

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS

Programa de Pós-Graduação em Direito Público.

A SIMULAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Marcos Antônio da Costa

Belo Horizonte

2009

Marcos Antônio da Costa

A SIMULAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Público, da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Público.

Orientador: Marciano de Seabra Godoi

Belo Horizonte

2009

FICHA CATALOGRÁFICA
Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

C837s Costa, Marcos Antônio da
 A simulação no direito tributário / Marcos Antônio da Costa. Belo Horizonte,
 2009.
 241f.

Orientador: Marciano de Seabra Godoi
Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas
Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito.

1. Simulação (Direito tributário). 2. Direito privado. 3. Atos jurídicos. 4.
Negócio fiduciário. 5. Fraude civil. 6. Fraude fiscal. 7. Abuso de direito. 8. Elisão
fiscal. 9. Evasão fiscal. 10. Planejamento tributário. I. Godoi, Marciano de
Seabra. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-
Graduação em Direito. III. Título.

CDU: 336.2.022

Marcos Antônio da Costa

A simulação no direito tributário

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Público, da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Público.

Marciano de Seabra Godoi (Orientador) – PUC MINAS

Ricardo Lobo Torres - UERJ

Flávio Couto Bernardes – PUC MINAS

Taísa Maria Macena de Lima

Belo Horizonte, 06 de fevereiro de 2009.

À minha mãe (*in memoriam*): mulher forte e
guerreira. Firme exemplo que nunca se deixou abater
pelas adversidades da vida.
Inegavelmente é a pessoa a quem tudo devo!

AGRADECIMENTOS

A Deus, que sempre me protegeu dando-me forças e oportunidades para chegar até aqui.

À minha esposa, Lygia Maria de Sousa Cabral da Costa, e aos meus filhos Thiago, Lucas e Isabella, pela compreensão, porque em vários momentos a nossa companhia não foi completa (pelas horas que foram destinadas para a realização desta dissertação).

Ao meu pai (*in memoriam*), José Cupertino Costa que, pela sua paixão pelos livros, transmitiu-me o gosto pela leitura. Ao meu irmão, Márcio José, companheiro de grandes batalhas ao longo desta vida.

À minha sogra, Maria Augusta de Souza Cabral, que acolheu a mim e aos netos com muito carinho, como seus filhos.

Ao meu orientador, Professor Marciano de Seabra Godoi, que tornou possível a realização deste trabalho, pelas suas orientações sempre prudentes e precisas.

Às minhas tias Terezinha Torres e Adir Barbosa que sempre me deram apoio em todos os momentos (muitas das vezes atuando como uma segunda mãe).

À minha tia Maria Aparecida pela sua alegria que sempre contagia e anima. À minha madrinha Walderez, pelas recordações da infância que até hoje se mantêm em meu coração.

À professora Silva Maria Figueiredo Santos, pela oportunidade de me introduzir na atividade de docente. Ao professor Sérgio Ribeiro da Silva, grande amigo e exemplo como docente e como pessoa pela sua integridade e postura ética.

Ao advogado Marcelo Cássio Amorim Rebouças, grande entusiasta para que eu me formasse em direito e pelos proveitosos ensinamentos nos primeiros anos de exercício da advocacia.

Aos primos Adriana Nicomedes e Vinícius Augusto, ex alunos do curso de Direito da Puc Minas, pela paciência no convívio com este professor.

Aos colegas de graduação em Direito, Jorge Knop e Luiz Antônio, pela amizade e convivência no período de início da formação jurídica.

À minha colega de mestrado, Andréa Carla Ferraz, pelo convívio e constante troca de informações durante todo período do mestrado (e em especial ao assunto desta dissertação).

Ao meu sócio de escritório, Leonardo Cordeiro Franco, que assumiu elevada carga de serviço, para me permitir dedicar o tempo necessário para a realização deste trabalho.

A todos os meus familiares e grandes amigos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

Nesta dissertação realizou-se um estudo bibliográfico e dogmático em relação ao instituto da simulação no direito privado e no direito tributário. Realizou-se um estudo da simulação através de abordagem da causa do negócio jurídico e as possibilidades que o instituto propicia no combate à elusão tributária. Foi realizada uma análise da doutrina sobre a simulação no direito privado e no direito tributário, apontando as diferenças que o instituto possui nestes dois ramos do direito. Efetuou-se também uma análise de julgamentos dos órgãos do Ministério da Fazenda (Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais) para demonstrar como, em termos concretos, a simulação como vício na causa do negócio jurídico é aplicada naqueles órgãos julgadores. Os resultados demonstraram que a simulação como vício na causa do negócio jurídico em muitos momentos se confunde com outros institutos como fraude à lei, abuso do direito e os órgãos administrativos de julgamento vêm combatendo os planejamentos tributários realizados artificialmente sem fazer referência ao parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional, dispositivo que ainda não foi regulamentado em âmbito federal. Os resultados demonstram a possibilidade de combate das estruturas artificiais de planejamento tributário pela simulação como vício na causa do negócio jurídico, mas se faz necessário traçar um limite à atuação do fisco, para não se violar direitos fundamentais previstos constitucionalmente. Destacou-se que a norma antielisão não pode ser utilizada para como argumento para se introduzir a chamada interpretação econômica, a analogia. Também é necessário impor um limite em relação ao alcance do propósito negocial nas operações realizadas pelos contribuintes.

Palavras-chaves: Simulação no direito tributário. Direito tributário e direito privado. Causa do negócio jurídico. Negócio indireto. Negócio fiduciário. Fraude à lei. Abuso do direito. Norma geral antielisiva. Elisão tributária. Evasão tributária. Elusão tributária.

ABSTRACT

This dissertation was a study in theological literature and the office of the simulation in private law and tax law. A study was conducted using the simulation approach to the question of legal and business opportunities that the institute offers to fight elusão tax. We performed an analysis on the simulation of the doctrine in private law and tax law, pointing out the differences that the institute has in these two branches of law. It also made an analysis of trials of the bodies of the Ministry of Finance (Board of Contributors and Board of Education Facilities Tax) to demonstrate how, in concrete terms, as the simulation of the defect in the legal transaction is applied in those organs panel. The simulation results showed that the defect as the cause of legal business in many times is confused with other institutes such as fraud to the law, abuse of law and the administration of justice have been fighting the tax planning artificially made without reference to paragraph one of Article 116 of the National Tax Code, that device has not been regulated at the federal level. The results demonstrate the ability to combat the artificial structures of tax planning and the simulation of the defect in the legal business, but it is necessary to set a limit on the performance of the tax, not to violate the fundamental rights provided for constitutionally. It was found that the standard antielisão can not be used as an argument to introduce the so-called economic interpretation, the analogy. It is also necessary to impose a limit on the scope of the purpose of negotiating the operations carried out by taxpayers.

Keywords: Simulation in the tax law. Tax law and private law. Cause of the legal transaction. Indirect business. Business Trust. Fraud to law. Abuse of law. General antielisiva. Elision tax. Tax evasion. Elusão tax.

LISTA DE ABREVIATURAS

Coord. - Coordinador

Des. – Desembargador

Ed. - Editor

Min. – Ministro

Org. – Organizador

Rel. – Relator

LISTA DE SIGLAS

AFAC – Adiantamento para Futuro Aumento de Capital
CC – Código Civil
CC/MF – Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda
CLT – Consolidação das Leis de Trabalho
CSRF/MF – Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda
CTN – Código Tributário Nacional
COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSRF/MF – Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda
DCTF – Declaração de Contribuição de Tributos Federais
FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
IOF – Imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, títulos e valores mobiliários
(Imposto sobre operações financeiras)
IR – Imposto de Renda
IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
LICC – Lei de Introdução ao Código Civil
PIS – Programa de Integração Social
SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições
RE – Recurso Extraordinário
REsp. – Recurso Especial
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TARJ – Tribunal de Alçada do Estado do Rio de Janeiro
TJBA – Tribunal de Justiça do Estado da Bahia
TJMG – Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais
TJPE – Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco
TJPR – Tribunal de Justiça do Estado do Paraná
TRT – Tribunal Regional do Trabalho
TST – Tribunal Superior do Trabalho
UERJ – Universidade do Estado do Rio de Janeiro

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 SIMULAÇÃO	20
2.1 Conceito de Simulação	20
2.2 Simulação realmente é um negócio aparente? É sempre um negócio que constitui uma farsa? A simulação e o direito tributário	24
2.3 O conceito convencional (e mais restritivo) de simulação – Divergência entre a vontade e a declaração e a falsidade de um negócio jurídico	30
2.4 A simulação como vício na causa do negócio jurídico (conceito mais abrangente)	34
2.5 Simulação e figuras afins	47
2.5.1 Simulação e negócio indireto	48
2.5.2 Simulação e negócio fiduciário	53
2.5.3 Simulação, falsidade e falsificação	61
2.5.4 Simulação e fraude à lei	68
2.5.5 Simulação e abuso de direito	80
2.5.5.1 Abuso de direito – notas introdutórias	80
2.5.5.2 Teorias do abuso de direito – Teorias subjetivas e objetivas	84
2.5.5.3 Ato ilegal x ato ilícito para a teoria objetiva finalista do abuso de direito	88
2.5.5.4 Conceito de abuso de direito	90
2.5.5.5 Características do abuso de direito	93
2.5.5.6 Exemplos de abuso de direito na legislação brasileira	96
2.5.6 Simulação, erro, dolo, coação e reserva mental	100
2.6 Simulação e figuras afins quando confrontadas com os dois conceitos de simulação	101
3 SIMULAÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO	107
3.1 As modificações legislativas em relação à simulação – Código Civil de 1916 e Código Civil de 2002	107
3.2 As hipóteses de simulação previstas no artigo 167 do Código Civil de 2002	112
3.2.1 Simulação por interposta pessoa (artigo 167, § 1º, do inciso I, do Código Civil de 2002)	112
3.2.2 Simulação quanto à natureza ou ao conteúdo do negócio, condição ou cláusulas acessórias (artigo 167, § 1º, do inciso II, do Código Civil de 2002)	120
3.2.3 Simulação em relação aos negócios antedatados ou pós-datados (artigo 167, § 1º, do inciso III, do Código Civil de 2002)	123
3.2.4 Efeitos da simulação entre os contraentes e os terceiros de boa-fé (artigo 167, § 2º, do Código Civil de 2002)	125
3.3 O Código Civil de 2002 é avesso à análise da causa do negócio jurídico ou em conceber a simulação como vício na causa do negócio jurídico?	128
4 SIMULAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	130
4.1 Negócio jurídico, autonomia privada e sua limitação – Inovações do novo Código Civil e a aplicação dos princípios constitucionais	130
4.2 Existem diferenças no trato da simulação no direito privado em relação ao direito tributário?	137
4.3 Elisão, elusão e evasão tributária	144
4.3.1 Ilicitude nas hipóteses de elusão tributária?	150
4.3.2 As hipóteses de agravamento da multa e a lei 4502/64	151

4.4 O parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional	155
4.4.1 Norma geral anti-simulação ou norma geral antielisiva?	158
4.4.2 Existe um limite para a aplicação das normas antielisão?	167
4.4.3 Inconstitucionalidade material ou formal?	171
4.5 Reflexos da simulação como vício na causa – Análise de algumas decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda	178
4.5.1 Incorporação às avessas	178
4.5.2 Abuso de forma – Adiantamento para futuro aumento de capital x contrato de mútuo	186
4.5.3 Simulação e abuso de forma – Operação dissimulada: ocultar venda de participação societária	189
4.5.4 Um caso para não ser seguido – O que a norma antielisão jamais pode acarretar – Inadequado uso da norma geral antielisiva em caso que só pode ser coibido por norma antielisiva específica – Excesso no limite permitido ao julgador para combater a elisão fiscal	200
4.5.5 A insuficiência do conceito restrito de simulação para combater negócios indiretos artificiosos realizados pelo contribuinte	206
4.6 O parágrafo único, do artigo 116 e o inciso VII, do artigo 149, do Código Tributário Nacional – Efeitos da desconsideração dos negócios jurídicos	209
4.6.1 O combate à elusão pela concepção de simulação como vício na causa do negócio jurídico não é sinônimo de interpretação econômica, analogia ou subjetivismo e deve avaliar o propósito negocial sempre com reservas	220
5 CONCLUSÕES	224
REFERÊNCIAS	229

1 INTRODUÇÃO

No direito privado, sempre foi instigante a preocupação em se apurar o processo de formação da vontade e sua formalização através da declaração em um negócio jurídico. Da mesma maneira, a simulação sempre se apresentou como um vício, uma anomalia na formação dessa vontade, na medida em que a declaração realizada pelos agentes é intencionalmente distinta da real intenção das partes.

