

# CAUSALIDADE INTENCIONAL E ENUNCIADOS SIMULATÓRIOS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

*João Ricardo Dias de Pinho<sup>1</sup>*

Sumário: 1. Introdução. 2. Enunciado simulatório e ação dissimulada: onda a 'verdade' não entra. 3. Construindo um diálogo entre a teoria da intencionalidade de John Searle e a teoria da ação de Gregorio Robles. 4. Intenção complexa e causalidade intencional. O gênero que abriga as tradicionais categorias da vontade, função e motivo do negócio jurídico. 5. Estágios intencionais na intenção complexa: fazer e por que fazer. 6. Conclusão: simulação não é um problema do "porquê" se faz um negócio jurídico. Referências bibliográficas.

RESUMO: O artigo critica os conceitos tradicionais que envolvem o estudo da simulação do negócio jurídico e propõe reflexões a partir da teoria da linguagem, especificamente sobre as bases da pragmática linguística. A simulação é encarada com um vício de intenção enunciativa e não como vício da verdade negocial, tampouco como vício de causa.

## **1. Introdução**

A simulação, disfarce comunicativo que é, deve ser encarado como problema de ordem enunciativa. Essa a razão

---

1. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Pós-graduado em Direito Empresarial pela Universidade Presbiteriana Mackenzie/SP. Professor do IBET. Advogado.

porque pretendemos trazer a discussão para bases mais próximas à teoria da linguagem, evitando a profusão de conceitos que o tema desperta ('vontade real', 'negócio aparente', 'declaração enganosa' e etc.), e que muitas vezes confundem o intérprete na busca da efetiva relação que a intenção enunciativa guarda com os enunciados simulatórios.

Evitamos assim relacionar a intenção enunciativa com a 'verdade' do negócio jurídico, pois não vemos lugar para essa discussão ante uma linguagem que possui natureza predominantemente performativa, como é o caso da linguagem jurídico-positiva.

Na mira deste objetivo, saímos à caça dos estudos da linguagem que tocam mais de perto o tema, e encontramos na Teoria da Intencionalidade de JOHN SEARLE uma forte contribuição para a compreensão da intenção significativa e a complexidade em que se apresenta.

A ela somamos a Teoria da Ação de GREGORIO ROBLES que, evidenciando a relatividade do significado dos movimentos psicofísicos (ato constitutivo ou ação constituída), nos ajudou a compreender quais as intenções importam à significação de um enunciado.

Guardamos, neste percurso, o construtivismo lógico-semântico, tão bem empunhado por PAULO DE BARROS CARVALHO, como moldura de nossas incursões, enformando os limites a que o viés pragmático está sujeito na construção de um discurso conciso e coeso.

Em vista disso é que, dentre os vários estudos da pragmática linguística, voltamos nossas atenções às *condições de satisfação* de SEARLE, por acreditar que interagem melhor com nossas premissas, especialmente no que diz respeito à capacidade, numa estrutura normativa, do conseqüente determinar a natureza do antecedente – apresentado à dogmática tributária como a prevalência da base de cálculo sobre a hipótese de incidência.

Com isso, tentaremos demonstrar que a simulação enunciativa é determinada por um dos estágios intencionais que

integram a causa intencional do negócio jurídico, por nós chamado de estágio intencional do *fazer*, sendo irrelevante para determinar-lhe a natureza, e conseqüentemente a existência de simulação, o estágio intencional subsequente, a que denominamos de *por que fazer*.

## 2. Enunciado simulatório e ação dissimulada: onda a ‘verdade’ não entra

Simulação é um disfarce comunicativo. JOSÉ LUIZ FIORIN afirma que problemas semelhantes a esse têm por base o contrato enunciativo, “no caso de um acordo entre enunciado e enunciação, ele explicita-se como ‘o enunciado X deve ser lido como X’; no caso oposto, como o ‘enunciado X deve ser interpretado como não-X’”<sup>2</sup>.

Alinhe-se isso, com a ideia de que os enunciados jurídicos têm caráter performativo<sup>3</sup>, em especial os enunciados negociais, e chegaremos à conclusão de que no âmbito jurídico a simulação ocorre quando realizamos a ação ‘A’ utilizando o enunciado convencionalmente estabelecido para a realização da ação ‘B’. Aquilo que fazemos (realizar uma ação) ao dizer algo (enunciar), característica própria dos enunciados performativos, afasta-se das convenções linguísticas. De alguma forma, realizamos uma ação de “emprestar dinheiro” utilizando enunciados convencionalmente estabelecidos para a ação de “comprar e vender”.

---

2. FIORIN, José Luiz. *As astúcias da Enunciação, as categorias de pessoa, espaço e tempo*, p. 39.

3. “Seguindo esse raciocínio, podemos dizer que todo instrumento normativo veicula, no mínimo, duas normas: a “norma introdutora”, destinada a introduzir uma norma de comportamento como sendo um “dever-ser”, e a “norma introduzida”, que é a própria norma de comportamento. Destaque-se do trecho reproduzido, que a norma introdutora – veiculada pela enunciação enunciada – cumpre a função de relatar, no seu termo antecedente, a ocorrência da enunciação, e de determinar, no seu termo conseqüente, algo como um “dever-ser”. Em outras palavras: seu termo antecedente cumpre uma função constativa e seu termo conseqüente uma função performativa. Daí afirmarmos que a enunciação enunciada faz algo, pois seu termo conseqüente realiza uma ação performativa do tipo deontica: impõe que a regra “x” “deve ser” obedecida” (Nosso *Negócio jurídico no direito tributário – ensaio sobre uma teoria da simulação*, p. 21-22).

