Os efeitos da ADC 66 na fixação de critérios sobre a "pejotização" e a tributação da contribuição previdenciária patronal

The effects of ADC 66 in setting criteria on "pejotization" and the taxation of employer's social security contribution

Wagner Balera
Rômulo Cristiano Coutinho da Silva

Resumo

O presente artigo tem por objetivo demonstrar que o uso da pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais, desde que respeitados os limites legais, é lícito e permitido expressamente não apenas pela legislação, como também pela ratio decidendi da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66. Nesse contexto, inicialmente, apresentamos pressupostos fundamentais para se compreender a relação entre legalidade, liberdade e solidariedade. Na sequência, na premissa de que, em relação às contribuições previdenciárias, é o legislador quem deve promover a equidade da participação no custeio, jamais o aplicador do Direito ou o órgão julgador, nos debruçamos sobre os limites à desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, fixando, com isso, critérios constitucionais e legais para a configuração, na prática, de uma "pejotização" simulada e, portanto, ilegal.

Palavras-chave: Planejamento tributário; Simulação; Pessoa jurídica.

Abstract

The aim of this paper is to demonstrate that the use of legal entities to provide intellectual services, as long as legal limits are respected, is lawful and expressly permitted not only by legislation, but also by the ratio decidendi of Declaratory Action for Constitutionality No. 66 ("ADC 66"). In this context, initially, we present fundamental assumptions to understand the relationship between legality, freedom and solidarity. Next, considering that it is the legislator who must promote fair participation of taxpayers in the payment of social contributions, never the law enforcer or the judging body, we presented the limits in the tax legislation to the disregard acts and transactions carried out by taxpayers, thereby establishing constitutional and legal criteria for the configuration, in practice, of a sham transaction and, therefore, an unlawful legal entity

Keywords: *Tax planning; Sham transaction; Legal entity*.

Como citar este artigo: ABNT[1] e APA[2]

[1] BALERA, Wagner; SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. Os efeitos da ADC 66 na fixação de critérios sobre a "pejotização" e a tributação da contribuição previdenciária patronal. **Labuta**, v. 1, n. 1, p. 177-196, jan./jun. 2024.

[2] Balera, W., & Silva, R. C. C. (2024). Os efeitos da ADC 66 na fixação de critérios sobre a "pejotização" e a tributação da contribuição previdenciária patronal. Labuta, 1(1), 177-196.

1. Introdução

O presente artigo busca tratar do desafiador e intrigante tema da tributação, pela contribuição previdenciária patronal, da prestação de serviços intelectuais por meio de pessoas jurídicas, as quais, a depender de certas características, podem estar encobrindo uma efetiva relação de emprego.

Conforme demonstraremos, nem sempre a prestação de serviços por meio de pessoa jurídica tem por objetivo ocultar uma relação de emprego, sendo absolutamente legítimo o seu uso na prestação de serviços intelectuais, por força do disposto no artigo 129 da Lei n 11.196/2005, declarado constitucional no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66 (ADC 66).

A premissa estabelecida no artigo 49-A do Código Civil[3] é a de que "a personalidade e o patrimônio (direitos e obrigações) da pessoa jurídica não se confundem com a de seus sócios"[4]. Assim, a partir de lições doutrinárias, bem como do julgamento da ADC 66, o presente estudo pretende, com a finalidade de estabelecer maior segurança jurídica ao tema, apresentar alguns pressupostos essenciais acerca da relação entre legalidade, liberdade e solidariedade, bem como os limites à desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, fixando, com isso, critérios constitucionais e legais para a configuração, na prática, de uma "pejotização" simulada e, portanto, ilegal.

2. Legalidade tributária, liberdade, capacidade contributiva e solidariedade social

Como se sabe, o Estado Democrático de Direito "erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e co-decisão de todos" (Derzi, 2009, p. 11). Num Estado que está submetido ao Direito, a atuação do poder público, em todas as suas esferas, deve ser pautada na lei, ou seja, obedece primariamente ao princípio da legalidade. O povo é o titular da *res publica* e, assim sendo, quando do exercício da função de realizar a vontade do povo, o governo precisa expressá-la de forma clara e solene. Eis exatamente a função da lei: exprimir, por meio

[3] "Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)
Parágrafo único. A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estabelecido pela lei com a finalidade de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos."

[4] RMS n. 63.192/MG, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 9/2/2021, DJe de 3/3/2021.

de documento produzido pelas pessoas legitimadas para tanto e que representam a voz da população, a vontade do povo (Ataliba, 2011, p. 122).

Nesse contexto, a lei modula a liberdade e a propriedade dos cidadãos, estabelecendo os limites recíprocos dos seus direitos e deveres, sobretudo porque, a um só tempo, controla e limita a atuação dos poderes públicos, conforme recorda FRANCISCO J. LAPORTA (2007, p. 156). Como bem destacado por JOSÉ AFONSO DA SILVA (2010, p. 145-146), a lei tem relevância no Estado contemporâneo não apenas por ser ato jurídico abstrato, geral, obrigatório e modificativo da ordem jurídica existente, mas também porque, mediante um processo constitucionalmente qualificado, o poder estatal fixa modos predeterminados de conduta, permitindo que as pessoas saibam, de antemão, como pautar-se na realização de seus interesses individuais.

Portanto, a legalidade, além de legitimar o exercício do poder estatal, já que, como visto, a lei é resultante de uma vontade popular consentida, também funciona como limitador da atividade estatal, de maneira que deve ser vista, na relação Estado e cidadão, como ferramenta de proteção deste último. Sob um enfoque, as leis delimitam o âmbito de liberdade dos indivíduos; sob outro, legitimam, estabelecem as diretrizes e fixam os limites de atuação dos órgãos estatais. Na Constituição Federal, o artigo 5º, inciso II, prescreve que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Exige, portanto, que a criação de deveres (positivos ou negativos) ao jurisdicionado tenha previsão em textos de caráter legal, definidos pelo artigo 59 do Texto Constitucional. O artigo 150, I, da Carta Constitucional, por sua vez, veda a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça.

