificação dos elementos que efetivamente compõem a esfera patrimonial do particular.

Enquanto que via de regra para a *civil law* o conceito de propriedade importa num caráter unitário e que *representa um direito exclusivo, não comportando a possibilidade de propriedades concorrentes*²⁵, para a *common law* este comporta a sua decomposição num feixe de direitos, de forma que uma dada coisa pode *ser objeto de diversos direitos por parte de diferentes indivíduos, não concentrando mais a relação de propriedade entre uma pessoa e a coisa em si, mas na relação entre diversas pessoas que têm como objeto as coisas, tanto do ponto de vista econômico quanto jurídico*²⁶.

É por isso que nos países que adotam a *common law* é possível falar em *propriedade jurídica (legal ownership)* em contraste com a *propriedade econômica (economic ownership)*. É também por isso que figuras como os *trusts* são, via de regra, reconhecidas nos países de *common law* mas não nos países de *civil law*. É que não concebemos tal segregação. Aliás, falar em *propriedade jurídica* entre nós é incorrer em pleonismo, já que toda propriedade é sempre jurídica. Também é por isso que falar em *propriedade econômica* no contexto da *civil law* também é incorreto, porque a definição do que seja propriedade é sempre jurídica²⁷.

Outra observação que merece ser destacada é a de que na *common law* não há comumente a tipificação dos negócios jurídicos. A sua conceituação, quando existente, tem função reveladora ou de consolidação daquilo que resulta dos precedentes. No nosso sistema não é assim. Bem pelo contrário, aliás. A tipificação dos negócios jurídicos é elemento fundamental para a identificação dos efeitos e regras jurídicas aplicáveis a um determinado caso e, portanto, para assegurar a segurança das relações sociais.

Por tudo o que se disse é insustentável simplesmente transplantar para o nosso sistema o conceito, restrito ou alargado, de prevalência da substância sobre a forma. Especialmente para o campo das obrigações tributárias, onde vigora o *princípio da reserva absoluta de lei*.

²⁵ Cf. Fabio K. Comparato, *apud* João Dácio Rolim, *op. cit.*, p. 256.

²⁶ Cf. João Dácio Rolim, *op. cit.*, p. 255.

²⁷ Nesse sentido, J. L. Saldanha Sanches, *op. cit.*, p. 59.

Como observa Alberto Xavier²⁸

“reserva absoluta significa a exigência constitucional de que a lei deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto, ao invés do que sucede na ‘reserva relativa’, em que muito embora seja indispensável a lei como fundamento para as intervenções da Administração nas esferas de liberdade e de propriedade dos cidadãos, ela não tem que fornecer necessariamente o critério de decisão no caso concreto, que o legislador pode confiar à livre valoração do órgão de aplicação do direito, administrador ou juiz”.

E prossegue o culto professor português²⁹ afirmando que

“[a] exigência de ‘reserva absoluta’ transforma a lei tributária em *lex stricta* (princípio da estrita legalidade), que fornece não apenas o fim, mas também o conteúdo da decisão do caso concreto, o que se obtém por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer valoração pessoal”.

Ora, diante de tal constatação é necessário concluir que no nosso sistema é vedado ao Judiciário ou à Administração superar a forma jurídica de um negócio jurídico não simulado através da aplicação do princípio da prevalência da substância sobre a forma. Ou, da mesma forma, que é vedado ao Judiciário ou à Administração aproveitar o resultado da contabilização que tenha sido feita com a observância do mencionado princípio para daí extrair efeitos para o campo das obrigações tributárias. Afinal, tenha-se presente que a *forma jurídica* que deve ser desconsiderada pela contabilidade através da aplicação do princípio da prevalência da substância sobre a forma é, exatamente, a sua substância para o Direito (na medida em que é reveladora de sua *causa*).

Ou seja: para o Direito, pelo menos para o Direito como concebido pela *civil law*, a substância de um negócio jurídico é, justamente, a sua forma. Assim entendida a *forma* como resultado da *causa* que lhe é subjacente. De forma que quando a contabilidade pretende que a substância deva ser revelada, em realidade, pretende não outra coisa senão que os efeitos econômicos do negócio jurídico sejam revelados, independentemente da forma que assumam. Isto é, *independentemente dos reflexos jurídicos a que dão causa*.