*Simulação e dissimulação* são, assim, terminologias que empregamos para pôr em evidência a maneira astuta como um negócio é realizado; realiza-se uma ação, dissimulando-a, por meio de enunciados convencionados para a realização de outra. Cingiríamos melhor a questão se falássemos em enunciado negocial simulatório (dizer) e ação negocial dissimulada (fazer).

A partir disso, temos em mente que o negócio jurídico simulado e o negócio jurídico dissimulado se materializam no mesmo dado: o enunciado negocial (suporte físico). No significado convencional desse enunciado, encontramos o negócio simulado, na significação que lhe foi atribuída encontramos o negócio jurídico dissimulado (a ação negocial realizada).

Mas como isso é possível? Como podemos, sem comprometer o sentido da mensagem, utilizar enunciados convencionalmente estabelecidos para a realização de uma ação performativa, realizar ação performativa diversa?

Bem, eis um problema da pragmática linguística. Aliás, a própria teoria dos atos de fala põe em evidência essa capacidade de atualização da língua, ou seja, essa capacidade dos termos linguísticos serem usados para significar algo distinto daquele significado que lhe foi convencionalmente estabelecido. Para usar uma terminologia do momento, diríamos que em casos tais os usuários promovem uma “disrupção linguística”.

Isso soa mal ao direito. As hipóteses normativas somente conseguem captar os fatos (negócios jurídicos), e sustentar retoricamente a positivação dos efeitos jurídicos hipoteticamente idealizados, se forem preservados os significados das palavras. Se há disrupção desses padrões, chacoalha-se a segurança jurídica.

Talvez esse seja um dos principais desafios da filosofia e da teoria geral do direito: fazer previsível a consequência jurídica de determinado fato, mesmo sabendo que as convenções usadas para o categorizar, e assim relacioná-lo a determina categoria de efeitos jurídicos, sofrem disrupções no próprio plano da facticidade jurídica. E diversas são as linhas de pensamento que tentam enfrentar esse desafio; escolhemos,

pelas razões expostas, a teoria comunicacional do direito e o método do constructivismo lógico-semântico.

Daí que recortamos a pragmática linguística no ponto que melhor se encaixa em nossos propósitos: a intenção enunciativa. É ela que toca o tema da simulação do negócio jurídico e não a “verdade”.

E estamos certo de que a profusão da ideia de que a “verdade” pode dividir os negócios jurídicos em verdadeiros (dissimulados) e falsos (simulados), vêm duma confusão entre a “verdade” e a “sinceridade”.

AUSTIN chamou a atenção para essa equivocada intersecção conceitual, dizendo que não podemos confundir “o que pensamos que as coisas sejam - por exemplo, pensar que alguém seja culpado, que tenha realizado o ato, que o mérito seja seu, ou que tenha realizado a proeza - com o fato de que as coisas realmente sejam como pensamos”<sup>4</sup>.

Dizer o que pensamos é um ato sincero, seu contrário um ato insincero. Se o que dizemos corresponde ao modo de ser das coisas, temos um enunciado verdadeiro, contraposto pelo enunciado falso.

Assim, o enunciado negocial, onde predomina a característica performativa, não pode ser classificado sobre os valores verdade/falsidade, reservados aos enunciados constatativos. Quando muito o enunciado negocial responderá aos valores sincero/insincero, revelados pela sua intenção enunciativa.

### **3. Construindo um diálogo entre a teoria da intencionalidade de John Searle e a teoria da ação de Gregorio Robles**

Quando nos deparamos com passagens do tipo: “não obstante uma série de atos empreendidos aparentemente no sentido de promover reorganização societária, restou evidente

---

4. AUSTIN, John L. *Quando dizer é fazer*, p. 49.

que tiveram a intenção deliberada de moldar o suporte fático previsto na norma tributária que autoriza a amortização do ágio”<sup>5</sup> e “o atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos”<sup>6</sup>, ficamos convictos que os conteúdos intencionais tratados se voltam a diferentes objetos.

No primeiro caso, põe-se em evidência a intenção do contribuinte em realizar um negócio jurídico que contenha as características delimitadas na hipótese de norma que concede um benefício fiscal (amortização do ágio), ou seja, o conteúdo intencional recai sobre o desejo de realizar um negócio jurídico de determinada natureza. No segundo, destaca-se a intenção do contribuinte em economizar tributo por meio de negócios jurídicos menos onerosos.

Assim, quando o contribuinte realiza um negócio jurídico com determinada vantagem fiscal, ele tem a intenção de realizar determinado negócio e a intenção de obter certa vantagem fiscal, todas manifestadas por um único movimento: a concretização do ato que dá suporte ao negócio jurídico menos oneroso (contrato, emissão de títulos de crédito, registro de atos societários e etc.).