Com efeito, a lei tributária irá demarcar as fronteiras do poder impositivo do Estado de acordo com as regras talhadas no plano constitucional, que delimitam o exercício da competência tributária. Conforme leciona JOSE JUAN FERREIRO LAPATZA (1990, p. 65), numa sociedade livre, apenas o povo pode se autoimpor as normas que determinam e prescrevem os limites dos tributos, isto é, dizer o quanto cada um dos membros de uma determinada comunidade irá contribuir com os gastos da coletividade. É por isso que, interpretando-se conjuntamente a legalidade tributária com a livre iniciativa, tem-se que a medida de liberdade a ser exercida pelo contribuinte, nos quadrantes de um Estado de Direito no qual vige a legalidade estrita em matéria tributária, é exatamente aquela definida em lei. Assim, a legalidade, tal como edificada no Sistema Constitucional Tributário, tem duas funções essenciais: *função-garantia*, protegendo o contribuinte de arbitrariedades do poder estatal na instituição e cobrança dos tributos, e *função-instrumento*, já que assegura a realização de outros direitos, tais como os de liberdade, de igualdade, de propriedade e de dignidade (Leão, 2018, p. 71).

Inúmeras questões se colocam quando se conjugam a legalidade tributária e a capacidade contributiva no contexto de estruturações negociais que resultem numa menor carga tributária. MARCO AURÉLIO GRECO (2008, p. 217), por exemplo, entende que a liberdade dos contribuintes de estruturarem seus negócios da forma que melhor lhes aprouver não encontra limite apenas na lei, mas também nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, ambos informados pelo princípio da solidariedade social. Para o autor, o princípio da capacidade contributiva exerce, na atual Constituição, "função estruturante do sistema". Assim, ao atuar como verdadeiro princípio informador do sistema ou, ainda, como diretriz positiva da sua conformação, a capacidade contributiva assume fundamental relevância. No campo tributário, representa desdobramento do princípio da solidariedade social e, portanto, configura-se como elemento necessário à consecução do objetivo fundamental da Carta Magna de construir, de modo efetivo, uma sociedade justa, livre e solidária (artigo 3º, I, da CF/88) (Graco, 2008, p. 316-318).

Acontece que, em vista da própria ideia de igualdade, para que se trate de maneira diversa duas situações equivalentes, é preciso que haja razão que justifique o tratamento diferenciado, o mesmo valendo para que aplique tratamento idêntico a situações, a princípio, díspares. O artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, assegura que todos são iguais perante a lei e garante a todos o direito à igualdade. Na seara tributária, o artigo 150, inciso II, veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Há igualdade, portanto, não apenas na aplicação da lei (todos são iguais perante a lei), mas também na elaboração da lei (é vedado tratamento desigual para situações equivalentes). Busca-se com isso, de um lado, propiciar garantia individual contra perseguições e, de outro, tolher favoritismos (Mello, 2013, p. 23).

Cumpre recordar que igualdade consagrada pela Constituição Federal não se confunde com a identidade, pois, diferentemente desta última, a igualdade é sempre relativa. Segundo os ensinamentos de KLAUS TIPKE (1984, p. 519-520), o princípio de que o igual deve ser tratado igualmente não quer dizer idêntico, mas relativamente igual. Assim, a aplicação da igualdade requer que se tenha em vista sempre um determinado critério de comparação ("igual em relação a quê?"). Nessa premissa, o jurista alemão fecha seu raciocínio concluindo que a igualdade deve ser vista como critério de comparação ou de justiça estabelecido compulsoriamente pelo legislador para assuntos legalmente disciplinados. Daí a essencial unidade entre igualdade e legalidade, a denominada *legalidade isonômica* destacada nos estudos de JOSÉ SOUTO MAIOR

BORGES (1994, p. 13). Como ensina o autor, a legalidade insculpida nos artigos 5º, *caput*, e 150, II, da CF/88 está jungida à noção de *legalidade isonômica*, que garante que apenas será realizada a igualdade tributária, afastando-se arbitrariedades, se o Poder Executivo, ao concretizar a norma tributária geral e abstrata, circunscrever-se aos padrões legais veiculados pela legislação ordinária e complementar (Borges, 1994, p. 13).

Nessa perspectiva, a legalidade constitui instrumento de aplicação da isonomia e, ao padronizar o tratamento dos contribuintes, acaba lhes assegurando uma esfera reservada confiável de autonomia privada. O padrão legal seleciona propriedades a serem avaliadas pelo aplicador do Direito e, nessa medida, reserva um campo de ação para a liberdade individual do contribuinte, que confia que, ao exercer sua autonomia privada, poder dele se afastar. Assim, não pode ser ignorada a eficácia do padrão legal como selecionador de propriedades relevantes que permitem aos particulares exercerem, com autonomia e responsavelmente, os seus direitos de liberdade e propriedade. A legalidade, além de instrumentalizar a liberdade dos indivíduos, também exerce uma eficácia instrumental com relação à igualdade, assegurando que todos aqueles que se encontrarem diante daquela hipótese fática serão submetidos às mesmas consequências jurídicas (Leão, 2018, p. 145).

Por tal razão, não cabe à fiscalização ignorar a eficácia do padrão legal como selecionador de propriedades relevantes para, desbordando dos limites da lei, tributar contribuintes que, dentro dos padrões legais, estruturam seus negócios de maneira a recolher uma menor carga tributária. Com relação aos tributos cuja arrecadação afeta gastos a serem suportados por toda a coletividade, fundados, portanto, no princípio da solidariedade social, o constituinte elegeu a capacidade contributiva como critério de comparação dos contribuintes, representando esta última, então, verdadeiro corolário do princípio da igualdade tributária. As normas com finalidade de arrecadação devem ser avaliadas de acordo com um parâmetro de justiça: a capacidade contributiva. Tais normas não devem ser observadas a partir de sua finalidade, qual seja, a obtenção de receitas, porque isso conduziria a uma ampliação ainda maior das obrigações tributárias. Devem ser medidas pelo parâmetro da igualdade, que tem como critério constitucionalmente eleito a capacidade contributiva.