Mas a grande questão é destacar se o fator que caracteriza a simulação é esta divergência na vontade (aquela se exterioriza *versus* a real pretensão das partes) ou se existe um algo mais que possa justificar essa manipulação da vontade que é declarada.

Aqui surge uma das grandes preocupações deste trabalho, concernente em examinar a simulação como um vício do negócio jurídico a partir de duas vertentes. A primeira delas, mais comum entre os doutrinadores no Brasil, entende que a simulação representa uma divergência de vontades. Esta corrente foi tratada neste trabalho como sendo a concepção convencional de simulação; aquela que produz um conceito mais restrito do instituto.

Mas existe outra concepção mais ampla, chamada de causalista. Por ela, a simulação tem a divergência entre a vontade declarada e a vontade real em razão da existência de uma causa, de um fator que justifica e motiva esta dualidade de vontades.

A análise da simulação a partir destas duas concepções traz grandes modificações na forma de tratar o planejamento tributário realizado pelo sujeito passivo no âmbito da sua validade perante a fiscalização tributária.

Este o aspecto que nos levou a dedicar tempo de estudo acerca deste assunto. Realmente, num mundo em que é imprescindível a contribuição da sociedade no rateio dos gastos públicos, mediante a tributação, também é certo que não se pode impor a ninguém o dever de escolher, dentre várias opções legítimas, sérias e não artificiais aquele caminho que se apresente para o cidadão como o de maior carga tributária.

Logo, verifica-se um verdadeiro impasse, em que as linhas divisórias entre o que é permitido ao fisco ou ao contribuinte não é muito bem definido. Com isso, é possível o abuso de ambos os lados.

Neste sentido, a proposta desta dissertação foi explorar o conceito de simulação, como vício na causa do negócio jurídico, demonstrando-se que sua aplicabilidade traz grandes avanços na caracterização da elusão tributária.

Dessa maneira, o primeiro item deste trabalho corresponde a esta introdução.

No capítulo seguinte realizou-se uma revisão bibliográfica sobre a simulação, com destaque no direito privado e no direito tributário, em que ela é examinada pela concepção convencional – corrente que adota o conceito mais restrito do instituto – e pela concepção causalista – corrente que possui um conceito mais amplo desta figura jurídica.

Procurou-se enfatizar que a simulação, como mera aparência, como uma farsa, não é suficiente para o exame de algumas complexas estruturas jurídicas empregadas no direito tributário. Assim sendo, algumas operações que poderiam ser qualificadas como negócio indireto ou negócio fiduciário, ficam fora do conceito de simulação ou não, conforme se adote o conceito mais restrito ou amplo de simulação.

Após esta abordagem, ainda no segundo capítulo, evidenciou-se que a simulação, pela corrente causalista, possui elementos em comum com figuras afins no direito privado. De tal arte, além do conceito de simulação, também foi realizada uma abordagem em que se apresentaram os pontos em comum e os divergentes do instituto quando confrontado com o negócio indireto, negócio fiduciário, abuso do direito e fraude à lei.

Além de uma revisão bibliográfica, ao final do segundo capítulo, algumas situações hipotéticas, já relacionadas com o direito tributário, foram apresentadas. Foram feitas algumas observações sobre o tratamento dessas questões pelas duas concepções de simulação, como forma do leitor perceber quais os desdobramentos que o assunto recebe quando tratada a simulação pelo conceito mais restrito ou pelo conceito mais abrangente no direito tributário.

O capítulo terceiro apresenta a simulação como ela se encontra atualmente positivada no direito brasileiro. Em razão da recente modificação no Código Civil, fez-se uma análise comparativa do instituto pelo Código Civil de 1916 e pelo Código atual de 2002 e, posteriormente, foram examinadas as hipóteses de simulação previstas no parágrafo primeiro, do artigo 167, do Código Civil em vigor.

Ainda no terceiro capítulo, além de uma análise bibliográfica, também foi inserido o aspecto prático, demonstrando como as hipóteses de simulação (previstas no artigo 167), apresentam-se configuradas em diversos julgados apreciados pelos tribunais pátrios.

O capítulo quarto faz uma análise da simulação especificamente no direito tributário. Realizou-se, inicialmente, uma abordagem sobre a liberdade contratual, o planejamento tributário e o papel dos princípios constitucionais fundamentais, procurando destacar a opção do autor desta dissertação em conceber estes limites em um contexto do Estado Democrático de Direito. Assim, os princípios constitucionais fortemente exaltados no Estado liberal (propriedade, liberdade e livre iniciativa) têm que conviver em igualdade de condições com

princípios em grande evidência no Estado social (solidariedade social, capacidade contributiva e igualdade material).

Na sequência, foram apresentadas as diferenças entre a simulação no direito tributário e no direito privado (relativamente a seus efeitos). Posteriormente, passou-se à análise dos conceitos sobre elisão, elusão e evasão tributária, com enfoque que a elusão tributária não permite a aplicação da multa agravada de que trata o artigo 44 da Lei nº 9430/96. Na continuidade, foi realizada uma investigação sobre a natureza jurídica do parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional, dispositivo que introduziu no país a chamada norma geral antielisiva.

Efetuuou-se uma investigação desse dispositivo para verificar se ele tem natureza de norma anti-simulação ou de norma antielisiva, bem como acerca de sua constitucionalidade. Destacou-se também o fato de que os tribunais administrativos não fazem referência expressa à chamada norma geral antielisiva, valendo-se do conceito mais amplo e causalista de simulação (como forma de desconsideração de atos e negócios jurídicos realizados pelo sujeito passivo).

Com isso, destacou-se qual seria o efeito prático que o parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional possui atualmente em face da simulação pelo conceito amplo e causalista, diante da previsão de revisão de ofício do lançamento prevista no artigo 149, VII, do mesmo Código Tributário Nacional.

Também foi destacado que o dispositivo do artigo 116, do Código Tributário Nacional acaba perdendo a sua eficácia, em termos práticos, com a adoção do conceito mais amplo e causalista de simulação, da forma como os tribunais vêm decidindo casos de planejamentos tributários realizados pelos contribuintes.

Na sequência do capítulo, foi realizada uma análise de casos práticos, extraídos de decisões dos órgãos administrativos do Ministério da Fazenda (Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais) e do Poder Judiciário, em que se evidenciou os impactos, no direito tributário, quando os conceitos de simulação (restritivo e amplo) são empregados.

Através destes casos, ressaltou-se haver acertos, mas também erros na apreciação dos planejamentos tributários realizados pelos sujeitos passivos. A partir desse paradoxo, foi enfatizada a importância da simulação como vício na causa do negócio jurídico e quais os limites que a simulação e a norma antielisiva devem possuir.

Esta necessidade de se apontar a simulação como vício na causa do negócio jurídico, como fundamento das decisões, é extremamente importante. Isto porque nas decisões

analisadas quase sempre este conceito mais amplo e causalista surge sem a real percepção por parte do julgador.

Com isso, vários equívocos são cometidos na análise das operações realizadas pelo sujeito passivo, fazendo com que algumas decisões sejam no resultado corretas, mas com fundamentação equivocada, ou até mesmo com pronunciamentos totalmente equivocados (tanto em prejuízo da Fazenda Pública como do sujeito passivo).

Assim, existe uma necessidade da real percepção da utilização do conceito mais amplo e causalista da simulação. É imprescindível que a caracterização da existência de simulação possua um limite, na medida em que o instituto não pode servir de justificativa para aplicação da interpretação econômica, da analogia ou de subjetivismo por parte do aplicador do direito, sendo também necessária uma melhor delimitação das operações do contribuinte quando confrontadas com o chamado propósito negocial.

No capítulo quinto as conclusões do autor foram apresentadas, defendendo-se a adoção do conceito de simulação mais amplo e causalista, mas impondo a ele certas condições. A última parte desta dissertação apresenta as referências bibliográficas.

Os objetivos que se pretenderam atingir se referem a uma busca de respostas para várias indagações.

Uma primeira dessas questões se refere à possibilidade da conceituação da simulação pela concepção causalista produzir resultados práticos distintos daqueles que são obtidos pela conceituação da simulação pela concepção mais restrita (como vício de vontade). Nos casos apresentados no capítulo quarto esta distinção se tornou bem evidente.

Outra questão que foi investigada é se o Código Civil, notadamente o de 2002, expressa intrinsecamente a simulação como vício na causa ou como vício da vontade na formação do negócio jurídico. Enfatizou-se que o Código Civil de 2002 não é avesso à causa do negócio jurídico, considerando-a em diversos dispositivos. Além disso, o próprio artigo 167 do Código Civil não veda expressamente a concepção causalista.

Também se examinou que a doutrina civilista brasileira majoritária não realiza uma profunda investigação em relação às duas concepções de simulação, sendo adotada majoritariamente a concepção da simulação como divergência entre a vontade declarada e a real intenção das partes. Outra questão relevante que foi destacada é que a análise da causa do negócio jurídico complementa o exame de princípios como do da boa-fé objetiva e da função social dos contratos.

No direito tributário, também foi feita uma investigação se seria correta a posição do professor Alberto Xavier que sustenta que somente a partir do parágrafo único, do artigo 116,

do Código Tributário Nacional, é que a fiscalização passou a poder desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados pelo sujeito passivo sem a necessidade de propor ação judicial para este fim.

Na verdade, como consequência da posição do autor acima, um dos objetivos do trabalho foi demonstrar que a fiscalização não tem as mesmas prerrogativas do Poder Judiciário, em relação à decretação de invalidade do negócio jurídico, mas pode declarar a inoponibilidade dos efeitos dos atos simulados em relação ao direito tributário.

Entre a opção de desconsideração de negócios jurídicos pelo fisco, através da necessidade de propositura de uma ação judicial, e a opção de ser possível na seara administrativa tributária, desconsiderar/requalificar atos ou negócios jurídicos realizados pelo contribuinte, um dos objetivos desta dissertação foi o de afirmar que somente a segunda opção deve ser aplicada.

Outro objetivo foi o demonstrar que os órgãos de julgamento do Ministério da Fazenda¹ não utilizam expressamente o parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional. Com isso, buscou-se evidenciar que, na prática, o conceito amplo e causalista de simulação é o grande fundamento das desconsiderações dos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes.

Mas o problema que se enfatizou foi que aqueles órgãos julgadores nem sempre têm a plena consciência da utilização deste conceito amplo e causalista de simulação. Com isso, a real delimitação das hipóteses de desconsideração acaba por cair em perigosas análises que admitem a interpretação econômica ou mesmo uma equivocada interpretação do chamado propósito negocial. Logo, traçar um limite para a aplicação da simulação como vício na causa do negócio jurídico é um dos objetivos mais importantes deste trabalho.

Assim, compõe os objetivos desta dissertação destacar que esta falta de sistematização (na utilização do conceito amplo e causalista de simulação) não advém de falhas na concepção causalista e sim da utilização equivocada do conceito.

A partir do conceito de simulação pela concepção causalista, buscou-se traçar um paralelo entre o artigo 149, VII, do CTN e a norma geral antielisiva (artigo 116, parágrafo único, do CTN).

Através de julgados sobre o assunto, objetivou-se demonstrar que a distinção teórica apresentada entre simulação e figuras afins (abuso do direito, fraude à lei, negócio indireto e negócio fiduciário) não se apresenta tão simples diante dos casos concretos porque estes

¹ Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais.

institutos têm o vício na causa como ponto em comum e, assim sendo, no caso concreto verifica-se o preenchimento de todos os requisitos de vários dos institutos.