JOHN SEARLE<sup>7</sup> explica-nos que em situações tais estamos diante de intenções complexas, i.é., há uma única intenção de agir composta por vários estágios intencionais. É o que permite que esses estágios intencionais sejam tomados como elementos componentes de uma única intenção é a relação transitiva que há entre eles, estabelecida pelo termo *por-meio-de*.

---

5. Acórdão nº 1103000.857 da 1ª Câmara da 3ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

6. Acórdão nº 01-95.552 da 1ª Turma da 1ª Câmara do 1ª Conselho de Contribuintes;

7. *Intencionalidade*, p.136-37.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL  
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Assim, o primeiro estágio intencional é realizar um negócio jurídico com menor ônus fiscal para, por meio disso, atingir outro estágio intencional, que é a economia tributária. Isso resulta que a intenção de economizar tributo não é só de economizar tributos e, sim, de fazê-lo por meio da realização do negócio jurídico com menor carga fiscal.

Para deixar isso mais claro, vamos tomar emprestado o exemplo de SEARLE sobre o assassinato do arquiduque austríaco Franz Ferdinand pelo sérvio Gavrilo Princip, quando diz que esse:

puxou o gatilho  
disparou o revólver  
atirou no arquiduque  
matou o arquiduque  
asestou um golpe contra a Áustria  
vingou a Sérvia

Podemos dizer que por meio de matar o arquiduque Franz Ferdinand e asestar um golpe contra a Áustria, Gavrilo Princip intencionava vingar a Sérvia.

Guarda alguma equivalência o que SEARLE afirma com aquilo que GREGORIO ROBLES diz ao descrever as diferenças entre ato e ação, quando propõe que o ato é constituinte da ação, querendo significar que quando realizamos certos movimentos, eles podem ser convencionados como uma ação ou ato constitutivo de uma ação mais abrangente<sup>8</sup>. Posso dar um passo à frente para realizar a ação de me apresentar ao meu superior hierárquico, como o fazem os militares. De maneira

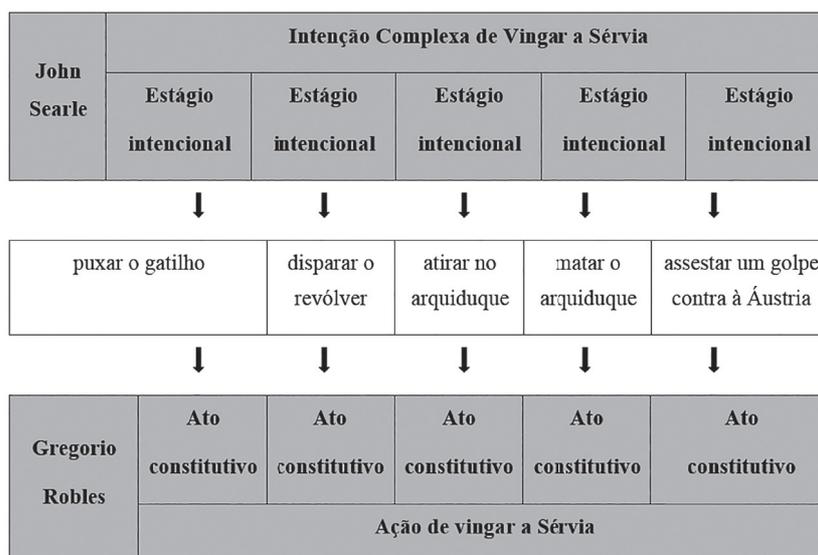
---

8. "Parece, pues, que si no exigible ineludiblemente por la lógica, sí al menos sea razonable que reservemos la denominación de acción para el significado más amplio y la de acto para el más estrecho (...) La acción tiene un significado autónomo mientras que el significado del acto está subordinado al de la acción, constituye una parte del significado de esta" (Las reglas del derecho y las reglas de los juegos: ensayo de teoría analítica del derecho, p. 79).

que meu passo realizou uma ação. Agora, uma caminhada é constituída de vários passos, onde cada passo assume a condição de ato constitutivo da ação de caminhar.

Com isso em mente, logo percebemos a relação entre os temas: realiza-se uma ação por meio de atos (GREGORIO ROBLES) e realiza-se a intenção complexa por meio de estágios intencionais (JOHN SEARLE), de forma que Gavriilo realizou a ação de vingar a Sérvia, satisfazendo sua intenção complexa, por meio do ato de assassinar o arquiduque, quando satisfez seu estágio intencional de assassiná-lo.

Eis a representação gráfica dessa relação teórica:



Na ilustração, fica claro que cada estágio intencional mantém com os respectivos atos constitutivos da ação de vingar a Sérvia uma relação de causalidade intencional. E a intenção complexa, que representa a soma desses estágios intencionais, mantém com a própria ação de vingar a Sérvia uma relação de causalidade do mesmo tipo. Daí afirmarmos: o estágio intencional é a causa intencional do ato, assim como a intenção complexa é causa intencional da ação.

A razão porque estabelecemos esse diálogo filosófico vem da seguinte dúvida: até que ponto vai a intenção complexa, ou melhor, quantos estágios intencionais devemos investigar para dar conta da intenção complexa à que se refere SEARLE?