Afiguram-se irretocáveis, nesse sentido, as lições de MORIS LEHNER (1984, p. 145-146), para quem a finalidade arrecadatória não deve servir como premissa para a interpretação finalística, seja da norma ou de seus destinatários, pois, se assim fosse, se teria por correta sempre a interpretação que levasse a mais alta arrecadação tributária. Por tal motivo, para os tributos com finalidade arrecadatória, a própria Constituição Federal elegeu, inspirando-se no princípio da solidariedade da tributação, a capacidade contributiva como critério de comparação

entre os contribuintes, conforme reza o seu artigo 145, § 1º. Dessa forma, nos tributos cujo escopo é a arrecadação de recursos necessários e suficientes à manutenção do Estado, deve-se analisar não apenas a igualdade na distribuição da carga tributária, mas também a capacidade contributiva do contribuinte, notadamente porque, como escreveu ALCIDES JORGE COSTA, "igualdade tributária, no Brasil, consiste em tributar da mesma forma todos os que têm a mesma capacidade contributiva" (Costa, 1991, pp. 300-301). Daí que RUY BARBOSA NOGUEIRA (1998, p. 97) salienta que o princípio da capacidade contributiva, além de ser um princípio de justiça tributária, também o é de humanização e equidade da tributação.

A capacidade contributiva deve ser entendida como princípio constitucional segundo o qual cada pessoa deve contribuir para as despesas estatais na exata proporção da sua capacidade econômica. Vale dizer, os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, de modo que essa divisão equitativa das despesas tome em consideração a capacidade individual de suportar o encargo fiscal, separando, com isso, a parcela necessária à sobrevivência digna do cidadão (mínimo existencial) daquela a ser utilizada no custeio dos gastos públicos.

Levando em conta essas considerações, não há dúvidas de que o princípio da capacidade contributiva se destina tanto ao legislador quanto ao aplicador do Direito. Contudo, ele deve ser visto, de ambos os planos, de modo objetivo, jamais como fundamento de uma interpretação que procure alcançar, por meio da tributação, manifestações de capacidade econômica não previstas na hipótese da norma tributária. Na seara do Direito Tributário, a necessidade de observância da capacidade contributiva prevista pela Constituição Federal dirige-se, de modo primário, ao legislador, no sentido de limitar o poder de tributar, e, de modo secundário, à Administração Tributária, que deve dar eficácia ao princípio identificando o patrimônio, os rendimentos e as atividades do contribuinte, desde que respeitados os direitos e garantias individuais constitucionalmente assegurados, bem como os limites previstos na própria legislação infraconstitucional.

HUGO DE BRITO MACHADO (2001, p. 197) sustenta que, em face do ordenamento jurídico brasileiro, os princípios da capacidade contributiva e da isonomia não podem servir como fundamento de possível ampliação das normas de incidência tributária, realizada por meio de atividade interpretativa. Isso porque, se analisados da perspectiva do atual sistema constitucional tributário, tais princípios devem ser vistos em plena harmonia com o princípio da legalidade. Inegavelmente, o conteúdo das normas tributárias é de natureza econômica, uma vez que, em obediência ao princípio da capacidade contributiva, deve-se respeitar, quando da elaboração da lei que irá criar o tributo, a capacidade econômica do contribuinte. Todavia, a

mera detenção de capacidade econômica para contribuir, não gera, por si só, o direito do Fisco de tributar tal situação. Exemplo normalmente citado é o do Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto na Carta Magna, em seu artigo 153, inciso VII, mas ainda não instituído em lei complementar. Tal fato só passa a ser relevante, para fins de tributação, depois de definido em lei como hipótese de incidência da norma tributária.

Diante desse quadro, é inadmissível, no contexto do atual Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que se pretenda concretizar valores sociais e coletivos com fundamento numa pretensa eficácia positiva da capacidade contributiva, ignorando, para tanto, a rígida repartição das competências tributárias impositivas e os direitos e garantias individuais, que, fixados por meio de regras, representam verdadeiras balizas à atividade tributária impositiva do Estado. Noutras palavras, não se pode querer tributar da mesma forma duas situações diferentes do ponto de vista jurídico, mas que revelam similitude com relação ao conteúdo econômico, com fundamento constitucional buscado diretamente na solidariedade social.

Com efeito, o princípio da capacidade contributiva deve ser visto como uma garantia do contribuinte, que lhe confira proteção em face do poder tributário impositivo dos entes tributantes, e não como ferramenta a ser utilizada pelo Fisco contra o contribuinte (Machado, 2001, p. 92). O poder de tributar do Estado é concedido por meio de regras de competência e seu exercício deve se dar por meio de lei. Assim, os princípios da igualdade e da solidariedade não podem servir de instrumento de instituição ou aumento do poder do Estado não previsto em regras de competência e não exercido por meio de lei (Ávila, 2012, p. 173).

Desse modo, a denominada eficácia positiva da capacidade contributiva não pode servir como suporte de desconsiderações de negócios lícitos, legalmente planejados pelo cidadão-contribuinte, mas que, ao arbítrio interpretativo da autoridade administrativa, seja considerado abusivo, pois se estará tributando, assim, além dos limites legais. A igualdade tributária, conforme visto nas linhas acima, traduz uma limitação ao poder de tributar e, portanto, trata-se de meio de proteção do contribuinte, nunca como meio de tributação que valide atuação do Estado sem respaldo em lei. Por isso, tendo em vista que a capacidade contributiva é corolário da igualdade, esta não configura limite à liberdade de atuação dos contribuintes que esteja amparada e respaldada pela lei.

Ao revestir a operação econômica que pretende realizar sob um determinado invólucro jurídico, o contribuinte possui ampla liberdade contratual para estabelecer o conteúdo, a forma e o tipo de contrato que irá regular os direitos disponíveis em jogo, bem como para qualificá-lo da maneira mais eficiente do ponto de vista tributário (Torres, 2003, p. 269-270), desde que não extrapole os limites contidos nos próprios institutos jurídicos oferecidos pelo sistema. A

liberdade do contribuinte de estruturar seus negócios do modo que melhor lhe convier, ainda que com o objetivo colimado de obter uma economia de tributos, desde que exercida por meio de instrumentos lícitos, é garantia constitucionalmente assegurada, bem como decorrência da Ordem Econômica preconizada pela Constituição Federal, que consagra a liberdade de iniciativa, assegurando a todos o direito ao livre exercício da atividade econômica (Barreto, 1988, p. 88-89).