Frise-se que não se nega aqui a utilidade que tal procedimento possa ter para outros fins (como se reconhecerá abaixo). O que, em nossa opinião, não é possível é que a desconsideração dos reflexos jurídicos de determinado negócio, ou a consideração dos seus reflexos econômicos (o que dá na mesma), surta efeitos no campo das obrigações tributárias. E nem se diga que essa consequência teria sido agora autorizada pela referência que a Lei nº 11.638/07 fez às práticas contábeis internacionais.

Entender de tal forma seria ao mesmo tempo subverter a ordem de valores consagrados pela Constituição, em flagrante desprestígio do princípio da legalidade.

²⁸ *Op. cit.*, p. 17.

²⁹ *Idem*.

de³⁰, e emprestar à contabilidade uma função que não lhe é própria: a de criar os negócios jurídicos.

No primeiro caso porque no campo das obrigações tributárias o Estado deve, antes de prestar contas ao *International Accounting Standards Board - IASB*, prestar contas ao Sistema Tributário Nacional assim como plasmado na Constituição Federal.

No segundo, porque a contabilidade não deve criar nada, mas apenas retratar os fatos. Ricardo Mariz de Oliveira³¹, muito embora discursando sobre o conceito de receita, é elucidativo quanto ao caráter instrumental ou adjetivo da contabilidade:

“(...) Ademais, tenha-se presente que receita não é um conceito contábil, mas, sim, um conceito jurídico, o que não comporta qualquer dúvida porque a contabilidade não cria os fatos, mas tem por objetivo constatar a sua existência, interpretá-los como eles são e registrá-los pelo método e pela linguagem das partidas dobradas. Em outras palavras, a contabilidade não cria coisa alguma, muito menos direitos (portanto, também as receitas), devendo simplesmente refletir fielmente a realidade fenomênica, inclusive como ela está afetada pelo direito, cuja realidade é exterior aos registros contábeis, tanto quanto as imagens retratadas numa fotografia são externas ao papel fotográfico (...). Isto significa que uma receita não deixa de ser receita por ter sido contabilizada em alguma outra conta que não a de receita, tanto quanto um ingresso ou entrada que não seja receita não passa a sê-lo exclusivamente por ter sido creditado à conta de receita, qualquer que seja o motivo desse lançamento contábil, derive ele de engano do contabilista ou de atendimento a alguma regulamentação própria do setor de atividade em que a pessoa jurídica esteja atuando.”

A corroborar tal conclusão depõe o fato de que as novas diretrizes contábeis veiculadas pela Lei nº 11.638/07 só são aplicáveis, pelo menos de forma obrigatória, às *companhias* e às *sociedades de grande porte*, decerto em função da necessidade de que tais pessoas possuam demonstrações financeiras de fácil comparação com as demonstrações financeiras das pessoas jurídicas presentes nos diferentes mercados internacionais³². O que em tese permite, num cenário de investimentos globais, uma melhor decisão por parte do investidor.

Se não entendêssemos assim, então teríamos de concluir que para contribuintes que possuíssem a mesmíssima capacidade econômica (assim como revelada pela prática de determinado negócio jurídico), mas estivessem em situações distintas apenas quanto à *obrigatoriedade* de obediência das novas normas contábeis, seriam possivelmente aplicáveis conceitos jurídicos totalmente diversos. É o que ocorreria, por exemplo, com o conceito de lucro real para fins de incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ). Para aqueles não sujeitos ao novo trata-

³⁰ Cf. Ricardo Mariz de Oliveira, *op. cit.*, p. 3.

³¹ “Incidência e Apuração da Cofins e da Contribuição ao PIS” in Roberto Quiroga Mosqueira, Fernando Aurélio Zilveti e Eurico Marco Diniz de Santi (org.), *Tributação do Setor Comercial*, São Paulo: Quartier Latin/FGV, 2005, pp. 303 e 304.

³² O que pressupõe a fungibilidade dos critérios contábeis adotados na sua formação.

mento dispensado pela LSA este (o lucro real) continuaria sendo aquele extraído da disciplina prevista pelo Decreto-lei nº 1.598/77. Enquanto que para os demais casos o IRPJ passaria a incidir sobre uma base de cálculo identificada a partir dos novos critérios contábeis, o que inegavelmente teria reflexos consideráveis e, em nossa opinião, representaria uma frontal inobservância do princípio da isonomia. Afinal, o critério de *discrímen* erigido como fator de desigualação³³ teria sido o fato de a pessoa jurídica ser constituída sob a forma de *companhia* ou ser qualificada como *sociedade de grande porte*³⁴.