Vimos na teoria de ROBLES, que defende a relatividade dos conceitos de atos constitutivos e ações, uma resposta elucidativa, pois se um determinado movimento pode ser interpretado como um ato ou como uma ação, a depender do objeto de investigação do intérprete, será justamente esse limite de investigação que delimitará o alcance da intenção complexa do agente.

Assim, se pergunto pelo crime cometido por Gavrilo Princip, delimito minha investigação a sua ação de assassinar Franz Ferdinand, passando a me importar com a intenção de Gavrilo em assassinar o arquiduque. Os estágios intencionais que, porventura, podem se revelar após o assassinato, são irrelevantes para saber se o sérvio cometeu o crime intencionalmente ou não.

De outro modo, caso desejasse saber quais as razões políticas que levaram Gavrilo a assassinar o arquiduque Franz Ferdinand, passo a investigar sua ação de vingar a Sérvia do Império Austro-Húngaro, e então incluo como atos constitutivos dessa ação o “golpe assestado contra a Áustria”, bem assim incluo na sua intenção de vingar a Sérvia do Império Austro-Húngaro o estágio intencional de “assestar um golpe contra a Áustria”.

E assim poderia continuar expandido meu objeto de investigação, o que me levaria inclusive a perguntar se Gavrilo Princip tinha ou não a intenção de deflagrar a Primeira Guerra Mundial, relacionada que está, historicamente, ao assassinato por ele cometido.

Vamos trazer isso mais próximo à realidade jurídica, passando em revista dois julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

Acórdão n° 107-07.596

IRPJ – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – GLOSA DE PRE-JUIZOS – IMPROCEDÊNCIA – A denominada “incorporação às avessas”, não proibida pelo ordenamento, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas (destacamos).

Acórdão n°: 202-15.765

IOF. ABUSO DE FORMA. Se a entidade financeira concede empréstimo, representado por Cédula de Crédito Comercial a concessionárias de veículos, mas de fato o que houve foi financiamento para compra de veículo por pessoa física, resta caracterizado o abuso de forma com o fito de pagar menos tributo. Provado o abuso, deve o Fisco desqualificar o negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato (destacamos).

No acórdão de n° 107-07.596, o julgado considerou que a intenção complexa de realizar o negócio de incorporação às avessas teve como estágio intencional final “a busca de melhor eficiência” enquanto que no acórdão de n° 202-15.765, a intenção complexa tida como relevante para a realização do negócio teve como estágio final “o fito de pagar menos tributo”.

Disso verificamos que, no primeiro caso, se analisou o negócio jurídico sob uma perspectiva da ação de *eficiência administrativa*, enquanto no segundo caso, o negócio foi analisado sob a perspectiva da ação de *elisão fiscal*.

Interessante notar, que a causa intencional da ação de eficiência administrativa inclui, como estágio intencional, o desejo de pagar menos tributo; ou, dizendo de outra forma: a ação administrativa mais eficiente inclui o ato de economizar tributos.

O paralelo que se faz entre tais julgados, permite mostrar que a depender da perspectiva, um mesmo movimento pode representar uma ação ou um ato constitutivo de uma ação mais

abrangente, e isso está diretamente relacionado à dimensão da intenção complexa e dos estágios intencionais que a constituem. Quanto mais abrangente a ação, mais complexa a intenção; quanto mais atos constitutivos, mais estágios intencionais.

#### **4. Intenção complexa e causalidade intencional. O gênero que abriga as tradicionais categorias da vontade, função e motivo do negócio jurídico**

O termo *causa* é um dos que experimenta maiores variações na teoria do negócio jurídico. Fala-se em *causa final*, como os fins econômico-sociais que se pretende alcançar com a realização do negócio jurídico<sup>9</sup>; *causa pressuposta*, como o elemento que justifica a realização do negócio jurídico<sup>10</sup>; *causa adquirendi, solvendi e donandi*, como as três espécies de resultados jurídicos visados pela realização de um negócio jurídico<sup>11</sup>.

Dada essa profusão de conceitos sobre a causa do negócio jurídico, antes de avançar no assunto vamos dar um passo atrás para firmar o que se deve ter em mente quando falamos de causa.

*Causa* é um elemento que ocupa a posição de um antecedente numa relação de causalidade. *Causalidade* é a relação que se dá entre dois objetos, onde um implica na ocorrência de outro. O primeiro aparece como sendo a causa e o segundo o efeito<sup>12</sup>. Assim, ao descrever que “se há um objeto x, então há um objeto y”, estamos elucidando uma relação de causalidade entre x e y,<sup>13</sup> em que x é a causa de y, e y é o efeito de x.

---

9. AZEVEDO, Antônio Junqueira. Negócio jurídico: existência, validade e eficácia, p. 154-156.

10. AZEVEDO, Antônio Junqueira. Negócio jurídico: existência, validade e eficácia, p. 159-160.

11. GOMES, Orlando. Introdução ao direito civil, p. 354.

12. Emmanuel Kant observa que a relação de causa e efeito ocorre quando um termo primeiro determina o segundo como sua consequência. (Crítica da razão pura, p. 187.)

13. Hans Kelsen diz: “a natureza é, segundo uma das muitas definições deste objeto, uma determinada ordem das coisas ou um sistema de elementos que estão

E a causalidade, como relação de implicação, pode se dar tanto entre objetos naturais, físicos, sociais e psicossociais, como entre elementos jurídicos<sup>14 15</sup>. Basta que se apresente sob a fórmula: “se x, então y”<sup>16</sup>.