Desse modo, um dos objetivos foi o de destacar que, a partir de uma correta concepção da simulação como vício na causa do negócio jurídico, o artigo 149, VII, do CTN, acaba – na prática – sendo aplicado a um grande número de situações, deixando-se um espaço bem restrito para a aplicação do parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário. Com isso, identificar qual seria esse espaço jurídico cabível ao artigo 116 também foi um dos nossos objetivos.

Foi uma preocupação nesta dissertação em demonstrar que o procedimento de desconconsideração/requalificação dos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte pode receber vários nomes: simulação, abuso do direito, fraude à lei, negócio indireto e negócio fiduciário. Isto porque todos eles têm em comum o vício na causa do negócio jurídico.

Dentre os objetivos também foi incluído demonstrar que autores que são resistentes às normas antiabuso, quando se posicionam diante de casos concretos, acabam se valendo do conceito amplo e causalista de simulação, ainda que não percebam isto conscientemente.

Por isso, a simulação prevista no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional permite a desconconsideração/requalificação de diversos atos ou negócios jurídicos, sem a necessidade de utilização do parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional.

Com relação à metodologia empregada, foram adotados basicamente dois procedimentos. No segundo capítulo, a abordagem foi predominantemente conceitual, buscando relacionar, a partir de uma revisão bibliográfica, autores no direito privado e no direito tributário que concebiam a simulação como vício da vontade ou como vício na causa do negócio jurídico, além de apontar os pontos de aproximação ou de diferenciação entre a simulação e as figuras afins (fraude à lei, abuso do direito, negócio indireto ou negócio fiduciário).

Diz-se que neste capítulo a abordagem foi predominantemente conceitual porque também foram apresentadas situações hipotéticas para demonstrar, em termos práticos, como os conceitos de simulação, pela concepção mais restrita ou ampla e causalista, têm desdobramentos diferentes no direito tributário.

No capítulo terceiro, além da abordagem bibliográfica, também foram incluídos vários estudos de casos extraídos da jurisprudência nacional para exemplificar e elucidar as referências conceituais apresentadas, demonstrando-se, ainda, como as hipóteses de simulação (previstas no artigo 167 do Código Civil de 2002) se configuram na prática.

No capítulo quarto, buscou-se uma análise de julgados dos órgãos do Ministério da Fazenda e do Supremo Tribunal Federal, com o intuito de destacar, na prática, como a simulação, pela concepção causalista, traz diferenças em relação à concepção restritiva da simulação. Além disso, também foi evidenciado que vários casos a simulação se manifesta juntamente com as hipóteses de fraude à lei, abuso do direito, negócio indireto, razão pela qual é comum encontrar nas decisões referência a estes institutos juntamente com a simulação.

Feitas estas considerações introdutórias, a melhor forma de enfrentar o assunto é remeter o leitor diretamente ao texto deste trabalho, esperando que a sua leitura seja considerada agradável.

2 SIMULAÇÃO

2.1 Conceito de simulação

Simular, nas lições de Homero Prates², significa fingir, disfarçar, dar aparência de real àquilo que não existe. Trata-se, como diz o autor, de “fazer crer em um estado não real”³. Por isso, ele conceitua a simulação como “todo fingimento destinado a aparentar a sinceridade de um sentimento ou de um desejo que realmente não existem ou que ocultam intuito diverso do que mostra a manifestação sob cuja forma se apresentam”⁴.

Mas ao se falar em simulação, certamente que um dos maiores expoentes neste assunto é Francisco Ferrara. O autor italiano teve a sua obra publicada no Brasil em 1939, mas ainda é absolutamente contemporânea, a ponto de ser referência obrigatória de todo autor brasileiro que pretenda realizar alguma investigação sobre simulação.

Desse modo, Francisco Ferrara conceitua a simulação como um negócio que tem aparência contrária à realidade, ou porque não existe em absoluto ou porque é diferente da sua aparência (dissimulação). É elemento marcante da simulação, para o autor, a flagrante dissonância entre a intenção das partes e o negócio apresentado, ficto. A simulação, para este autor destina-se a provocar uma ilusão no público. Ele será levado a acreditar na existência daquilo que lhe é apresentado, acreditando na sua existência ou na sua natureza, mas, na verdade, nada foi realizado ou, então, realizou-se outro negócio diferente daquele que se encontra expresso no contrato⁵.

De acordo com Francisco Ferrara:

Negócio simulado é o que tem uma aparência contrária à realidade, ou porque não existe em absoluto ou porque é diferente da sua aparência. Entre a forma extrínseca e a essência íntima há um contraste flagrante: o negócio que, aparentemente, é sério e eficaz, é, em si, mentiroso e fictício, ou constitue(*sic*) uma máscara para ocultar um negócio diferente. Esse negócio, pois, é destinado a provocar uma ilusão no público, que é levado a acreditar na sua existência ou na sua natureza, tal como aparece declarada, quando, na verdade, ou não se realizou (*sic*) um negócio ou se realizou (*sic*) outro diferente do expresso no contrato. (FERRARA, 1939, p. 51).

² PRATES, 1958, p. 22.

³ PRATES, 1958, p. 22.

⁴ PRATES, 1958, p. 23.

⁵ FERRARA, 1939, p. 51.

No mesmo sentido, é a posição de Orlando Gomes. Para o autor baiano, o negócio simulado ou representa um negócio que não existe, consistindo em mera aparência, ou, então, existe, mas se encontra oculto por um negócio de fachada, de mera ilusão⁶.

Ainda de acordo com Orlando Gomes, pelo negócio simulado as partes aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas a quem, realmente, conferem ou transmitem, ou fazem declarações, ou confissão não verdadeiras. Daí porque destaca o referido autor que o negócio simulado tem “aparência de real; não é, entretanto, verdadeiro”⁷.

Sílvio Rodrigues, em relação à simulação, anota que ela representa uma aparência contrária à realidade; o real querer das partes diverge do negócio simulado⁸. Com esta mesma posição, Francisco Amaral afirma que a declaração de vontade exteriorizada pelo negócio simulado não visa a produzir efeitos porque tem apenas pretensão de expor o que não existe, porque a real vontade das partes não coincide com o negócio praticado⁹.

Miguel Maria de Serpa Lopes esclarece que simular é fazer aparecer alguma coisa, fingindo ou imitando o que não é¹⁰.

Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho também apontam que, na simulação, celebra-se negócio com aparência de normal, mas não se pretende que ele atinja o efeito que juridicamente deva produzir. Destacam que essa divergência não é fruto de vício de vontade, porque é intencionalmente desejada pelas partes (que estão mancomunadas para provocar essa divergência entre a declaração e a vontade)¹¹.

Esclarece Francisco Ferrara que a simulação pressupõe um concerto, um entendimento entre as partes. Elas, conjuntamente, atuam para a criação do ato aparente; na produção de um “fantasma jurídico”¹².

A simulação, para Itamar Gaino, é o fenômeno da aparência contratual criada intencionalmente. Para o autor, o que caracteriza a simulação reside no fato de as partes estipularem um contrato com a consciência de que ele não corresponde à realidade da relação verdadeiramente querida¹³.

⁶ GOMES, 1996, p. 353.

⁷ GOMES, 1996, p. 354.

⁸ RODRIGUES, 2003, p. 294.

⁹ AMARAL, 2002, p. 494.

¹⁰ LOPES, 2000, p. 457.

¹¹ GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2008, p. 371.

¹² FERRARA, 1939, p. 53.

¹³ GAINO, 2007, p. 31-32.

Neste mesmo caminho, Carlos Alberto da Mota Pinto destaca que a simulação é a divergência intencional entre a vontade e a declaração, onde se tem um acordo entre declarante e destinatário (acordo simulatório), com o intuito de enganar terceiros¹⁴.

Manuel A. Domingues de Andrade assinala que a simulação representa negócio onde se declara o que não se passou ou o que não foi convencionado. Para o autor lusitano, a divergência entre a vontade e a declaração é intencional, com o intuito de enganar terceiros¹⁵.

Wilson de Souza Campos Batalha tampouco não diverge dos autores já apresentados. Para Batalha, a simulação consiste na desconformidade entre o negócio jurídico real e o negócio aparente, sempre havendo ciência desta dicotomia pelas partes¹⁶.

É possível que, ao invés de dar aparência de real ao que não existe, queira-se ocultar aquilo que efetivamente se quer. Neste caso, estamos diante da *dissimulação*, conceito ligado umbilicalmente ao de simulação.

A dissimulação corresponde, então, a uma situação em que “oculta-se o que de fato existe”¹⁷.

Na dissimulação está-se diante de duas situações. A primeira representa um negócio jurídico que se exterioriza como se verdadeiro fosse. Trata-se de um ato aparente, fictício.

A segunda situação equivale ao negócio efetivamente realizado pelas partes. Este não se pretende que seja revelado. Por isso, o primeiro negócio se presta a servir de instrumento para encobrir o segundo e deixá-lo oculto.

Dissimular, então, para Miguel de Serpa Lopes, representa ocultar aquilo que é¹⁸.

Conforme assinala Itamar Gaino, em relação à dissimulação, o simulador não se contenta com a simples mentira (verbal ou escrita). Ele criará aparência para enganar a terceiros. Esta aparência, continua o autor, terá dupla significação: a) primeiramente, visará dar conhecimento de um negócio simulado a terceiros; b) por outro lado, essa aparência terá o significado de criar uma situação falsa, inexata, não desejada pelas partes, com o intuito de, por detrás dela, ocultar-se uma situação real, desejada pelas partes, mas concebida para não ser de conhecimento de outras pessoas¹⁹.

A dissimulação, dessa maneira, é concebida como sendo uma discordância entre a vontade exteriorizada e a sua declaração efetiva (vontade interna). Além disso, corresponde

¹⁴ PINTO, 1999, p. 471.

¹⁵ ANDRADE, 1998, p. 168.

¹⁶ BATALHA, 1988, p. 156.

¹⁷ PRATES, 1958, p. 22.

¹⁸ LOPES, 2000, p. 457.

¹⁹ GAINO, 2007, p. 33.

ao fato de aparentarem os agentes querer um fim jurídico, ao passo que, realmente, querem esconder uma intenção diversa, de acordo com a lição de Norberto de Almeida Carride²⁰.

No dizer desse autor, o agente da simulação sabe o que quer e tem, em sua mente, a representação precisa do negócio que efetivamente deseja, mas se vale de um embuste, que procura encobrir a real intenção das partes, através de um contrato aparente²¹.

Regis Fichtner Pereira conceitua a dissimulação como sendo a prática de um ato fictício a fim de encobrir determinada situação que não se tem interesse que venha a aparecer. Visa-se, portanto, o que não aparece e, na realidade, não se quer o que se demonstra.

Vale dizer: aquilo que está no espírito dos agentes é diverso do que declaram e os agentes agem assim de propósito. Visam, assim agindo, aparentar uma situação jurídica diversa. Ocultam aquilo que realmente lhes interessa com a aparência daquilo que se exterioriza (que consiste naquilo que não se quer)²².

Percebe-se, então, que, pelas definições dos autores apresentados, o negócio simulado tem como aspecto peculiar o fato de dar aparência de realidade àquilo que não existe (simulação absoluta) ou, então, de dar aparência de real a uma situação de fachada, destinada a encobrir o real negócio realizado e desejado pelas partes (dissimulação).

A simulação/dissimulação, para sua caracterização, pode implicar a análise de um contrato específico. Neste caso, estará sendo avaliado se o negócio realmente não existe ou se existe como aparência (intencionalmente para ocultar o real negócio projetado pelas partes).

Por outro lado, também podem existir estruturas jurídicas mais sofisticadas. Podem implicar a necessária análise de um maior conjunto de negócios cuja percepção global será essencial para a caracterização ou não da existência, validade ou eficácia do(s) negócio(s) jurídico(s).

Na análise feita pelo intérprete/aplicador pode-se chegar à conclusão de haver somente uma mera aparência (simulação) ou, então, se verificar que existe uma intenção maior, de fundo, que se pretendia deixar velada, encoberta, com a seqüência de negócios formalmente expressos, como se verdadeiros fossem (dissimulação).

O negócio simulado/dissimulado, então, tem como elemento essencial a aparência. Faz-se apresentar algo que não é. O negócio dissimulado traz consigo, inicialmente, a simulação que colima esconder aquilo que é (negócio dissimulado). Noutras palavras: finge-se a realidade.