Talvez tenha sido em função de todas essas observações que o parágrafo 7º da Lei nº 11.638/07 preferiu explicitar aquilo que decorreria naturalmente de uma interpretação sistemática do Direito positivo brasileiro. Preceitua tal parágrafo:

“[o]s lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas *não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários*” (grifos apostos).

Por fim, a estas razões substanciais acrescente-se outra, de caráter formal, que também conduz à conclusão no sentido de se negar a repercussão tributária da aplicação do princípio da prevalência da substância sobre a forma. Trata-se da observância às disposições da Lei Complementar nº 95/98.

O art. 9º da LC nº 95/98 preceitua que a revogação de qualquer disposição legal deve ser feita de modo expresso, ficando vedadas, a nosso ver, as revogações tácitas originalmente previstas no art. 2º da Lei de Introdução do Código Civil (LICC).

Assim, enquanto as disposições legais pertinentes, por exemplo, à apuração do *lucro real* da pessoa jurídica; ao conceito de *propriedade*; ao conceito de *arrendamento mercantil*; e assim por diante, não forem objeto de alteração legislativa específica não será lícito ignorar os efeitos jurídicos que tais conceitos irradiem para considerar, a fim de fazer incidir a tributação, os efeitos econômicos que de certa forma revelem³⁵.

5. Considerações Finais

Superadas as razões que, a nosso ver, exigem a conclusão no sentido da *impossibilidade* de extração de efeitos tributários da aplicação do princípio da prevalência da substância sobre a forma, assim como contemplado pelo já mencionado Item nº 35 do Pronunciamento Contábil Básico³⁶, três últimas observações ainda merecem ser consignadas.

A primeira delas é que é nosso entendimento que nem mesmo se o princípio da prevalência da substância sobre a forma for considerado em face da norma contida no parágrafo único do art. 116 do CTN, a desconsideração dos efeitos jurídi-

³³ Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 21.

³⁴ Art. 3º da Lei nº 11.638/07.

³⁵ Nesse sentido veja-se Ricardo Mariz de Oliveira. “Breves Comentários sobre a Lei n. 11638 e suas Implicações no Âmbito Tributário”. Texto publicado em <http://www.marizsiqueira.com.br/>.

³⁶ Aprovado pela Deliberação CVM nº 539/08.

cos dos negócios não simulados seria possível. E *grosso modo* isso é assim seja em função do prestígio do princípio da reserva absoluta de lei, que não permite a concepção de uma norma geral antielisiva; seja pela interpretação técnica do que seja *dissimulação*; ou, por fim, seja pelo fato de que tal norma não foi ainda objeto de devida regulamentação.

A segunda é que a discussão do tema objeto deste trabalho há de ser feita levando-se em consideração o papel que atualmente é desempenhado pela Administração fazendária brasileira. É inegável a ingerência do Fisco brasileiro na elaboração das normas tributárias de competência do Legislativo e, o que é tão perigoso quanto, a supervalorização das normas veiculadas por instrumentos que deveriam servir, em sua essência, apenas para a regulação burocrática daquilo que pela *Lei* foi determinado. De forma que conceber a flexibilização da histórica rigidez pertinente ao Direito Tributário é manobra que nos parece, para além de injurídica, *inconveniente*. Principalmente diante desse inegável exercício cumulativo pelo Poder Executivo das funções de administrador e de legislador tributário, qual bifronte Jano nas palavras de Alberto Xavier³⁷.

A terceira, e última observação, é que outros remédios existem em socorro do legislador para coibir aquilo que no *plano axiológico* seja por ele entendido como *abuso de forma* na utilização dos negócios típicos. Assim, ao invés de ter de lançar mão de uma interpretação torta de um princípio cuja formação não guarda qualquer pertinência com o nosso sistema tributário constitucional, o legislador pode simplesmente equiparar expressamente, *através de lei*, negócios que, em sua origem, teriam tratamento jurídico distintos (em função das *causas* distintas que possuam). Dessa forma, em que pese a *atuação legislativa casuística*, a verdade é que a aplicação de uma política fiscal socialmente adequada respeitaria o princípio da legalidade em sua inteireza e pugnaria, portanto, pelo necessário prestígio da Constituição.

³⁷ *Op. cit.*, p. 155.