Logo se vê que o termo *causa* é empregado na teoria do negócio jurídico de forma bastante dissociada do significado que lhe é imanente<sup>17</sup>, pois não é considerado como sendo o termo antecedente de uma relação de *causalidade*. Dentre os empregos que encontramos na teoria do negócio jurídico, o que soa mais estranho – e toca mais de perto o direito tributário - é aquele que estipula ser causa do negócio jurídico seus

---

ligados uns com os outros como causa e efeito, ou seja, portanto, segundo um princípio que designamos por causalidade”. (Teoria pura do direito, p. 85.)

14. VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito, p. 27-29.

15. Kelsen chama de causalidade a relação causa e efeito entre elementos naturais, e implicação a mesma relação observada entre elementos jurídicos. (Teoria pura do direito, p. 86.)

16. A diferença está no fato de que a causalidade natural, física, social ou psicossocial é descrita pela observação da experiência, enquanto que a causalidade jurídica é posta normativamente (VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito, p. 103). Isso significa que ao observar uma bola de bilhar colidir com outra bola de bilhar e verificar que a segunda se põe em movimento, o que consigo é tão somente observar uma sucessão de eventos. Um evento (movimento da primeira bola) antecede outro evento (movimento da segunda bola). De onde, afirmar que a colisão da primeira bola com a segunda é a causa do movimento da segunda é construir um conceito fundamentado na repetição do fenômeno “Na experiência imediata com os objetos do mundo exterior, não percebemos a relação causa/efeito como percebemos as propriedades dos objetos. [...] A relação temporal de anterioridade e sucessividade e a de simultaneidade podem ser captadas mediante a percepção, pois que, meramente, esta constata ‘A antes de B’, ‘A simultâneo com B.’” (VILANOVA, Lourival, Causalidade e relação no direito, p. 29.) Por isso Kant chama a relação de causalidade de “conceito puro do entendimento” (Crítica da razão pura, p. 187).

Já a relação de implicação da causalidade jurídica não é descrita a partir da observação da repetição de eventos que se sucedem; ela é prescrita pelo direito positivo. Quando o texto jurídico elege, ainda que implicitamente, um fato F como suficiente para implicar numa consequência C, ele estabelece uma relação de causalidade entre F e C, causalidade jurídica. De modo que F é causa de C. Estabelece-se então um nexó normativo, como quer Lourival Vilanova, de forma que a relação de implicação entre F e C fica qualificada por um ‘dever-ser’: ‘deve-ser que se F, então C’.

17. Emílio Betti parece reconhecer isso ao enfatizar que o termo causa, definido como função (fins) do negócio, tem seu uso justificado pela tradição (Teoria geral do negócio jurídico, p. 251.)

fins econômico-sociais ou jurídicos<sup>18</sup>. Se falarmos de fins, não podemos falar de causa e, sim, de efeito. Uma relação de causa-efeito é análoga a uma relação de meio-fins, em que o meio assume a função de causa e os fins a função de efeito<sup>19</sup>.

Causa jurídica do negócio jurídico, assim considerada como o termo antecedente que implica o negócio jurídico, é a enunciação: o ato de fala que produz o enunciado negocial<sup>20</sup>.

Por outro lado, os fins jurídicos ou extrajurídicos<sup>21</sup>, para continuar na linha que traçamos e numa postura dogmática<sup>22</sup>, somente podem ser considerados como causa do negócio jurídico na qualidade de conteúdo intencional capaz de determinar a realização do negócio jurídico, i.é., como fins pretendidos e não fins realizados.

Dito de outra forma: os fins pretendidos com a realização de um negócio jurídico compõem o que propomos chamar de *causa intencional* desse negócio. De maneira que, as variações que o termo *causa* comporta na literatura jurídico-negocial

---

18. “Embora semanticamente não haja aproximação, juridicamente os conceitos de causa e objeto muito se aproximam [...]. Giram os conceitos em torno da mesma ideia, ou seja, o fim do negócio jurídico.” (VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral, p. 376.)

19. “Pense-se que a conexão de meios e fins é causal: sem causalidade, entre fim e meio, seria inexplicável como o meio M levaria ao fim F, e não a F’, ou a F’’, ou a F’’’. O meio é um dos fatores causais, selecionados pela valiosidade do fim. A tecnologia, como alteração do mundo exterior, funda-se na conexidade de meios e fins, e nas opções valorativas ante possíveis fins a atingir.” (VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito, p. 101.)

20. Sobre a natureza performativa dos negócios jurídicos v. nosso “Negócio jurídico e incidência tributária” (Tese. Doutorado).

21. Orlando Gomes fala em causa como fim jurídico (Introdução ao direito civil, p. 354).

22. É possível que os fins econômico-sociais determinassem a edição de normas que tipificassem negócios jurídicos que tivessem por função permitir a concreção desses fins, quando poderíamos falar que esses fins seriam a causa do negócio jurídico; mas, aí a relação causal opera intersistemicamente e é um problema de sociologia jurídica, pois “a razão por que uma lei tem tal conteúdo, e não outro, por que surgiu num ponto do tempo social, e não em outro” são investigações “úteis na política do direito, requer a manipulação metodológica da causalidade intersistêmica”. (VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito, p. 51.)

se referem, a rigor, aos diferentes conteúdos intencionais que podem determinar alguém a realizar um negócio jurídico.