²⁰ CARRIDE, 1997, p. 110.

²¹ CARRIDE, 1997, p. 110.

²² PEREIRA, 1994, p. 49.

O fato é que a simulação revela um fator marcante: não existe o propósito de dar lugar ao efeito jurídico do negócio declarado. Na dissimulação, o negócio que se apresenta como existente de fato não existe; busca somente iludir, servir como uma espécie de biombo para ocultar o real ajuste (efetivamente desejado pelas partes).

2.2 Simulação realmente é um negócio aparente? É sempre um negócio que constitui uma farsa? A simulação e o direito tributário

Em princípio, partindo-se das definições apresentadas no tópico anterior, um elemento comum é a divergência entre a vontade e a declaração apresentada em um negócio jurídico.

Costuma-se dizer que, na simulação, há a caracterização de uma aparência, de um ato que não existe ou, então, de um negócio de fachada para encobrir outro, realmente desejado pelas partes, na dissimulação.

Mas o grande problema é que no direito tributário nem sempre os casos concretos, nos quais se discute a existência de simulação, correspondem a situações meramente aparentes.

Nos casos, por exemplo, de “compra” de recibos de prestação de serviços por pessoas naturais, para simular a realização de despesas médicas, cuja dedução não apresenta limites na declaração do imposto de renda da pessoa física, fica patente a questão da irreabilidade (da aparência).

Mas em outras situações a discussão acerca da simulação assume contornos muito mais sofisticados, e então o conceito de uma mera aparência pode ser fortemente refutado.

Tome-se, *exempli gratia*, situação por nós vivenciada na advocacia, anos atrás. Um determinado cliente era funcionário de uma operadora de TV a cabo. Esta empresa teve mudança no controle societário e a nova administração reuniu vários grupos de empregados e lhes propôs a demissão, com recebimento de todos os direitos trabalhistas.

Ato contínuo, cada um deles (isoladamente ou em grupos) constituíram empresas, passando a prestar serviços à mesma companhia, agora como pessoas jurídicas. Realizavam, à época, atividades relativas à entrega da revista com a programação mensal da operadora de TV a cabo, efetuavam a chamada auditoria do sistema, detectando instalações irregulares (os chamados “gatos”), bem como preenchiam planilhas em que detectavam, na região em que atuavam residências (casas e apartamentos) que seriam potenciais clientes, cujos dados eram repassados ao setor de telemarketing através de formulários por eles preenchidos.

Neste caso, conhecido no âmbito trabalhista pelo nome de “pejotização”²³, pode-se discutir a existência de uma simulação. Na verdade, estariam os empregados simulando a condição de empresários, quando, na verdade, como ato dissimulado, continuariam com a condição de empregados?

A simulação estaria no fato de continuarem essas pessoas a prestar serviços para uma empresa como empregados, mas agora se passando por empresários. Em termos fiscais, os encargos previdenciários decorrentes de uma relação de emprego estariam sendo artificialmente eliminados pela pretensa contratação de serviços de pessoas jurídicas. Além dos encargos previdenciários, também os encargos trabalhistas estariam sendo suprimidos.

Na verdade, a situação é polêmica, pois, com alguns requintes, poderá a operação mascarar a existência dos quatro pilares da relação de emprego²⁴, para dificultar a configuração da simulação. Poderá, inclusive, um advogado, defendendo clientes autuados nesta hipotética operação, justamente basear a sua defesa na inexistência de aparência.

Imagine-se um auto de infração, em que a empresa autuada tenha como sua defesa justamente o pedido de realização de perícia. Em seus quesitos, fará indagações ao perito para que este esclareça sobre questões fáticas como: a) se a empresa que prestava serviços foi realmente constituída; b) se os pagamentos que fez pelos serviços prestados foram depositados em conta bancária da pessoa natural (pretense empregado) ou em nome da pessoa jurídica; c) se a empresa prestadora dos serviços realmente possuía uma sede real ou fictícia; d) se a prestação de serviços se encontrava lastreada pela emissão de documentos fiscais pertinentes; e) se essa empresa contratada efetuou o recolhimento dos tributos pertinentes a essa prestação de serviços, bem como se, também, cumpriu as obrigações acessórias previstas na legislação (entrega de declaração do imposto de renda, preenchimento da DCTF etc.); f) se

²³ A operação acaba sendo vantajosa para ambas as partes, em regra. É que, para a empresa, ao contratar o empregado, agora como pessoa jurídica, deixará de ter diversos custos relacionados às relações de trabalho (férias e seu respectivo adicional de 1/3, gratificação natalina, FGTS, dentre outros) ou custos de natureza previdenciária (encargos sociais devidos ao INSS sobre os salários, férias e adicional de 1/3 e da gratificação natalina, seguro acidente do trabalho, dentre outros). E aquele que se submete a esta operação, deixando de figurar como empregado e “tornando-se” empresário, também tem vantagens. A principal vantagem é a tributação que, na pessoa jurídica, é menor que os 27,50% da tabela do IR pessoa física. Conforme a forma de apuração do IR, normalmente no sistema chamado de lucro presumido, a carga tributária oscilará em torno dos 15,5%. A composição desse percentual é feita da seguinte maneira (considerando-se uma atividade de prestação de serviços): 4,80% de imposto de renda; 2,08% de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; 3,00% a título de COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social); 0,65% como PIS (Programa de Integração Social); e de 2% a 5%, conforme o município, a título de ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza, tributo de competência dos municípios e do Distrito Federal). Deve-se destacar, ainda, que, conforme o tipo de empresa a tributação do ISSQN poderá ser diferente. Ao invés um percentual sobre a receita (2% até 5%), adota-se um valor fixo anual, conforme o número de profissionais responsáveis pelo exercício da atividade.

²⁴ De acordo com o artigo 3º da CLT, a relação de emprego tem como pilares: a) existência de subordinação; b) prestação de serviços de forma onerosa; c) verificação de habitualidade; e d) em relação ao empregado, verifica-se a prestação de serviços com *intuitu personae*. Pode-se conceber a operação para que estes pilares não se tornem evidentes (ou mesmo existentes), dificultando-se a demonstração probatória da operação.

a empresa contratante dos serviços efetuou corretamente a retenção dos impostos e contribuições na fonte, conforme determina a legislação.

A autuada estará, com esta linha de defesa, buscando justamente afastar a configuração da simulação, com o argumento de que a operação não seria de mera aparência.

O que a empresa procurará demonstrar é que nada de irreal foi efetivamente realizado e que, além disso, a operação tem todo o respaldo de licitude pela estrita observância das normas jurídicas adequadas ao caso, invocando, como fundamento para a operação, a liberdade de contratar, inerente do princípio da autonomia privada.

Outro exemplo também poderá demonstrar que a questão da “aparência falsa” não se demonstra tão simples no direito tributário.

Imagine-se uma empresa que, visando reduzir a sua carga tributária, efetue o desmembramento de suas atividades. Assim, ao invés de uma única empresa, outras serão criadas, para, no seu conjunto, realizarem aquilo que, em princípio, poderia ser realizado por uma única entidade.

Esse fracionamento societário se explica porque a empresa, dividindo-se em várias, pretende ter vários núcleos isolados de faturamento e, com isso, poderá atender às normas da tributação com base no lucro presumido ou no sistema chamado de SIMPLES, em que a empresa enquadrada não pode ter receitas superiores a um determinado limite²⁵.

Mas o problema é que esse grupo de empresas terá os mesmos sócios. E isto, pela legislação, representará um limitador da operação²⁶. É que a legislação impõe a opção a essas formas simplificadas de tributação à regra de que os sócios não participem em outra companhia, com percentual superior 10% do capital social.

Com isso, o que fará a empresa? Ao constituir essas várias sociedades, não terá os mesmos sócios em todas elas ou, então, estes não constarão nessas empresas com os seus reais percentuais de participação nas companhias. Dessa maneira, empregados ou outros indivíduos da mais alta confiança dos sócios serão utilizados, mas não como meros testas-de-ferro.

Tais pessoas, perante terceiros, corresponderão aos legítimos sócios, proprietários dessas empresas. Com isso, não havendo sócios repetidos nas sociedades (ou com

²⁵ Em relação ao sistema SIMPLES, o limite de receita bruta anual não pode exceder a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais). No lucro presumido, a receita anual tem limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais).

²⁶ Como exemplo desta situação, pode-se destacar o § 4, inciso IV, do artigo 4º da Lei Complementar 123, de 14/12/2006. Neste dispositivo, se o titular de uma empresa optante do sistema SIMPLES for sócio de outra empresa não optante do sistema, não poderá ter uma participação nesta empresa não optante do SIMPLES superior a 10% do capital social.

participações superiores a 10%), cada uma delas terá os limites de opção do sistema tributário computados isoladamente.

Mas entre os sócios efetivos e aqueles por eles indicados, existirão contratos de sociedade em conta de participação, tipo societário previsto no Código Civil de 2002 (artigos 991 a 996), que tem duas características peculiares.

Primeiramente, é um tipo societário previsto pela legislação que não precisa, para prova de sua constituição, ter registro dos seus atos constitutivos arquivados em órgãos ou repartições. Um mero contrato particular entre as partes serve para fins de prova de sua existência, não sendo necessário que esse pacto seja registrado ou mesmo tenha que conter qualquer tipo de testemunha.

Além disso, a segunda característica é a natureza de seus sócios. Existirão os chamados **ostensivos**, que, na prática, serão os únicos conhecidos do público em geral, porque somente eles respondem integralmente pelos compromissos da sociedade. Os segundos sócios, chamados de sócios **ocultos**, possuem relacionamento pessoal e exclusivo com os primeiros e, numa eventual quebra da sociedade, nada respondem perante terceiros²⁷.

Nessa forma de ajuste, então, os sócios que não constarem no grupo de empresas (sócios ocultos) terão os seus direitos regidos por esse contrato de sociedade em conta de participação. Lá (no contrato de sociedade em conta de participação) destacarão os limites das atividades e de gestão que atribuem aos sócios ostensivos, de forma a que a operação se realize (e que estes sócios ocultos se protejam contra os sócios ostensivos).

Se descobertos esses contratos de sociedade em conta de participação, pode-se alegar a existência de simulação²⁸.

Como defesa, poderão os sócios alegar justamente que a operação não é fictícia! Que não existe nenhuma falsa aparência!

Solicitarão a realização de perícia ou pleitearão provas testemunhais que, justamente, demonstrarão – com fatura – que as pessoas indicadas como sócios ostensivos realmente administravam as sociedades criadas.

Nenhum testa-de-ferro foi nomeado! Todos os envolvidos eram realmente sócios e a operação não se realizou com o intuito de prejudicar terceiros. Através dos registros da escrituração, inclusive, poder-se-á demonstrar a regularidade fiscal das operações, como argumento para afastar qualquer indício de simulação.

²⁷ Desde que não existam atos fraudulentos por eles praticados ou que tenham realizado qualquer ato de gestão na sociedade.

²⁸ Pode-se, inclusive, alegar a existência de negócio fiduciário. Neste momento, esta diferenciação ainda não será realizada, mas ao final deste capítulo, a discussão será retomada.

Alegar-se-á que a sociedade em conta de participação existiu e que as operações societárias das empresas criadas todas elas foram reais e que, em momento algum, os indicados nestas empresas como sócios ostensivos foram “laranjas” dos sócios ocultos (da sociedade em conta de participação).

Pode-se, inclusive, constituir a empresa, desde o início, sob o manto dessa “engenharia tributária”, para não se deixar, como argumento contrário, espaço para uma alegação de como a empresa anteriormente se encontrava estruturada²⁹.

Como se percebe, portanto, a indicação de que a simulação representa uma mera aparência nem sempre resolve todos os problemas sobre o assunto no direito tributário.

Por outro lado, como muito bem destaca Marciano de Seabra Godoi, os casos de “planejamento tributário” abusivo que são apreciados pela jurisprudência administrativa ou judicial não recorrem a conceitos como de fraude à lei ou abuso de direito ou, menos ainda, fazem referência ou análise da norma do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional³⁰.

Por isso o autor destaca que “quem quiser *compreender realmente* como a jurisprudência atual concebe e valora as operações de planejamento tributário (mantendo algumas de pé e desclassificando outras) deve voltar sua análise à teoria e à prática da *simulação*”³¹.