Portanto, no contexto da liberdade dos particulares de configurarem os seus negócios da forma que melhor lhes convier, conferir eficácia positiva ao princípio da capacidade contributiva, a fim de justificar a tributação de situações não descritas no suposto da norma tributária, significa desconsiderar todas as regras de competência detalhadamente delimitadas na Constituição Federal, bem como todos os direitos e garantias individuais do contribuinte em face do poder impositivo do Estado, que sequer podem ser objeto de emenda constitucional, por terem sido elevadas à condição de cláusulas pétreas, consoante previsão do artigo 60, § 4º, inciso IV, da Lei Maior brasileira.

3. Limites normativos à desconsideração dos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes

Ao percorrer os enunciados prescritivos positivados no Código Tributário Nacional, é possível notar que a legislação tributária estabeleceu como hipóteses de estruturações ilegítimas dos negócios jurídicos a fraude, o dolo e a simulação, no artigo 149, VII, do CTN, e a dissimulação, no artigo 116, parágrafo único, do mesmo diploma legal. Apesar de o legislador tributário ter elencado como categorias ilegais a simulação e a dissimulação, não foi dada nenhuma definição específica da norma tributária para tais institutos, fazendo-nos buscar, nos domínios do Direito Privado, o conceito técnico-jurídico conferido a esses termos, para então transportá-los ao contexto do Direito Tributário. Isso porque, como ensinam KARL LARENZ (2012, p. 452) e RICCARDO GUASTINI (1999, p. 229), os termos que possuem significado específico na linguagem jurídica devem ser utilizados, no discurso jurídico, com as significações que lhe são próprias, obtidas a partir da base normativa do seu respetivo regime jurídico.

Na vigência do Código Civil de 1916, a simulação era prevista como uma das causas de anulabilidade do negócio jurídico (artigo 147, inciso II).[5] O artigo 167 do Código Civil de 2002,

[5] "Art. 147. É anulável o ato jurídico:

por seu turno, enuncia a simulação como uma das causas de nulidade do negócio jurídico. O negócio jurídico simulado é tido por inválido e a consequência disso é a sua nulidade. Conforme as lições de WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO (2005, p. 254), após o advento do CC/2002, a simulação passou a ser normalmente caracterizada como a divergência entre a vontade real e a vontade aparente, notada através do desacordo existente entre a vontade interna, efetivamente desejada, e aquela externada pelas partes nos instrumentos contratuais (Monteiro, 2005, p. 254). Esse conceito de simulação acima transcrito não gera grandes divergências na doutrina. Renomados autores como PONTES DE MIRANDA,[6] CUSTÓDIO DE PIEDADE UBALDINO MIRANDA,[7] JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES,[8] J. M. DE CARVALHO SANTOS[9] e FRANCESCO FERRARA[10], não destoam da definição proposta por WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO.

Assim, depreende-se do conceito adotado majoritariamente pela doutrina que a simulação se subdivide em dois grupos: o primeiro, dos atos que aparentam ao mundo externo uma situação irreal, sem esconder qualquer ato subjacente; e o segundo, dos atos que aparentam ao mundo externo uma situação irreal, mas ocultam, sob as vestes da vontade declarada, o ato verdadeiro, efetivamente desejado. É o que a doutrina costuma denominar, respectivamente, de simulação absoluta e simulação relativa. Na simulação absoluta aparenta-se celebrar determinado negócio jurídico que, na realidade, não existe. Na simulação relativa, por outro lado, celebra-se negócio jurídico aparentemente existente, para ocultar-se o negócio efetivamente desejado. Nesta última, há um negócio dissimulado, que é o negócio real que se quis ocultar, e um negócio simulado, que é aquele exteriorizado por meio da declaração enganosa. FRANCESCO FERRARA, em festejada analogia, compara a simulação (absoluta) a um fantasma e a dissimulação (simulação relativa) a uma máscara (Ferrara, 1939, p. 50).

Como exemplo de simulação absoluta pode ser citado o caso de venda simulada de bens para fraudar credores. Não houve, concretamente, a efetiva venda dos bens. Ocorreu, na realidade, a celebração simulada de contrato de compra e venda, com a mera intenção de fraudar

I. Por incapacidade relativa do agente (art. 6).
II. Por vício resultante de erro, dolo, coação, simulação, ou fraude (art. 86 a 113)."

[6] *"Em toda simulação há divergência entre a exteriorização e a volição (...)"* (Pontes de Miranda, 1954, p. 376).

[7] *"A característica fundamental do negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. Há uma oposição consciente entre o querido e o declarado; as partes não querem o negócio, querem apenas fazê-lo aparecer, emitindo uma declaração desconforme com a sua vontade e que predetermina a nulidade do ato jurídico e provoca uma ilusão de sua existência."* (Miranda, 1978, p. 29).

[8] *"Para que haja a simulação, é preciso, primeiramente, que exista divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada."* (Alves, 2003, p. 13).

[9] *"Outro característico da simulação é o desacôrdo intencional entre o ato interno da vontade e a declaração, ou sua manifestação externa."* (Santos, 1964, p. 376).

[10] *"O que existe de mais característico no negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração"* (Ferrara, 1939, p. 52).

credores. No que tange à simulação relativa, exemplo usualmente citado é o da celebração de contrato de compra e venda para ocultar uma doação. A aparência da venda (simulada) de determinado bem tem como intuito, em verdade, encobrir a doação (dissimulada) efetivamente realizada. O negócio fictício, desse modo, oculta o negócio verdadeiramente celebrado.