E a existência dessa diversidade de conteúdos intencionais está intimamente ligada à complexidade intencional que caracteriza os movimentos de enunciação de um negócio jurídico.

Assim, no tradicional exemplo em que ‘A compra C de B, para poder morar próximo de D, a manifestando sua *vontade*<sup>23</sup> de realizar o negócio de compra e venda; adquirir C de B, sua *função*<sup>24</sup> e morar próximo de D, seu *motivo*<sup>25</sup>’, o que temos é uma intenção complexa conectada causalmente pela relação *por-meio-de*. Veja: “A pretende realizar o negócio jurídico de compra e venda de C com B, para, por meio disso, se tornar proprietário de C, para, por meio disso, morar próximo de D”. Onde, o desejo de realizar o negócio jurídico de compra e venda é um estágio intencional; o desejo de se tornar proprietário outro e o desejo de ter alguém por vizinho outro, todos transitivamente relacionados pelo termo *por-meio-de*, como explica SEARLE.

Desse modo, cremos ser mais acertado considerar a *causa intencional* do negócio jurídico toda a intenção complexa que move o particular a realizar determinado negócio. E os

---

23. Não são poucos os autores que relacionam a vontade, declarada ou manifestada, como sendo o próprio negócio jurídico. Orlando Gomes diz: “Negócio jurídico é toda declaração de vontade destinada à produção de efeitos jurídicos correspondentes ao intento prático do declarante, se reconhecido e garantido por lei” (Introdução ao Direito Civil, p. 280). Em sentido semelhante, embora dê ênfase à estrutura do negócio jurídico, Antônio Junqueira de Azevedo afirma que “o negócio jurídico não é, por outras palavras, uma simples manifestação de vontade, mas uma manifestação de vontade qualificada, ou a uma declaração de vontade” (Negócio jurídico: existência, validade e eficácia, p. 17).

24. Definindo a função pela causa, Pontes de Miranda assevera: “causa é a função, que o sistema jurídico reconhece a determinado tipo de ato jurídico, função que o situa no mundo jurídico, traçando-lhe e precisando-lhe a eficácia” (Tratado de direito privado, V. 3, p. 107).

25. “Esse interesse, do caráter objetivo e típico, socialmente reconhecível e apreciável [a causa-função], não deve confundir-se com os simples motivos individuais, que, no caso especial podem ter determinado a intenção de liberalidade (reconhecimento, remuneração de serviços, caridade, aspiração à benevolência etc.)” (BETTI, Emílio. Ob. cit., p. 257).

vários estágios intencionais que compõem essa intenção complexa são, sob esse ponto de vista, aquilo que está definido na doutrina tradicional como *vontade*, *função* e *motivo* do negócio jurídico. O querer ser proprietário não é a *causa intencional* do negócio jurídico de compra e venda, como sugere boa parte da doutrina ao aproximar o conceito de causa (intencional) com o de função<sup>26</sup>. É sim, esse querer, um dos estágios intencionais que compõem essa causa.

A *vontade* é o estágio intencional que dá conta do desejo de se realizar determinado negócio jurídico (compra e venda, locação, mútuo, comodato, negócio jurídico atípico e etc.). A *função* é o estágio intencional que dá conta da razão típica porque se quer se realizar um negócio jurídico, por exemplo, se tornar proprietário ou possuidor de determinado imóvel. O *motivo* é o estágio intencional que dá conta de outras razões porque se quer realizar um negócio jurídico, que não aquelas típicas, como: economizar tributos, morar perto de ente familiar e prejudicar o direito de alguém.

Nessa linha é que temos advogado ser a *causa intencional* do negócio jurídico o gênero que comporta, como espécies, as seguintes categorias tradicionais: *vontade*, *função* e *motivo*.

## 5. Estágios intencionais na intenção complexa: *fazer e por que fazer*

No item anterior usamos parte das nossas reflexões sobre a intenção para posicioná-las frente a teoria tradicional do direito civil. Tentamos demarcar, sob a ótica da intencionalidade, a que dados os conceitos da teoria privatista se referem. Sabemos, no entanto, que esses conceitos estão incrustrados na literatura jurídica sob diversas perspectivas, o

---

26. Ora se define a causa pela função (v. nota 36), ora a função pela causa, com o faz Emílio Betti: “só assim, examinada a estrutura – forma e conteúdo (o como e o quê) – do negócio, pode resultar frutuoso estudar-lhe a função (o porquê). Essa função, que em terminologia técnica, legitimada pela tradição, se denomina a ‘causa’, ou seja, a razão do negócio...” (Teoria geral do negócio jurídico, p. 251).

que resulta na desarmonia em que se apresentam. Daí nossa crença que tais conceitos mais atrapalham do que ajudam a bibliografia tributária. Reescrevê-los, de forma que pudessem atender aos anseios do direito tributário, seria oferecer àquela heterogeneidade conceitual mais definições, o que também não queremos.