A grande maioria dos autores³² concebe a simulação como um vício caracterizado pela divergência entre a vontade (vontade real) dos agentes e a declaração (vontade declarada), em que existe um acordo entre declarante e declaratário, com o intuito de enganar terceiros³³.

Todavia, esta conceituação não resolve satisfatoriamente os problemas relatados acima, onde se procurou demonstrar que podem existir argumentos para refutar a condição de mera aparência dos negócios realizados.

Como assinala Marciano de Seabra Godoi, tanto o Código Civil de 1916, como o Código Civil de 2002, não trazem norma expressa para esclarecer o que seja um negócio aparente ou real. Como afirma o autor, na prática, a decisão de um caso (de planejamento tributário simulado ou não) será realizada a partir da convicção do julgador a respeito da

²⁹ Pode-se, até mesmo, dar-se baixa em uma empresa, aguardar certo tempo, e criar-se esse grupo de empresas, para que não se permita sequer uma alegação de que a empresa passou por uma modificação de natureza simulatória.

³⁰ GODOI, 2007a, p. 273.

³¹ GODOI, 2007a, p. 273. Os destaques em itálico constam do original.

³² Como a questão será abordada nos tópicos 2.3 e 2.4, o direito de referenciar os autores será realizado naquele momento.

³³ XAVIER, 2001, p. 52.

importância jurídica da finalidade prática ou da substância econômica que normalmente se percebe adjacente ao negócio jurídico sob análise³⁴.

Assim sendo, conforme a convicção do julgador pode-se concluir que o caso anteriormente exposto, denominado de “pejotização”, é um negócio simulado ou não. Tudo estará a depender do critério usado pelo julgador para considerar se o negócio foi meramente aparente ou não.

Da mesma maneira, no caso das várias empresas constituídas com sócios que realmente administraram as empresas, é perfeitamente possível que o julgador, ainda que existentes os contratos de sociedade em conta de participação, nada de irregular neles identifique e, por isso, não entenda como caracterizada a existência de simulação. Mas poderá concluir em sentido contrário.

Normalmente, para a conclusão pela existência ou não da simulação, a análise não se limita a uma mera verificação de divergência entre a vontade e a declaração. O elemento fundamental que acaba por determinar a conclusão é a investigação das circunstâncias e propósitos concretos que cercam cada negócio jurídico e o nexo causal desses elementos com a função econômico-social que a ordem jurídica supõe estar subjacente ao próprio negócio³⁵.

Mas, como adverte Marciano de Seabra Godoi³⁶, pode o julgador não ter como ponto de partida de sua análise a necessidade de que um negócio jurídico em exame tenha que possuir alguma finalidade prática ou substância econômica subjacente ao caso avaliado³⁷. Pode o julgador se apegar muito mais a uma análise formal dos atos e sua relação de pertinência com o ordenamento jurídico, e somente à luz desses elementos concluir pela simulação ou não.

Essa dualidade de maneiras pelas quais podem ser examinadas as mesmas operações, ocasionando decisões diferentes, é reflexo da forma como o julgador concebe o conceito de simulação.

É possível que o julgador adote um conceito restritivo de simulação e, com isso, o julgamento de um caso terá determinadas consequências. Ao revés, se adotar a concepção mais ampla sobre o conceito de simulação, os desdobramentos de sua decisão seriam outros.

³⁴ GODOI, 2007a, p. 276.

³⁵ GODOI, 2007a, p. 276-277.

³⁶ GODOI, 2007a, p. 277.

³⁷ Para o julgador, pode ser irrelevante, para configurar a simulação ou não, que seja apreciado se o caso possui uma estrutura formal e se ela foi devidamente respeitada. Pode ser irrelevante aos olhos do julgador apreciar se as partes declararam algo falso ou esconderam algo verdadeiro nas cláusulas de um ou vários contratos.

2.3 O conceito convencional (e mais restritivo) de simulação – Divergência entre a vontade e a declaração e a falsidade de um negócio jurídico

Manuel A. Domingues Andrade³⁸ aponta que a simulação tem como características a existência de uma divergência intencional entre a vontade e a declaração³⁹. Além disso, o autor português também destaca que, na simulação, existe obrigatoriamente o acordo simulatório. Trata-se de um bilateral ajuste entre declarante e declaratário realizado com o intuito de enganar terceiros.

Essa intencional divergência entre a vontade e a declaração, esclarece o autor, faz com que, conscientemente, o declarante emita uma declaração que não corresponde à sua vontade real. Há esse total conhecimento (da parte contrária no negócio) e, ainda, ambas as partes desejam, querem emitir essa declaração divergente de suas reais intenções⁴⁰. Com isso, existe um descompasso entre o que os agentes expressam com o negócio e as suas reais intenções.

Sílvio Rodrigues afirma que na simulação é elementar a existência de uma aparência contrária à realidade. E tal disparidade é produto da deliberação dos contratantes: “trata-se, portanto, de uma burla, intencionalmente construída em conluio pelas partes que almejam disfarçar a realidade enganando terceiros”⁴¹.

Wilson de Souza Campos Batalha ressalta que há reciprocidade das partes envolvidas no negócio simulado, na medida em que estas partes expressam uma declaração que não equivale à sua real intenção. Essa declaração, continua o autor, é consciente e desejada; o seu conteúdo não é querido⁴² em momento algum.

Serpa Lopes assinala que é necessária a existência de uma dupla declaração fingida das partes. Deve, portanto, haver uma declaração em desacordo com o íntimo pensamento, e que esta declaração seja – inexoravelmente – realizada por ambas as partes. Assim sendo,

³⁸ ANDRADE, 1998, p. 169.

³⁹ Com o mesmo entendimento: MONTEIRO (2005, p. 254); GAGLIANO e PAMPLONA FILHO (2008, p. 371); AMARAL (2002, p. 494); PEREIRA (2005, p. 636); RODRIGUES (2003, p. 294); DINIZ (2008, p. 477); PINTO (1999, p. 472).

⁴⁰ ANDRADE, 1998, p. 169.

⁴¹ RODRIGUES, 2003, p. 294-295.

⁴² Existe, para o Wilson de Souza Campos Batalha, nos casos em que se verifique dissimulação, duas vontades diversas: a primeira, visa apresentar um negócio aparente, não desejado e, portanto, irreal. A segunda é aquela realmente desejada pelas partes. No negócio dissimulado, então, busca-se, inicialmente, um aparente efeito, destinado a terceiros. Neste caso, tem-se um negócio simulado, onde nada do que ele representa desejam as partes e, portanto, este negócio não se destina a produzir efeito algum. O segundo negócio (dissimulado) foi projetado para ser oculto e, com isso, para traduzir reais efeitos desejados apenas pelas partes (BATALHA, 1988, p. 157).

pressupõe o autor que na simulação sempre há um comportamento bilateral⁴³, aspecto que é determinante para distinguir a simulação de outras figuras em que também há a divergência entre a declaração e a vontade, como na reserva mental (onde não existe essa declaração divergente de forma bilateral)⁴⁴.

A essa bilateralidade, essa cumplicidade na divergência entre a declaração e a vontade, dá-se o nome de pacto simulatório. Itamar Gaino destaca que o pacto simulatório é fundamental pois, sem ele, ter-se-á reserva mental ou erro obstativo⁴⁵.

Escreve Itamar Gaino que esse acordo pode ser redigido por escrito, público ou particular, reconhecendo, no entanto, que a regra é a forma verbal. Entende o autor que o acordo simulatório é preparatório ou simultâneo à simulação⁴⁶.

O autor não admite a inversão, vale dizer: que o acordo venha a se realizar após o contrato simulado, justificando-se com o argumento de que se assim ocorresse não estaríamos diante de simulação.

Para Itamar Gaino, então, os participantes desse acordo simulatório seriam as mesmas partes integrantes do negócio simulado. São sempre sujeitos determinados, não sendo cabível a existência de pessoas indeterminadas⁴⁷.

A simulação absoluta, para Wilson de Souza Campos Batalha, representa negócio que somente tem aparência e nenhuma substância. Trata-se de situação em que existe uma farsa. Apenas há uma declaração que não coincide com a vontade das partes⁴⁸.

Caio Mário da Silva Pereira destaca que, na simulação absoluta, existe uma declaração de vontade que não se destina a produzir qualquer tipo de efeito (resultado). Ela é, pois, realizada para não ter eficácia nenhuma⁴⁹.

Na verdade, não existe negócio realizado com o objetivo de produzir qualquer tipo de efeito. Apenas é apresentado como se real fosse quando nada do que ele diz ou representa é realmente desejado pelas partes.

⁴³ Essa falsa declaração, obrigatoriamente de cunho bilateral, também é apontada como característica essencial da simulação por Maria Helena Diniz (DINIZ, 2008, p. 477).

⁴⁴ LOPES, 2000, p. 459.

⁴⁵ Itamar Gaino conceitua como erro obstativo aquele que se “caracteriza pela discrepância inconsciente entre a declaração e a vontade. Enquanto no erro vício a vontade e a declaração coincidem, embora de modo defeituoso, no erro obstativo vício está na declaração, que não corresponde ao querer interno do declarante. Por exemplo, o sujeito, pretendendo adquirir um determinado imóvel, erra ao apresentar os dados de identificação, apontando os que se referem a outro.” (GAINO, 2007, p. 36, nota de rodapé nº 58).

⁴⁶ GAINO, 2007, p. 36. Com esta mesma posição veja-se ANDRADE, 1998, p. 170.

⁴⁷ GAINO, 2007, p. 37.

⁴⁸ BATALHA, 1988, p. 157.

⁴⁹ PEREIRA, 2005, p. 637.

Se a tentativa é a de procurar aparentar o que não existe, está-se diante da simulação absoluta; aquela onde lhe falta um dos elementos essenciais do negócio jurídico: o consentimento. Não existe, portanto, o negócio jurídico efetivo, em relação ao ato exteriorizado; retrata-se uma relação jurídica que, em essência, não existe⁵⁰.

Segundo Nelson Rosenvald e Cristiano Farias a simulação absoluta tem lugar sempre que um ato negocial é praticado para não ter eficácia, pela inexistência real do ato que juridicamente se apresenta. Segundos os autores, na transação que “se apresenta” como “negócio jurídico” não há nenhum tipo de pacto jurídico; existe mera aparência⁵¹.

Para Alberto Xavier, na simulação absoluta, aparenta-se celebrar um negócio jurídico, quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum⁵².

Escreve Maria Helena Diniz que a simulação absoluta apresenta um negócio em que se tem a falsa crença num estado que, de fato, não é real⁵³.

Por outro lado, se a pretensão é a de ocultar um negócio, valendo-se de um negócio aparente, de fachada, tem-se a figura da simulação relativa. Nesta segunda hipótese, tem-se o negócio fictício (simulado) e também o negócio oculto (chamado de dissimulação). Assim, o negócio que encobre aquele (efetivamente desejado), não produz efeitos jurídicos. O outro, no entanto (oculto), representando a vontade realmente desejada, poderá ser admitido pelo ordenamento jurídico.

Na simulação relativa existe uma deformação voluntária da vontade desejada, para se subtrair à disciplina normal do negócio jurídico prevista em norma jurídica, com o escopo de prejudicar terceiros, segundo Norberto de Almeida Carride⁵⁴.

Segundo Alberto Xavier, na simulação relativa, “as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições”⁵⁵.

Para Itamar Gaino o que caracteriza a simulação relativa é a presença de um negócio verdadeiro, mas oculto sob a máscara de um negócio simulado⁵⁶. E ainda para o autor:

⁵⁰ Norberto de Almeida Carride aponta como exemplos de simulação absoluta: compromisso de compra e venda simulada de imóvel para possibilitar o despejo de inquilino e a atualização do aluguel; simulação de dívidas, mediante emissão de notas promissórias ou, de outro modo, por maridos separados para prejudicar a meação da mulher na partilha dos bens do casal. (CARRIDE, 1997, p. 109)

⁵¹ ROSENVALD; FARIAS, 2007, p. 459.

⁵² XAVIER, 2001, p. 53.

⁵³ DINIZ, 2008, p. 478.