É de grande relevância apontar a distinção entre o ato simulado e o ato dissimulado porque há previsão expressa no Código Civil no sentido de que, se o negócio dissimulado for válido na substância e na forma, então subsistirá. Daí decorre a ideia de que é permitido ao fisco tributar o negócio efetivamente ocorrido, mas que fora ocultado pelo negócio aparente. Nessa situação, o negócio simulado é nulo porquanto inválido no âmbito do Direito Privado, mas o negócio dissimulado subsiste porque preenche os requisitos de validade. TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., ao se debruçar sobre o tratamento conferido à simulação no Direito Tributário e à luz do Direito Civil, identifica uma alteração no enquadramento da simulação no Código Civil de 2002 (Ferraz Júnior, 2010, p. 9-25). Havia no Código Civil de 1916 uma distinção entre a simulação autêntica e simulação inocente, que tinha por base, sobretudo, a vontade negocial. A simulação não era considerada um defeito do negócio jurídico quando não houvesse intenção maliciosa da parte, sendo anulável apenas a simulação maliciosa, ou seja, aquela praticada com intenção de prejudicar terceiros (art. 103).[11]

Para TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR. (2010, p. 12-13), o defeito do negócio jurídico estava localizado na vontade, razão pela qual se falava em anulabilidade. Buscava-se a intenção dos contratantes para identificar se o negócio simulado ocultava ou não outro ato, deveras querido pelas partes. O ato defeituoso era anulado, subsistindo o ato ocultado, efetivamente desejado quando da realização do negócio simulado. Com o advento do novo Código Civil, a simulação deixa de ser, necessariamente, um vício da vontade, para traduzir negócios jurídicos que aparentemente preenchem os requisitos de validade, mas que, na verdade, são inconsistentes, isto é, não cumprem com as regras de validade previstas na legislação privada.

Agora, não se fala mais em defeito, mas em invalidade do negócio jurídico. O *caput* do artigo 167 do CC/2002 estabelece a validade do negócio jurídico dissimulado como fundamento para que ele subsista e produza seus regulares efeitos perante terceiros. Mantém-se a distinção entre simulação absoluta e relativa, mas agora com fundamento na validade (para fins privados), e não mais na vontade. O negócio simulado é nulo (vício de invalidade), subsistindo aquele que lhe é oculto (dissimulado), desde que válido na substância e na forma. Assim, a invalidade da simulação passou a ser investigada também a partir da *causa do negócio jurídico*.

[11] "Art. 103. A simulação não se considerará defeito em qualquer dos casos do artigo antecedente, quando não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei".

Como bem observou VICENTE RÁO, é difícil encontrar, no campo da dogmática, problema que tenha despertado tantas e tão profundas divergências quanto o da causa do negócio jurídico (Ráo, 1981, p. 100-101). Agora, independentemente da teoria adotada (objetiva ou subjetiva), fato é que a doutrina se preocupa em diferenciar o motivo típico dos motivos individuais pelos quais as pessoas celebram negócios jurídicos. O primeiro corresponde ao fim levado em consideração por quem contrata. Os motivos individuais, por seu turno, encontram-se no psíquico do contratante e, exatamente por serem individuais, são essencialmente subjetivos, variáveis e internos (Betti, 2003, p. 12).

Os motivos individuais, por certo, dão origem à vontade exteriorizada pelas partes quando da celebração de negócios jurídicos. Não se confundem, contudo, com a causa do negócio jurídico. Na prática negocial, a despeito de estarem interligados psicologicamente à vontade de dispor e de estabelecer o consenso (Pontes de Miranda, 1954, p. 88), e, nesse aspecto, impulsionarem as partes para a realização de negócios, os motivos individuais, isoladamente, não são elementos constitutivos da causa do negócio jurídico (Betti, 1969, p. 342).

Isso porque, no âmbito da autonomia privada, inúmeras razões de ordem intrassubjetiva podem levar as partes a estabelecer negócios jurídicos. Investigar tais motivos, no entanto, é tarefa que extrapola os limites da ordem eminentemente jurídica e, por isso, salvo quando a lei lhes atribui valor,[12] os motivos individuais são juridicamente irrelevantes (Gomes, 2007, p. 64). Ciente da intrassubjetividade dos elementos motivacionais que confluem para a exteriorização da vontade negocial, ANTÔNIO JUNQUEIRA DE AZEVEDO (2013, p. 144) sustenta que a intenção psicológica, enquanto motivo, é irrelevante para a validade, existência e eficácia do negócio. Na mesma toada, EMILIO BETTI (1969, p. 359-362) ensina que os motivos não possuem relevância na interpretação do negócio jurídico, pois o que interessa é a intenção das partes exteriorizada na forma conferida ao negócio jurídico.

Assim, predomina, atualmente, a noção objetiva de causa do negócio jurídico, segundo a qual "a causa ou razão do negócio se identifica com a *função económico-social* de todo o negócio, considerando despojado da tutela jurídica, na *síntese* dos seus elementos essenciais, como totalidade e unidade funcional, em que se manifesta a autonomia privada" (Betti, 1969, p. 350). A causa do negócio jurídico, portanto, corresponde à função que o ordenamento

[12] É o caso do artigo 140 do Código Civil de 2002, que disciplina o falso motivo como causa de anulabilidade do negócio jurídico: "Art. 140. O falso motivo só vicia a declaração de vontade quando expresso como razão determinante.". É interessante notar que o motivo, para tornar o negócio anulável, além de ser falso, deve constar expressamente no negócio como sua razão determinante.

jurídico reconhece ao ato praticado, ou seja, à função prático-econômica assegurada pela lei ao negócio em questão, que lhe traça e precisa a eficácia jurídica (Pontes de Miranda, 1954, p. 78).

Todo negócio jurídico é qualificável em determinado tipo (por exemplo: venda, locação, mútuo), desde que cumpra a função econômico-social que caracteriza o aludido tipo. Essa função característica do tipo, protegida pelo ordenamento jurídico, é a causa do negócio jurídico (Betti, 1969, p. 355-356). Assim, a título exemplificativo, na compra e venda, a causa é a transferência da propriedade em razão do pagamento de determinado preço; e, no contrato de locação, é a troca do uso da coisa pelo pagamento de um determinado valor a título de aluguel.