Por tudo isso, pensamos que o problema da intenção do negócio jurídico, colocado como algoz da boa compreensão do tema da ilicitude do planejamento tributário, deva ser encarado sob a forma de estágios intencionais. E duas são essas formas: estágio intencional do *fazer* e estágio intencional do *por que fazer*.

O estágio intencional do *fazer* dá conta do negócio jurídico realizado, e está relacionado com a intencionalidade estudada pela pragmática linguística, especialmente com a intenção enunciativa. Por sua vez, o estágio intencional do *por que fazer* dá conta das razões em que um negócio jurídico é realizado, *v.g.*, para economizar tributos, para auferir mais lucros, para aumentar a capacidade produtiva e etc. Esse estágio intencional é estudado pelas mais diversas matrizes de conhecimento, a depender do recorte que o direito positivo faz sobre essas realidades.

## **6. Conclusão: simulação não é um problema do “por- quê” se faz um negócio jurídico**

Separando a intenção complexa e a causalidade intencional, em estágios intencionais do *fazer* e do *por que fazer*, evitamos assim ressoar, entre outras coisas, a ideia de que a *causa* do negócio jurídico pode ser seu *propósito*, seus *fins*, o que leva a jurisprudência tributária – ancorada na doutrina privatista tradicional - a conclusões dessa ordem:

A causa é, desta forma, o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com um determinado negócio jurídico (Acórdão 1401001.675, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF).

Pensamos que a natureza do negócio jurídico, e consequentemente sua simulação, relacionada que está com o disfarce comunicativo, deve ser explorada a partir da relação ‘intenção-significação’ que se apresenta na linguagem. É no estudo da pragmática linguística que encontraremos respostas melhores alinhavadas para resolver problemas desse tipo. Com isso, se afasta a ideia, bastante difundida, de que as manifestações do estágio intencional do *por que fazer*, identificadas como *função* (causa final) ou *motivo*, possam alterar a natureza do negócio jurídico realizado. Não, o estágio intencional do *por que fazer*, quando muito, nos guiará na exploração dos limites de uso do negócio jurídico.

A essa altura o leitor está a se indagar: o que revela a intenção enunciativa senão o resultado pretendido com a realização do negócio jurídico?

Diríamos que é o resultado pretendido com a enunciação do enunciado negocial.

A questão posta é de resultado pretendido, não há dúvidas. A diferença está no tipo de resultado. No primeiro caso estaríamos preocupados – aos moldes da doutrina privatista tradicional – com os efeitos jurídicos e extrajurídicos que o negócio realizado pode implicar. No segundo nos preocuparemos com o resultado performativo do enunciado negocial, em outras palavras, com a ação negocial (negócio jurídico) por ele realizada.

Por isso insistimos que o problema da simulação deve ser encarado a partir da intenção enunciativa que se manifesta no estágio intencional do *fazer*. O motivo é bastante simples: o estágio intencional do *por que fazer* é um secundo na intenção complexa, i.é., primeiro temos a intenção de fazer algo, e esse algo é a ação negocial, o negócio jurídico.

A partir disso chegaremos a uma indagação mais acurada: como a intenção enunciativa pode interferir na significação do enunciado, e assim determinar a ação performativa por ele realizada?

Eis onde devemos voltar a SEARLE. Para o filósofo americano, ao emitir um ato para representar algo que pensamos, impomos a essa emissão as mesmas condições de satisfação que nosso pensamento tem, pois:

...o ato de emissão é realizado com a intenção de que a própria emissão tenha condições de satisfação. As condições de satisfação da crença de que o inimigo está recuando são transferidas para a emissão por um ato Intencional. Portanto, a razão pela qual a realização do ato de fala, ou seja, nesse caso, o erguer o braço, serve como expressão da crença de que o inimigo está recuando é que ele é realizado com a intenção de que suas condições de satisfação sejam precisamente aquelas da crença.

Assim, ao erguer o braço, tenho a intenção de que esse gesto signifique o que penso: o inimigo está recuando. Donde podemos dizer que a intenção significativa transmite ao gesto as mesmas *condições de satisfação* daquilo que penso (reco do inimigo). Foi justamente por pretender que meu gesto significasse aquilo que pensava – reco do inimigo –, que meu gesto passou a ter as mesmas *condições de satisfação* da minha crença de que o inimigo havia recuado. Se o inimigo recuou, tanto minha crença, como a representação do meu gesto estarão satisfeitos.

Mas essa intenção significativa será completa se minha audiência reconhecer que a elevação do braço tem esse significado. Se a elevação desse braço não transmite aos meus companheiros de trincheira o meu pensamento de que o inimigo recuou, minha intenção significativa funcionará apenas sob o aspecto representacional, mas não do ponto de vista comunicacional.

Por isso minha intenção deve-se manifestar por sinais que consigam impor ao meu ato de fala as mesmas condições de satisfação daquilo que penso. E muitas vezes essas condições de satisfação são impostas pelo próprio significado semântico do enunciado, embora os problemas com que nos deparamos se dão quando ocorre justamente o contrário.