⁵⁴ CARRIDE, 1997, p. 109.

⁵⁵ XAVIER, 2001, p. 53.

⁵⁶ GAINO, 2007, p. 91.

Há entre o contrato simulado e o contrato dissimulado um nexo de contemporaneidade e contextualidade psicológica e lógica, o qual não é só genético, mas também funcional, consistindo na correspondência, pelo menos parcial, do preceito do negócio simulado com o regulamento de interesse oculto (dissimulado). (GAINO, 2007, p. 92).

Segundo Nelson Rosenvald e Cristiano Farias:

Já a simulação relativa, por sua vez, oculta um negócio (que fica dissimulado), sendo aquela em que existe intenção do agente, porém a declaração exteriorizada diverge da vontade interna. (ROSENVALD; FARIAS, 2007, p. 459).

Como assevera Maria Helena Diniz, na simulação relativa engana-se com negócio simulado, para encobrir a existência de negócio diverso, este sim existente, desejado, mas que se pretende manter oculto do público em geral⁵⁷.

Destaca Caio Mário da Silva Pereira, que, na simulação relativa, há – obrigatoriamente – um negócio simulado, fictício, destinado a encobrir o negócio desejado pelas partes. Esse negócio desejado, negócio dissimulado, é o real que as partes efetivamente realizaram. Representa a efetiva intenção das partes em relação à produção de resultados. Porém, é concebido para se apresentar como oculto, velado⁵⁸.

Em relação à produção de efeitos do negócio realizado na forma de simulação relativa, tem-se a configuração de duas hipóteses. A simulação relativa pressupõe – necessariamente – a existência, em primeiro lugar, de um negócio simulado, utilizado para encobrir o negócio real desejado pelas partes.

Este negócio simulado será – sempre – automaticamente nulo. Em relação ao negócio dissimulado, no entanto, pode o mesmo ser também considerado nulo, quando contrário à lei ou não reunir as condições necessárias de validade.

Mas poderá, no entanto, reunir as condições necessárias de validade, possuindo os elementos necessários para sua constituição. Assim sendo, será um ato válido, pela aplicação por parte do legislador do princípio de aproveitamento do negócio jurídico⁵⁹.

Percebe-se que a corrente que concebe a simulação como uma divergência entre a vontade declarada e a desejada pelas partes é, no direito brasileiro, a predominante.

Como assinala Miguel Maria de Serpa Lopes, o Código Civil de 1916 tem inspiração germânica, onde a questão da causa do negócio jurídico não é tratada como elemento

⁵⁷ DINIZ, 2008, p. 478.

⁵⁸ PEREIRA, 2005, p. 637.

⁵⁹ PEREIRA, 2005, p. 637.

essencial de existência do negócio jurídico⁶⁰. Assim sendo, a simulação é predominantemente concebida na doutrina brasileira como um vício social de negócio jurídico relacionado ao desencontro entre a vontade real das partes e a declaração que se faz.⁶¹ E como tal, a aparência será a sua tônica.

Neste mesmo caminho, considerando a simulação como vício social na declaração de vontade (corrente anticausalista), dentre os muitos autores, podem ser destacados: XAVIER (2001, p. 52), ROSENVALD e FARIAS (2007, p. 459), LOPES (2000, p. 458), GAINO (2007, p. 31-32), RODRIGUES (2003, p. 297), FERRARA (1939, p. 52) e MONTEIRO (2005, p. 255-256).

2.4 A simulação como vício na causa do negócio jurídico (conceito mais abrangente)

A simulação, para Norberto de Almeida Carride também tem outra característica marcante: “A simulação priva o contrato de sua causa, tornando-o vazio”⁶².

Examinando a causa do negócio jurídico, Serpa Lopes destaca que os acontecimentos da natureza podem ter causas mecânicas. Nos atos humanos, por sua vez, o comportamento humano sempre decorre de uma motivação⁶³.

Francisco Amaral destaca que a inclusão da causa como elemento do negócio jurídico gera grandes controvérsias. Na filosofia, segundo o autor, causa é “aquilo de que uma coisa depende para existir, distinguindo-se em quatro espécies: eficiente, material, formal e final”⁶⁴.

Pontes de Miranda destaca que a 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 eficácia⁶⁵.

Vicente Ráo destaca que a causa revela a função do negócio jurídico⁶⁶. Para ele a causa representa a razão econômico-social do contrato; o escopo comum que as partes, servindo-se do contrato, querem realizar⁶⁷.

⁶⁰ LOPES, 2000, p. 487. No mesmo sentido é a posição de Francisco Amaral (AMARAL, 2002, p. 417).

⁶¹ Apesar de ser defensor da teoria causalista, José de Abreu Filho não deixa de reconhecer que o Código Civil de 2002, trilha os mesmos caminhos do Código de 1916. Neste sentido, confira-se ABREU FILHO, 2003, p. 147.

⁶² CARRIDE, 1997, p. 108.

⁶³ LOPES, 2000, p. 481.

⁶⁴ AMARAL, 2002, p. 411.

⁶⁵ MIRANDA, 1954, p. 78.

⁶⁶ RÁO, 1999, p. 94.

Roberto de Ruggiero informa que, entre as representações psíquicas que culminam com a declaração da vontade, é sempre possível distinguir a última, “a que funciona como motivo determinante da ação, de todas as que a precedem”⁶⁸.

Francesco Carnelutti concebe a causa como requisito formal do ato, elemento eminentemente econômico, entendendo que cada contrato tem um tipo específico, com finalidades econômicas que lhe são próprias. A esse fim econômico, característico de cada contrato, dá o autor o nome de causa⁶⁹.

Para o autor, portanto, na série de desdobramentos psíquicos que culminarão com a declaração de vontade, será sempre possível distinguir o último elemento, aquele que servirá como motivo determinante da ação.

Os motivos, por serem de natureza psíquica, são irrelevantes para o direito. A causa não se confunde com os motivos. Enquanto estes são variáveis e subjetivos, ela é sempre única, imutável e, portanto, objetiva⁷⁰.

Como destaca Roberto de Ruggiero, a causa é sempre o fim prático a que se destina o negócio, que tem sempre um fim econômico-jurídico. Por isso o autor italiano destaca que não basta a mera existência de uma simples declaração. Para que a atribuição patrimonial seja defendida e protegida pelo direito, é preciso que, junto com a declaração de vontade, com ela concorra uma condição objetiva ou de fato, reconhecida pela direito, como causa justificadora dessa atribuição⁷¹.

Assim sendo, irá o civilista italiano definir a causa como “o fim econômico e social reconhecido e garantido pelo direito; é a própria função do negócio objetivamente considerado, a condição que justifica a aquisição excluindo o fato de ser lesiva ao direito alheio e que, de certo modo, representa a vontade da lei face à vontade privada”⁷².

Portanto, de acordo com a corrente causalista, todo negócio possui um causa própria, fazendo com que José de Abreu Filho venha a proclamar o chamado princípio da indeclinabilidade da causa, cuja conceituação corresponde à “força vinculativa de uma determinada relação negocial à sua própria causa”⁷³.

⁶⁷ RÁO, 1999, p. 96.

⁶⁸ RUGGIERO, 1999, p. 357.

⁶⁹ CARNELUTTI, 1999, p. 414.

⁷⁰ AMARAL, 2002, p. 416.

⁷¹ RUGGIERO, 1999, p. 359.

⁷² RUGGIERO, 1999, p. 360.

⁷³ Para o autor, no entanto, o princípio comporta três tipos de exceções: o negócio simulado, o negócio fiduciário e o negócio indireto. (ABREU FILHO, 2003, p. 150-151).

Pontes de Miranda será ainda mais categórico, destacando que a regra é a existência de atos jurídicos causais⁷⁴.

Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho destacam que a causa é a função prático-social do negócio jurídico reconhecido pelo direito⁷⁵.

Considerando-se a manifestação da vontade como essencial para exteriorizar o desejo (a intenção humana), certamente que a causa corresponde a um fim que se deseja. Logo, a declaração de vontade é uma mera maneira de se exteriorizar a causa de um negócio.

A causa “se traduz como *fator predominante da emissão da vontade*, assumindo a feição de autêntico pressuposto da existência da relação negocial, necessário, assim, para que a vontade possa gerar os efeitos que pretende”⁷⁶.

Francesco Carnelutti utilizará as expressões causa e móbil, termo este que equivale ao motivo. A causa, para o autor, representa o interesse imediato que no ato se encontra. O móbil (ou motivo) refere-se ao interesse mediato⁷⁷.

Roberto de Ruggiero acaba por não se apegar à diferenciação entre causa e motivo, mas assevera que

“[...] dentre toda a série de motivos que estão entre si indissolivelmente ligados como os elos de uma cadeia, o direito apenas atende ao último, o mais próximo da ação, o que a determina e que, objetiva e juridicamente justifica a promessa ou o ato, não se importando dos outros mais remotos, que é certo terem atuado a vontade e levaram a manifestar-se, mas que por si só não bastam para a determinar e para justificar o ato ou a promessa, isto porque tais motivos são por via de regra irrelevantes para o direito, salvo se foram incorporados na própria declaração de vontade, sob a forma de condição, de modo ou de pressuposição, de maneira a constituir parte integrante da mesma declaração. Pois bem: o primeiro é a *causa*, quer dizer: a razão determinante da vontade e, para os negócios de conteúdo patrimonial, o fundamento objetivo que justifica a atribuição patrimonial, os segundos são os motivos, isto é: as causas impulsivas, individuais e subjetivas; o primeiro é a condição essencial da existência do negócio jurídico, sem a qual a vontade não seria, por si só, capaz de produzir o efeito que pretende; os segundos, a razão ocasional e acidental do negócio, a qual, posto que nunca falte, como impulso primordial da vontade, não tem para o direito importância alguma. Se a toda essa série se quer dar o nome de motivos, diremos então que o primeiro é o *motivo próximo*, que é sempre um e não muda visto ser objetivamente determinado e caracterizado pela natureza e finalidade intrínseca do negócio; e os outros os *motivos remotos*, correspondentes às representações psíquicas íntimas, que podem ser tão variáveis e infinitas como as circunstâncias individuais que levam os homens a criar relações entre eles. (RUGGIERO, 1999, p. 358-359).

José de Abreu Filho destaca que a causa será sempre encontrada a partir da pesquisa do fim prático a que se destina determinado negócio. Por isso, afirma que “Não há, assim,

⁷⁴ MIRANDA, 1954, p. 80.

⁷⁵ GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2008, p. 328.

⁷⁶ ABREU FILHO, 2003, p. 139.

⁷⁷ CARNELUTTI, 1999, p. 417-418.

como se possa confundir *causa com motivos*, uma vez que estes últimos seriam despidos de significação jurídica, com ressonância exclusivamente psicológica”⁷⁸.

Para o autor, então, a causa representa um fim prático objetivado, devendo ser levado em conta a função econômico-social que o direito entenda como relevante para os fins visados pelo interessado, não se incluindo nessa análise, então, as razões de natureza subjetiva⁷⁹.

Francisco Amaral destaca a existência, no direito, da chamada causa final, a qual, para o autor, exprime a direção da vontade na produção de efeitos jurídicos⁸⁰.

José de Abreu Filho indaga se seria possível a existência de um negócio jurídico que seja carente de causa. Para o autor, apenas em três situações é possível a constatação de um negócio com carente de causa: os negócios simulados, o negócio indireto e o negócio fiduciário⁸².

Buscando explicar sua posição, destaca, inicialmente, que da análise dos negócios a partir de sua causa, é possível efetuar uma classificação dos negócios em abstratos ou formais e causais.

Nos negócios causais, a causa representa elemento essencial do negócio. Ela, a causa, conforme Roberto de Ruggiero é apurada de forma fixa e incindível. Causa e vontade estão conjugadas de maneira que a vontade revela sem mais nada a causa. A causa, então, está consubstanciada com o negócio e, por isso, a vontade não se pode formar senão com a existência dessa causa determinante. Todavia, esta causa nenhum efeito produzirá quando seja ilícita (ou se ao negócio ela faltar). Nos negócios causais, então, a congruência entre o negócio e a causa que lhe justifica é indissociável, sob pena de, havendo incongruência, constatando-se falta de causa ao negócio, este não produzir efeitos⁸³.