Aqui, cumpre assinalar que as causas são típicas não no sentido de que estão especificamente denominadas e taxativamente previstas no direito positivo, mas sim na ideia de que as causas do negócio jurídico, ainda que não estejam taxativamente indicadas na lei, são dignas da tutela do ordenamento, por corresponderem a uma exigência legítima (Azevedo, 2013, p. 146). Vê-se, pois, que o exercício da autonomia privada, nos negócios jurídicos causais, é resguardado pelo direito posto apenas quando a causa esteja presente no negócio jurídico firmado entre as partes. Isso vale tanto para os negócios típicos quanto para os negócios atípicos, uma vez que, como ensina VICENTE RÁO, típicos ou atípicos, os atos e negócios jurídicos, cumprindo com os seus requisitos (pressupostos e elementos constitutivos), criam um vínculo sancionado e protegido pelo ordenamento jurídico, e sempre equivalem, tendo por base sua estrutura e sua essência, à sua causa (Ráo, 1981, p. 108).

Para analisar o fenômeno da simulação à luz da causa dos negócios jurídicos, é preciso ter em mente, antes, com base nas lições de FRANCESCO FERRARA (1939, p. 52), que três são os requisitos do negócio simulado: (i) declaração deliberadamente em desconformidade com a intenção, ou seja, divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada; (ii) pacto simulatório entre as partes; e (iii) objetivo de enganar terceiros.

Dessa perspectiva, a simulação não representa apenas um desvirtuamento entre a causa típica prevista pelo ordenamento para determinado negócio e aquele praticado pelas partes, mas também um descompasso entre a vontade interior e a vontade exteriorizada. Assim, não basta levar em consideração apenas a inconsistência entre o negócio jurídico e sua respectiva causa típica, sendo indispensável examinar, também, a vontade das partes de não se submeter aos efeitos jurídicos do negócio pactuado (Ferraz Júnior, 2010, p. 22).

Ora, assim como o comportamento das partes não condizente com a causa do negócio jurídico realizado revela a intenção de enganar terceiros, desvelando a simulação (intenção intersubjetiva revelada pelos resultados objetivados) (Ferraz Júnior, 2010, p. 22), a desconformidade do negócio jurídico com a sua respectiva causa típica evidencia, de forma

objetiva, a existência de negócio simulado. Importante ficar claro, neste ponto, que a divergência entre a vontade subjetiva e a vontade declarada deve ser analisada a partir da intenção exteriorizada na declaração de vontade, e não da intenção intrassubjetiva de cada parte.

Assim, o fato de o contribuinte estruturar determinada operação com o fim (motivo) único e exclusivo de economizar tributos não se confunde, de maneira alguma, com a simulação. A vontade das partes de se submeter às consequências típicas do negócio jurídico pactuado (causa), conforme demonstrado, distingue-se sobremaneira dos motivos intrassubjetivos que as levam a negociar. Por tal razão, deve ser desmitificada a ideia de que a prática de atos e negócios jurídicos com a única intenção de economizar tributos caracteriza a simulação. A falta de propósito negocial que importa para configurar a simulação só pode significar, à luz do direito posto, a ausência ou desvirtuamento da causa do negócio jurídico, e esta, como visto nas linhas acima, não se encontra no plano psíquico dos motivos individuais intrassubjetivos das partes de quererem reduzir a carga da tributária por meio da estruturação negocial (Silva, 2019, p. 100).

Destarte, se as partes efetivamente desejam os efeitos jurídicos do negócio pactuado, ou seja, se há causa jurídica lícita, não cabe ao fisco adentrar nos motivos da escolha por uma ou outra forma jurídica adotada, sobretudo porque a conduta econômica é livre e deve ser respeitada como tal (Ferraz Júnior, 2010, p. 24). Ademais, uma vez evidenciada a simulação, não é o resultado econômico do negócio simulado que interessa para o Direito Tributário, mas sim o resultado econômico efetivo, que se encontra oculto no negócio jurídico dissimulado. Este, que possui uma causa de determinado negócio jurídico, se previsto na hipótese de incidência como fato-jurídico passível de sofrer a tributação, é que interessa para a norma tributária. Desse modo, a revisitação do fato jurídico-tributário relatado pelo contribuinte só deve ser realizada, para fins de requalificação do fato jurídico, caso restem devidamente comprovadas, em consonância com a teoria das provas, a simulação ou a dissimulação.

Deve ser rechaçada qualquer tentativa de tributação com base exclusivamente numa pretensa eficácia positiva da capacidade contributiva de situação não prevista na hipótese da norma tributária. A requalificação dos fatos dissimulados deve pautar-se, essencialmente, nas provas apresentadas. O fisco tem o dever de demonstrar, de forma suficiente, que o negócio jurídico qualificado pelo contribuinte não se consumou, provando, para tanto, a existência do ato que fora ocultado para fugir da tributação. Há, portanto, um duplo ônus da prova do fisco, que deve colher provas suficientes para demonstrar que a qualificação trazida pelo contribuinte não é verdadeira, provando, ao mesmo tempo, a requalificação sustentada. É exatamente por meio do uso da linguagem das provas que o ato simulado será desconstituído, para que seja

constituído em seu lugar o ato dissimulado, fato jurídico-tributário encobertado pelo contribuinte para fugir da tributação.

Em suma, cabe à autoridade fiscal a prova de demonstrar, por meio de linguagem competente, a não ocorrência do ato aparente (simulado), e a ocorrência, de fato, do ato ocultado (dissimulado). Fica evidente, portanto, a importância das provas na requalificação do ato dissimulado. Primeiro, porque não se constitui fato jurídico-tributário sem recorrer, para tanto, às provas capazes de verter em linguagem competente o evento descrito no antecedente da norma geral e abstrata. Segundo, porque, caso a autoridade administrativa não cumpra com seu duplo ônus da prova, a pretensão fiscal, certamente, não subsistirá.