Imaginemos um leilão de gado de elite onde os lances são convencionalmente ofertados com o erguer do braço, e temos a intenção de chamar o garçom até nossa mesa. Se simplesmente erguemos o braço, corremos risco de que nosso gesto seja interpretado como a ação de ‘ofertar de um lance’, o que definitivamente não queremos; empenhados em evitar esse custoso mal-entendido, podemos fazer esse mesmo gesto acompanhado das expressões ‘por favor’, ‘amigo’, ‘senhor’, ‘garçom’ e etc. Em caso tal, essas expressões complementares impõem ao nosso gesto a seguinte condição de satisfação: que o garçom venha até nossa mesa. Então, nosso gesto significa um ‘pedido de atenção ao garçom’ e não uma ‘oferta de lance’.

Guardemos que: “dizer uma coisa e querer significá-la é uma questão de dizê-la com as condições de satisfação intencionalmente impostas ao enunciado”<sup>27</sup>. Condições essas que devem ser convencionalmente impostas ao enunciado ou a partir do texto que o envolve, pois, “o significado mental em mais nenhum lado se pode encontrar a não ser no próprio discurso”<sup>28</sup>.

Ao direito essa é uma questão de extrema relevância, por uma razão muito simples: tudo o que dizemos em seu sistema tem caráter prescritivo. Assim, se dizemos X, convencionalmente estabelecido para o negócio X’, em regra, temos que deve ser X’, que tem por condições de satisfação X”. Se, por outro lado, digo X e imponho Y” como sua condição de satisfação, então minha intenção foi de fazer Y’, e esse é o negócio significado pelo meu enunciado negocial.

Eis que se põe nova indagação: qual é a condição de satisfação de um negócio jurídico? Antes de responder, vamos deixar claro que estamos tratando de um fazer jurídico, mais especificamente d’uma ação negocial formal-jurídica, importando-nos as condições de satisfação jurídicas.

---

27. Searle, John R. *Intencionalidade*, p. 236.

28. RICOEUR, Paul. *Teoria da Interpretação, o discurso e o excesso de significação*, p. 24.

Assim, se o negócio jurídico integra uma norma sob a função de um antecedente, implicando certa relação jurídica, essa na função de consequente, é ela a condição de satisfação do negócio jurídico.

Estamos a afirmar que ali onde houver, no texto negocial, prevista qual a relação jurídica negocial que vinculam as partes – expressão maior do princípio da autonomia de vontade e liberdade das formas –, a consideraremos como a condição de satisfação juridicamente imposta ao enunciado negocial, capaz de nos orientar sobre a significação que lhe foi atribuída, i.e., sobre a ação negocial realizada.

Disso tudo, podemos construir uma equivalência entre o que estamos chamando de *condição de satisfação* do enunciado negocial, ou seja, sua relação jurídica, como algo capaz de orientar sobre a significação atribuída ao enunciado negocial, com o que o direito tributário – ancorado no constructivismo lógico-semântico – já se acostumou em ver como uma *prioridade da base de cálculo sobre a hipótese de incidência* (função comparativa da base de cálculo)<sup>29 30</sup>. Ambas as teses nos levarão ao seguinte: são os termos consequentes da estrutura normativa em sentido estrito que nos orientam acerca da significação do termo antecedente.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AUSTIN, John L. *Quando dizer é fazer*. Tradução Danilo Marcondes de Souza Filho. Porto Alegre: Artes Médicas, 1990.

---

29. Às três funções da base de cálculo, sobre que até agora discorremos, convém os seguintes nomes indicativos: a) função mensuradora, pois *mede as proporções reais do fato*; b) função objetiva, *porque compõe a específica determinação da dívida*; e c) função comparativa, *porquanto, posta em comparação com o critério matéria da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 336-337).

30. “A natureza específica do tributo é dada pela conjugação da hipótese de incidência e da base de cálculo” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 284.)

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL  
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4. ed. atualiza de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002). São Paulo: Saraiva, 2002.

BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tradução Servanda Editora. Campinas, SP: Servanda Editoria, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

FIORIN, José Luiz. *As astúcias da Enunciação, as categorias de pessoa, espaço e tempo*. São Paulo: Editora Ática, 2005.

GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

KANT, Emmanuel. *Crítica da Razão Pura*. Tradução do Dr. J. Rodrigues de Mereje. 2. ed. São Paulo: Edigraf, 1958.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. Tradução João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MIRANDA, Pontes. *Tratado de Direito Privado*. Tomo 3. Campinas: Bookseller, 1999.

PINHO, João Ricardo Dias de. *Negócio jurídico no direito tributário: ensaio sobre uma teoria da simulação*, São Paulo: Noeses, 2018.

RICOEUR, Paul. *Teoria da Interpretação, o discurso e o excesso de significação*. Tradução Artur Mourão. Lisboa: Edições 70, 1987. (Orig. 1976).

ROBLES, Gregorio. *Las reglas del derecho y las reglas de los juegos: ensayo de teoría analítica del derecho*. México: Universidade Nacional Autónoma de México. 1988 (Instituto de Investigaciones Jurídicas. Série G. Estudios Doctrinales, n. 114).

SEARLE, John R. *Intencionalidade*. 2. ed. Tradução Júlio Fischer, Tomás Rosa Bueno. Revisão técnica Ana Cecília G. A. de Camargo, Viviane Veras Costa Pinto. São Paulo: Martins Fontes, 2002 (Coleção Tópicos).

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2011 (Coleção direito civil, vol. 1).

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.