⁷⁸ ABREU FILHO, 2003, p. 141. Neste mesmo sentido é a posição de Darci Bessone: “Afirma-se que os motivos individuais, extrínsecos ao ato, embora constituam uma realidade relevante, não interessam ao direito, porque, desenvolvendo-se nas profundidades do ser pensante, apresentam valor simplesmente psicológico. Importaria, no terreno jurídico, apenas a *causa da obrigação*, que imediatamente se objetiva na contraprestação (contratos sinalagmáticos), ou decorre de um *fato gerador* também objetivo – a entrega da coisa (contratos unilaterais) –, ou resulta da clara manifestação da intenção de fazer liberalidade. O fim distante, visado pelo contratante, seria estranho ao direito.” (BESSONE, 1997, p. 102). (Destaques em itálico do original).

⁷⁹ ABREU FILHO, 2003, p. 141.

⁸⁰ Para Francisco do Amaral, além da causa final, também existem juridicamente a causa eficiente e a causa impulsiva. A causa eficiente significa “o fato jurídico, isto é, tudo aquilo que produz efeitos jurídicos”. A causa impulsiva significa “os motivos ocasionais e ocultos que levam a gente a prática de um ato. Tem aplicação em matéria testamentária, servindo como estímulo à liberdade, mas sem efeito decisivo” (AMARAL, 2002, p. 412).

⁸¹ Em sentido semelhante é a posição de Francesco Carnelutti. Segundo o autor: “Vontade, de fato, é a zona, ou melhor, será dizer, a fase do ciclo psicológico, em que o pensamento se apresenta com a tensão necessária para fazer a sua descarga sobre o mundo exterior. Por outras palavras, ela é a foz do pensamento ou o pensamento na sua foz.” (CARNELUTTI, 1999, p. 424-425).

⁸² ABREU FILHO, 2003, p. 151.

⁸³ RUGGIERO, 1999, p. 361.

Como exemplos dos negócios causais, Ruggiero cita a compra e venda ou a doação. Em ambos os casos, a promessa do preço respectivo à coisa ou a obrigação de dar uma coisa de forma gratuita, são, respectivamente, a causa de cada um dos negócios, que, segundo o autor, representam a troca de contraprestações ou o espírito de liberalidade⁸⁴.

Existe outra espécie de negócios onde a causa também existe. Todavia, ela não se apura diretamente do negócio realizado, porque este não a traz nele, no negócio, consubstanciada.

Roberto de Ruggiero, para justificar a causa nesses negócios (dito abstratos ou formais), afirma que ela deverá ser buscada fora do negócio jurídico; em outra relação entre as partes⁸⁵, posição que também é sustentada por José de Abreu Filho⁸⁶.

Em relação à alegação de que nos negócios abstratos ou formais a forma substituiria a causa, Roberto de Ruggiero não acolhe essa posição, destacando que nos negócios formais a forma será sempre distinta da causa. Pode, segundo o autor italiano, a forma assumir função preponderante tornando o negócio eficaz. Mas sempre nesses negócios existirá uma causa, que não estará propriamente no negócio, mas, conforme o caso concreto, poderá ser identificada de diversas maneiras⁸⁷.

Acompanhando a posição de Roberto de Ruggiero, José de Abreu Filho também adota a classificação entre negócios causais e abstratos. Nos negócios causais, ele reconhece que a vontade e a causa estão vinculadas, pois, elas (causa e vontade) “estão ligadas uma a outra, de sorte que a vontade se traduz como um efeito resultante de uma causa determinada”. Nestas hipóteses, para o autor, a produtividade de efeitos fica sempre adstrita a uma determinada causa, desde que esta seja lícita⁸⁸.

Nos negócios abstratos ou formais, José de Abreu Filho reitera a posição de sempre existir uma causa, reconhecendo, no entanto, que nesses negócios a forma se destaca e se torna “feição preponderante no negócio”⁸⁹.

Wilson de Souza Campos Batalha será ainda mais enfático. Mesmo nos negócios chamados de abstratos existirá a causa e esta deverá ser considerada. Somente quando se desvincular da relação jurídica as partes originais, é que a causa deixará de ser considerada, em respeito aos terceiros de boa-fé⁹⁰.

⁸⁴ RUGGIERO, 1999, p. 361.

⁸⁵ RUGGIERO, 1999, p. 361.

⁸⁶ ABREU FILHO, 2003, p. 142.

⁸⁷ RUGGIERO, 1999, 361-362.

⁸⁸ ABREU FILHO, 2003, p. 143.

⁸⁹ ABREU FILHO, 2003, p. 143.

⁹⁰ BATALHA, 1988, p. 74.

Portanto, para o autor, enquanto permanecerem no negócio os partícipes originários, poder-se-á invocar a causa subjacente ao negócio jurídico abstrato, para anular a declaração cartular⁹¹.

Neste sentido, também parece ser a orientação do Superior Tribunal de Justiça quando da edição da Súmula 258. Ela dispõe que: “A nota promissória vinculada a contrato de abertura de abertura de crédito não goza de autonomia em razão da iliquidez do título que a originou”.

A origem da referida Súmula advém da análise de julgados alusivos a transações bancárias. Melhor explicando: um cliente (pessoa jurídica ou natural) celebra contrato de abertura de crédito com uma instituição financeira. Esta concede ao cliente uma conta com uma linha de crédito previamente aprovada de um determinado valor⁹². E como garantia da operação, o cliente assina nota promissória (em branco) para eventual cobrança do débito, caso ocorra inadimplência.

Assim sendo, o cliente se utiliza dos recursos, mas, por algum motivo, torna-se inadimplente. Após diversas tentativas de composição amigável, a instituição financeira ajuíza uma execução contra o cliente, lastreada na nota promissória como título de crédito (alegando sua eficácia executiva), preenchendo a cambial com um valor que é unilateralmente pelo banco exequente apurado.

A operação, em nosso sentir, corresponde à hipótese configuradora de fraude à lei, visto que a instituição financeira, com a nota promissória, busca “burlar” a tramitação do processo, suprimindo o contraditório e a ampla defesa, para fins de apuração do valor efetivo da dívida.

A pretensão da instituição financeira é alegar a autonomia do título de crédito e sua previsão como título executivo extrajudicial para iniciar a execução. Mas na verdade, o título de crédito existia como uma espécie de “trunfo processual”, na medida em que a nota promissória tinha sua finalidade prática (causa) desvirtuada nessa operação⁹³.

É que, para formação da nota promissória, jamais houve um requisito essencial: o consenso em relação ao valor do título. Afinal de contas, o título cambial foi originariamente emitido sem valor, para garantia futura de uma operação que poderia ser tornar inadimplente.

⁹¹ BATALHA, 1988, p. 74-75.

⁹² Normalmente realiza-se uma avaliação cadastral para se aferir o risco do cliente e, com isso, quantificar a linha de crédito que será previamente aprovada.

⁹³ Isto porque não houve nenhuma operação em que diretamente o título de crédito foi utilizado no binômio crédito x confiança. Existia sim um contrato bancário e a nota promissória serviu como um “soldado de reserva”, caso o cliente não quitasse a dívida bancária. O título, sendo emitido sem o seu valor e permitindo que o seu preenchimento seja realizado unilateralmente pelo banco, retira todo o consenso, o ajuste prévio, que existe no momento de emissão da nota promissória. Eis aí o desvirtuamento do título, de sua causa.

A nota promissória, então, era assinada em branco pelo cliente. Sua finalidade, havendo inadimplência, era ser preenchida pelo banco a partir de uma evolução monetária unilateralmente por ele elaborada⁹⁴. Logo, o título não possui a característica marcante dos títulos de crédito: a autonomia, posto que vinculado a uma operação (como garantia) e não como título de crédito hábil, desde sua emissão, à circulação.

O objetivo da operação sempre foi, pelas instituições financeiras, de “burlar” a lei processual, evitando o moroso e indesejado processo de conhecimento (ou uma ação monitória), onde, mediante a aplicação dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, chegar-se-ia a uma decisão que reconheceria o real valor da dívida.

Os bancos, com a nota promissória, desvirtuando a sua finalidade⁹⁵, valiam-se da mesma para “encurtar” a jornada processual, suprimindo uma ação de cobrança (ou uma ação monitória) e partindo diretamente para um processo de execução, com um título cujo valor foi apurado unilateralmente⁹⁶.

E entendendo da mesma forma que Roberto de Ruggiero, José de Abreu Filho afirma que a causa se desloca para outra relação jurídica negocial⁹⁷. E para sustentar esta posição apresenta um exemplo:

Exemplifiquemos: suponhamos que haja uma relação jurídica negocial entre *A* e *B*. *A* adquire um imóvel pertencente a *B* e lhe paga o preço – parte em dinheiro, parte em promissórias. Na escritura respectiva *B* dá plena quitação a *A*, declarando que recebera, no ato, todo o preço da transação. Os títulos emitidos representam um negócio abstrato ou formal, em que a indagação da causa é irrelevante, embora a causa esteja deslocada nesta negociação abstrata e resulta de uma outra causal ou material, a compra e venda efetuada entre as partes. (ABREU FILHO, 2003, p. 143).

⁹⁴ Cândido Rangel Dinamarco esclarece bem a situação, abordando a iliquidez desse suposto título de crédito: “Os contratos de abertura de crédito são celebrados para que a instituição financeira ponha à disposição do correntista, sempre que preciso, o numerário eventualmente faltante para a cobertura de cheques, dentro dos limites ajustados pelas partes. No momento de contratar, o correntista não declara nem reconhece a existência de débito algum, simplesmente porque nesse momento o valor devido é *zero*: só no futuro é que, na medida em que os aportes à conta vierem a ser feitos, surgirão débitos para um e créditos para outro. Em consequência disso, tais contratos não podem ser assimilados ao conceito de título executivo. Consideradas as exigências de *tipicidade* e *liquidez* estudadas acima, a primeira delas pode estar presente, desde que esses contratos são consubstanciados em documento particular e ordinariamente assinados pelas partes e duas testemunhas instrumentárias; mas a segunda delas, a *liquidez*, não há. Os demonstrativos feitos pela instituição financeira *são atos seus e não daquele a quem competia fazer o reconhecimento da dívida e do valor*, que é o correntista. Por mais idônea que fosse a demonstração feita em lançamentos contábeis, ainda assim esse não é um ato do obrigado e, portanto, não satisfaz aquele fundamento mais profundo da eficácia dos títulos executivos, que é a suficiente probabilidade da existência do crédito.” (DINAMARCO, 2003, p. 36). (Destaques do original).

⁹⁵ Visto que não representa um título que, desde a sua emissão, já possui um consenso (um ajuste) entre as partes sobre o valor da dívida.

⁹⁶ No tópico 2.5 deste trabalho o instituto da fraude à lei será abordado mais detalhadamente.

⁹⁷ ABREU FILHO, 2003, p. 143.

Mas é importante observar a posição de Wille Duarte Costa. Para este comercialista, todo título de crédito terá uma causa. E ela deve ser classificada a partir de uma análise se a causa de criação do título deriva de previsão legal ou não.

Assim sendo, serão causais os títulos “que nascem, obrigatoriamente, de uma causa determinada em lei, como são os casos das *duplicatas*, que nascem da compra e venda mercantil ou da prestação de serviços; da *cédula de crédito industrial* que só nasce do financiamento a quem se dedica à atividade industrial; do *conhecimento de depósito* e do *warrant*, que só nascem do depósito de mercadorias em armazéns gerais e assim outros títulos”⁹⁸.

São abstratos, por sua vez, os títulos “que podem nascer de qualquer causa, já que a lei de regência não predetermina causa alguma para sua criação. São assim a letra de câmbio, a nota promissória, o cheque e outros”⁹⁹.

Mas na verdade, sua posição, em relação à causa não diverge de Wilson de Souza Campos Batalha. Ambos comercialistas consideram que, havendo a circulação do título de crédito para terceiros, há uma desvinculação da relação causal do título do negócio que lhe deu origem¹⁰⁰.