4. A ADC 66, o fenômeno da "pejotização" e os limites à sua tributação pela contribuição previdenciária patronal

Conforme destacado inicialmente, por meio do julgamento da ADC 66, o STF julgou constitucional o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, que assim dispõe: "para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil".

O debate travado no Supremo centrava-se na incerteza gerada para os prestadores de serviços intelectuais e para os tomadores desses serviços sobre eventual desconsideração da sua relação jurídica pela Administração Pública ou pelo Poder Judiciário que, a pretexto de coibir fraudes e simulação em primazia da realidade, poderia a eles impor regramento previdenciário e fiscal mais gravoso que aquele destinado às pessoas jurídicas ou, ainda, reconhecer a formação de vínculo empregatício entre a pessoa física do prestador e os tomadores do serviço.

De um lado, o voto da Ministra relatora, Carmén Lúcia, sustentou a compatibilidade do referido dispositivo legal com as diretrizes constitucionais, notadamente o inciso IV do artigo 1º da CF/88, por meio do qual foi estabelecida a liberdade de iniciativa como fundamento da República Federativa do Brasil. Segundo constou do voto da Ministra, dessa liberdade econômica emanam a garantia de livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e o livre exercício de qualquer atividade econômica, consagrados, respectivamente, no inciso XIII do art. 5º e no parágrafo único do art. 170 da Constituição Federal. De outro lado, em voto

capitaneado pelo Ministro Marco Aurélio e seguido pela Ministra Rosa Weber, defendeu-se que o citado artigo 129 tem por objetivo "nítida isenção no cumprimento das atribuições sociais das empresas, a implicar profundo desequilíbrio na relação entre empregador e trabalhador, em prejuízo do projeto constitucional de construir uma sociedade livre, justa e solidária".

Prevaleceu no Supremo, no entanto, o primeiro entendimento, pautado sobretudo na ideia de que "a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa conjugam-se para fundamentar a ordem econômica e dirigem-se a atingir os objetivos fundamentais descritos no art. 3º da Constituição da República". Assim, a norma inserta no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 compatibiliza-se com "a normatividade constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República". Veja que posicionamento fixado no Supremo não foi o de afastar direitos sociais dos trabalhadores assegurados no artigo 7º da Carta Constitucional, tampouco de consagrar um direito absoluto e inquestionável ao uso da pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais.

Como ficou salientado no voto vencedor, "a regra jurídica válida do modelo de estabelecimento de vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços deve pautar-se pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e revestir-se de grau de certeza para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais". Nada obstante, referido voto consignou, igualmente, que eventual conduta de "maquiagem de contrato" pode ser objeto de questionamento, ou seja, que a prestação de serviços intelectuais por meio de pessoas jurídicas, tal como autoriza o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, se sujeita à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração Pública ou pelo Poder Judiciário.

A ADC 66, em síntese, ratificou o posicionamento aqui adotado no sentido de que a liberdade do cidadão-contribuinte de configurar os seus negócios da maneira que melhor lhe convier possui seu limite na lei. Não se pode invocar uma tributação com fundamento direto na isonomia ou na solidariedade social, tendo em vista que a própria ideia de isonomia, como visto, pressupõe que as situações a serem tratadas de maneira diferente tenham justificativa prevista em lei (*legalidade-isonômica*). Além disso, é tarefa do legislador promover a equidade na forma de participação do custeio, isto é, definir a justa proporção entre as quotas com que cada autor social há de contribuir para a satisfação da seguridade social. O legislador, ao produzir a norma de custeio, deve atuar com o propósito indireto de reduzir as desigualdades, mediante a prudente e adequada repartição dos encargos (Balera, 2016, p. 39), não cabendo ao aplicador do Direito ou ao órgão julgador, ainda que sob o manto do louvável argumento da solidariedade social,

promover tributação verdadeiramente à margem dos princípios e regras constitucionais que balizam a percussão tributária.

Cumpre lembrar, ademais, que o direito de liberdade protegido pela Constituição Federal, no âmbito tributário, não contrapõe um direito individual a um direito coletivo. Como recorda ALMIRO DO COUTO E SILVA (1988, P. 21), o Direito restringe e modela essa liberdade individual para tomar possível sua coexistência com a liberdade dos outros. Devem, pois, coexistir a liberdade individual com a liberdade coletiva. JORGE MIRANDA (2017, p. 114) ensina que os direitos de liberdade são direitos de *libertação do poder* e, simultaneamente, *direitos à proteção* do poder contra outros poderes, ao passo que os direitos sociais são *direitos de libertação da necessidade* e, ao mesmo tempo, *direitos de promoção*. Na visão do autor, os primeiros têm o escopo irredutível de limitação do poder e os segundos, por seu turno, de organização da solidariedade (Miranda, 2017, p. 114). O constitucionalista luso é cirúrgico ao pontuar que liberdade e libertação não se separam, mas entrecruzam-se e completam-se, já que a unidade da pessoa não pode ser violada por conta de direitos destinados a servi-la. A unidade do sistema jurídico impõe, portanto, a harmonização constante dos direitos de um e de todos, fazendo com que direitos de liberdade e direitos sociais insiram-se numa unidade axiológica e sistemática dentro da Constituição e da ordem jurídica como um todo (Miranda, 2017, p. 114-115).

Assim, se por meio de regras a legislação tributária estabeleceu como hipóteses de estruturações ilegítimas dos negócios jurídicos a fraude, o dolo e a simulação, no artigo 149, VII, do CTN, e a dissimulação, no artigo 116, parágrafo único, do mesmo diploma legal, não cabe às autoridades administrativas, tampouco aos órgãos julgadores, recorrer aos princípios da isonomia e da solidariedade social para fundamentar a requalificação, para fins fiscais, dos serviços intelectuais prestados por meio de pessoa jurídica, em conformidade com o disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, ainda que essa estruturação tenha sido adotada com o fim colimado de obter um ganho tributário, pois, nesse caso, se estará fatalmente violando os princípios da legalidade, da segurança jurídica, da confiança, da isonomia e da capacidade contributiva.

Caso o fisco pretenda desconsiderar o negócio jurídico relatado pelo contribuinte, sob o argumento de que restou caracterizada, na operação engendrada, dissimulação dos serviços prestados por meio da pessoa jurídica, os quais encobriam efetiva relação de emprego, deve colher provas suficientes para demonstrar que a qualificação trazida pelo contribuinte não é verdadeira, provando, ao mesmo tempo, a requalificação sustentada (duplo ônus da prova). Cumpre ao Fisco a prova de demonstrar, por meio de linguagem competente, a não ocorrência

do ato aparente (simulado) e a ocorrência, de fato, do ato ocultado (dissimulado), para então promover uma tributação que esteja dentro dos limites positivados, bem como em consonância com o que definido pelo Supremo no julgamento da ADC 66.

5. Conclusão

A liberdade dos particulares de exercerem livremente a sua atividade econômica encontra limite na lei. De fato, os contribuintes estruturam seus negócios tendo como bússola o arquétipo normativo vigente, razão pela qual confiam que os efeitos tributários a serem aplicados aos seus atos e negócios jurídicos sejam exatamente aqueles previstos em lei. A legalidade, nesse aspecto, constitui instrumento de aplicação da isonomia, pois, ao padronizar o tratamento dos contribuintes, lhes assegura uma esfera reservada confiável de autonomia privada.

Logo, invocar uma aplicação das normas tributárias com fundamento direto na isonomia e na solidariedade social significa desrespeitar todos princípios e regras constitucionais que garantem os direitos fundamentais individuais, bem como que limitam e informam a percussão tributária. Especificamente em relação às contribuições previdenciárias, é o legislador quem deve promover a equidade da participação no custeio, jamais o aplicador do Direito ou o órgão julgador.

O Supremo, ao julgar constitucional o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 por meio da ADC 66, reforçou a proteção constitucional do livre exercício da atividade econômica ao consignar que o particular tem o direito constitucionalmente garantido de organizar os seus negócios da maneira que melhor lhe convier, desde que tal direito seja exercido por meio de instrumentos lícitos. Portanto, em consonância com o artigo 149, VII, do CTN, e a dissimulação, no artigo 116, parágrafo único, do mesmo diploma legal, os serviços prestados intelectuais prestados por meio de pessoa jurídica, em conformidade com o disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, apenas podem ser desconsiderados pela autoridade fiscal caso seja devidamente comprovada, por meio de provas a serem apresentadas pelo fisco, a mera aparência da pessoa jurídica, que esteja encobrindo uma efetiva e real relação de emprego, ou seja, o uso dissimulado da figura da pessoa jurídica para fins fiscais.

Referências

ALVES, José Carlos Moreira. As figuras correlatas da elisão fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 1. Belo Horizonte: Fórum, jan./fev. de 2003.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. Ágio com fundamento em rentabilidade futura. Empresas do mesmo grupo. Aquisição mediante conferência em ações. Direito à amortização. Licitude formal e material do planejamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 205. São Paulo: Dialética, out/2012.

AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Negócio Jurídico – existência, validade e eficácia**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BALERA, Wagner. **Sistema de Seguridade Social**. 8ª ed. São Paulo: LTR, 2016.

BARRETO, Aires F. Liberdade de contratar e tributação. **Revista de Direito Tributário**, n. 44. São Paulo: Revista dos Tribunais, abr./jun. de 1988.

BETTI, Emilio. **Teoria Geral do Negócio Jurídico**. Tomo I. Coimbra: Coimbra, 1969.

BORGES, José Souto Maior. A isonomia na Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, n. 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, mar./1991.

COUTO e SILVA, Almiro do. Os princípios da legalidade da Administração Pública e da segurança jurídica no Estado de Direito contemporâneo. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul,** v. 18, n. 46. Porto Alegre: PGERS, 1988.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRARA, Francesco. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 1939.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto. No Direito Tributário e à luz do novo Código Civil. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 48. Belo Horizonte: Fórum, nov./dez. 2010.

GOMES, Orlando. **Contratos**. 24ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GUASTINI, Riccardo. ***Distinguiendo: estudios de teoría y metateoría del derecho***. Barcelona: Gedisa Editorial.

LAPATZA, Jose Juan Ferrero. ***Curso de Derecho Financiero Español***. 12ª ed. Madrid: Marcial Pons, 1990.

LAPORTA, Franciso J. ***El imperio de la ley – Una visión actual***. Madrid: Trotta, 2007.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 6ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos – entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. A Norma Antielisão e outras alterações no CTN. **IOB – Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo**, n. 7. São Paulo: IOB, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed. (22ª tiragem). São Paulo: Malheiros, 2013.

MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. **A simulação no Direito Civil brasileiro**. Tese de mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 1978.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Tomo IV. 2ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

MIRANDA, Jorge. **Direitos Fundamentais**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2017.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil – Parte Geral**, 40 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Princípios e conceitos científicos da tributação, como pressupostos para a legislação e para a interpretação e aplicação do Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 36. São Paulo: Dialética, set/ 1998.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Tomo IV. 2ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

RÁO, Vicente. **Ato Jurídico. Noção. Pressupostos. Elementos essenciais e acidentes. O problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1981.

SANTOS, J. M. de Carvalho. **Código Civil brasileiro interpretado**. 9ª ed. Volume II. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964.

SILVA, José Afonso da. Estrutura e funcionamento do Poder Legislativo. **Revista de Informação Legislativa**, a. 47, n. 187. Brasília: Senado Federal, jul/set 2010.

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. **Planejamento Tributário e Segurança Jurídica**. Série Doutrina Tributária Vol. XXVII. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2019.

TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

Sobre os autores

Wagner Balera: Professor Titular de Direitos Humanos e Coordenador do Núcleo de Direitos Humanos da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Livre-Docente em Direito Previdenciário pela PUC-SP. ORCID: 0000-0002-4512-044X.

Rômulo Cristiano Coutinho da Silva: Doutorando e mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). MBA em Gestão Tributária pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET). Professor nos cursos de pós-graduação do INSPER, da FIPECAFI e do IBDT.