Desse modo, talvez seja melhor efetuar um reparo na posição de José de Abreu Filho e Roberto de Ruggiero. Também os negócios chamados de abstratos possuem uma causa. Enquanto o negócio estiver no âmbito de circulação das partes que atuaram na sua emissão, a causa é apurável normalmente entre eles. Apenas quando os títulos, pela sua circulação, envolverem terceiros, aí sim, porque estes não participaram da sua emissão, é que se pode dizer que a causa reside em outra relação negocial.

Entre os partidários da corrente causalista, José de Abreu Filho informa que eles se dividem entre subjetivistas e objetivistas¹⁰¹.

⁹⁸ COSTA, 2008, p. 28-29.

⁹⁹ COSTA, 2008, p. 29.

¹⁰⁰ A posição de BATALHA (1988, p. 74) já foi ressaltada na nota de rodapé nº 90, supra. Com relação ao Wille Duarte Costa, o autor assim se manifesta: “O endosso, isto é, a transferência do título e do direito dele emergente para uma terceira pessoa, que não participou da causa que fez nascer o título, implica na desvinculação do título do negócio que lhe deu origem. Neste caso, endossado o título a terceiro, desvincula-se o mesmo da causa da qual surgiu. (COSTA, 2008, p. 74). E noutra oportunidade, reafirma o autor sua posição, comentando sobre a existência de sucessivos endossos em um título de crédito: “A relação causal que deu origem ao título (...), ou aos endossos (...), só deve ser discutida judicialmente entre aqueles que dela participaram, pois só a eles interessa. Aquele que não participou da relação causal não pode e nem deve suportar em juízo discussões sobre a causa de que estava ausente. (COSTA, 2008, p. 75). E ainda: “Se o título circular por endosso, desvincula-se da causa que lhe deu origem, a não ser que, expressamente, fique nele próprio consignada a sua vinculação ao negócio original, caso em que o portador não pode alegar desconhecimento e boa-fé, para se desligar da causa que deu origem ao título.” (COSTA, 2008, p. 75).

¹⁰¹ ABREU FILHO, 2003, p. 144.

Os primeiros têm com ponto determinante a análise da obrigação contratual. Para os subjetivistas, como esclarece José de Abreu Filho, nos negócios unilaterais o que se percebe é a predominância de uma liberalidade. Em uma doação, por exemplo, a causa seria a entrega do bem. Nos negócios bilaterais, mais precisamente naqueles sinalagmáticos, a causa da obrigação estaria na obrigação contraída pela outra parte¹⁰².

Nas observações de Abreu Filho, na corrente subjetivista busca-se a última *ratio* que levou alguém a se decidir pela realização do contrato respectivo; examina-se o elemento subjetivo, que se traduz como fator determinante da decisão de se efetivar um determinado contrato¹⁰³.

A corrente objetiva, por sua vez, não avalia elementos de natureza psicológica para justificar a causa de determinado negócio jurídico. Concebem a causa como uma função-prático social do negócio que é reconhecida pelo direito e, por isso, o direito a protege¹⁰⁴.

Neste sentido é a posição de Roberto de Ruggiero, quando conceitua a causa¹⁰⁵. Portanto, sob o prisma da corrente causalista¹⁰⁶, a simulação representará um vício na causa do negócio jurídico. As partes, então, estarão usando de determinada estrutura negocial (por exemplo uma compra e venda) para atingir um resultado prático (doador um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática¹⁰⁷.

Como destaca Marciano de Seabra Godoi:

Os autores causalistas ressaltam que na simulação não há propriamente um vício de consentimento (como no erro ou no dolo), pois as partes consciente e deliberadamente emitem um ato de vontade. O que ocorre é que o ato simulado não corresponde aos propósitos efetivos dos agentes da simulação. Por isso diversos autores vêem na simulação uma “divergência consciente entre a intenção prática e a causa típica do negócio”. (GODOI, 2007a, p. 285).

Como acentua José de Abreu Filho, na simulação “há é um *vício na causa*, daí porque o negócio simulado integra o elenco daqueles negócios insubmissos ao princípio da indeclinabilidade da causa [...]”¹⁰⁸.

¹⁰² ABREU FILHO, 2003, p. 144.

¹⁰³ ABREU FILHO, 2003, p. 144.

¹⁰⁴ BATALHA, 1988, p. 75.

¹⁰⁵ Vide o conceito novamente na nota de rodapé seguinte.

¹⁰⁶ Adotando-se, neste trabalho, o conceito de causa da corrente objetiva, conforme o conceito exposto por Roberto de Ruggiero: “o fim econômico e social reconhecido e garantido pelo direito; é a própria função do negócio objetivamente considerado, a condição que justifica a aquisição excluindo o fato de ser lesiva ao direito alheio e que, de certo modo, representa a vontade da lei face à vontade privada” (RUGGIERO, 1999, p. 360).

¹⁰⁷ GODOI, 2007a, p. 284.

¹⁰⁸ ABREU FILHO, 2003, p. 318. Destaques do original.

Neste mesmo caminho, considerando que na simulação existe vício na causa do negócio jurídico, tem-se a posição do professor Custódio da Piedade Ubaldino Miranda¹⁰⁹. De acordo com o autor:

Na simulação, os interesses protegidos pelas partes, com a realização do negócio simulado (quer o inocente, quer o fraudulento), divergem fundamentalmente dos escopos que as partes atingiriam com a celebração de uma idêntica forma negocial (não simulada). Na simulação absoluta, as partes servem-se de um negócio para fins não negociais: para criação de uma aparência negocial, que nem sequer encobre fins negociais. Na simulação relativa, as partes servem-se da aparência de um determinado tipo negocial para atingirem os efeitos próprios de uma outra categoria negocial.

Quer isso dizer que existe, *na simulação, um desvirtuamento da causa*: simples desvirtuamento, na simulação inocente, na medida em que as partes lançam mão de um negócio (da forma, da aparência) para, sob esta aparência, alcançarem os efeitos típicos de outro negócio.

Na simulação fraudulenta, existe um desvirtuamento ilícito da causa com a consequência de que a ilicitude da causa, assim desvirtuada, torna o negócio simulado fraudulento, anulável, por iniciativa de certos interessados em benefício de quem a lei estabeleceu a mesma anulabilidade. (MIRANDA, 1991, p. 162-163). (Nossos destaques).

Federico De Castro y Bravo, civilista espanhol citado por Marciano de Seabra Godoi, adepto da concepção causalista da simulação, também a concebe como existindo vício na causa. É que, após Marciano de Seabra Godoi fazer referência em sua obra acerca das concepções sobre simulação (simulação como divergência entre a vontade interna e a declarada x simulação como vício na causa do negócio jurídico), aponta a posição firme de Castro y Bravo, defendendo a concepção causalista no direito espanhol: “[...] no hay razones para abandonar, sino, al contrario, para mantener la concepción de la simulación basada en la existencia de una causa falsa”¹¹⁰.

Ainda segundo De Castro y Bravo, existe simulação absoluta quando, debaixo da aparência de um negócio jurídico normal, oculta-se a ausência de causa. Para o civilista espanhol, existe simulação relativa, quando, debaixo da aparência de um negócio jurídico normal, oculta-se uma causa própria de outro negócio¹¹¹.

Na corrente causalista também o negócio simulado é avaliado como “falso” ou “aparente”, como o contrário de “real”. Porém, faz-se a análise por parâmetros diferentes. Não se sobrepõe a questão da divergência entre a vontade e a declaração, porque esta dicotomia é deliberada e conscientemente desejada pelas partes.

¹⁰⁹ MIRANDA, 1991, p. 162-163.

¹¹⁰ DE CASTRO Y BRAVO, Federico. **El negocio jurídico**. Civitas: Madrid, 1985, p. 339. Apud: GODOI, 2005, p. 52.

¹¹¹ DE CASTRO Y BRAVO, Federico. **El negocio jurídico**. Civitas: Madrid, 1985, p. 339. Apud: GODOI, 2005, p. 221.

Custódio da Piedade Ubaldino Miranda, comentando as lições de Emílio Betti, aponta que o autor italiano concebe a simulação como “um fenômeno mais amplo de divergência consciente entre a intenção prática das partes e a causa típica do negócio (...)”¹¹².

E mais adiante arremata, ainda com base nas lições de Betti: “Se a discrepância entre a causa típica do negócio escolhido e a intenção prática visada em concreto configura uma verdadeira incompatibilidade, têm-se o fenômeno de simulação”¹¹³.

Discute-se, ao revés, se, por meio de negócio simulado, “as partes objetivam a consecução de *finalidade econômica não respaldada pela ordem jurídica*”¹¹⁴.

A grande verdade é que a causa, como acentua Orlando Gomes exerce importante papel na limitação do princípio da autonomia privada. Assim sendo, vínculos jurídicos distorcidos, fúteis, socialmente indiferentes não podem ser acolhidos pelo direito. Por isso, aos negócios privados de causa não se pode atribuir efeitos jurídicos¹¹⁵.

Orlando Gomes, indo mais além, destacará a importância da causa. Segundo ele, explica-se a importância dela porque representa uma nova direção do pensamento jurídico, com tendência moralizadora do direito contemporâneo¹¹⁶.

A causa inclui-se dentre aqueles elementos que limitam o exercício da autonomia privada, conformando os negócios privados às exigências sociais. O autor abertamente defende a superação da concepção individualista do direito, onde a autonomia privada deve ser preservada, porém desde que se mantenha segundo limites traçados por uma concepção política e moral desapegada da ideologia liberal.

A causa, diz Orlando Gomes, responde a essa nova concepção. Conclui o autor dizendo que a “lei exige uma *justificação* para a criação, de um negócio jurídico, de um vínculo digno de proteção. A *justificação* encontra-se na *relevância social do interesse* que se quer tutelar e no *fim* que se pretende alcançar. É a *causa*.”¹¹⁷.

Para o civilista baiano, a causa tem a função de dar a um negócio jurídico o seu contorno específico. Pela sua finalidade, o negócio requer um instrumental jurídico esquematizado para certos objetivos.

Vicente Ráo destaca que a causa é importante tanto nos contratos típicos como atípicos. O autor critica a visão de que a causa seria mais importante principalmente nos

¹¹² BETTI, Emílio. **Teoria geral do negocio jurídico**. Coimbra: Coimbra Editora, 1979, p. 373. Apud: MIRANDA, 1991, p. 114.

¹¹³ BETTI, Emílio. **Teoria geral do negocio jurídico**. Coimbra: Coimbra Editora, 1979, p. 373-376. Apud: MIRANDA, 1991, p. 114.

¹¹⁴ ABREU FILHO, 2003, p. 319. Destaques do original.

¹¹⁵ GOMES, 1996, p. 377.

¹¹⁶ GOMES, 1996, p. 378.

¹¹⁷ GOMES, 1996, p. 378. Destaques do original.

contratos atípicos. Para ele, em qualquer tipo de contrato onde se realizem seus requisitos (pressupostos e elementos constitutivos), criando um vínculo sancionado e protegido juridicamente, sempre existe uma causa¹¹⁸.

Pela natureza de sua função econômica, estrutura o legislador o negócio através de tipos, disciplinando-os através de dispositivos legais ordenados a permitir que alcance o fim a que o negócio jurídico se propõe. Pela causa final (propósito negocial), pode-se aferir a significação jurídica do ajuste, definindo se ele deverá receber proteção legal, se realmente as partes estiverem juridicamente vinculadas.

Darci Bessone destaca que a causa tem uma função de atender a questões de razão social, resguardando a ordem pública, para não ser afetada por atos provocados por fins imorais ou ilícitos¹¹⁹.

Parte-se, então, como adverte José de Abreu Filho para uma análise que não prima pela preponderância do individualismo e sim pela possibilidade de uma ingerência estatal que, de alguma forma, poderá limitar a autonomia privada¹²⁰.

Este mesmo caminho trilha Antônio Junqueira de Azevedo. Para este autor a declaração de vontade deve ser vista socialmente como dirigida à produção de efeitos jurídicos¹²¹.

Dessa maneira, não basta a existência de uma vontade em consonância com a declaração social. É necessário, acima de tudo, que esta declaração tenda a coincidir com o negócio na medida em que a visão jurídica corresponde à visão social. O autor, em sua concepção, submete a manifestação da vontade, primeiramente, a um teste das implicações sociais do ato. Além disso, deve haver correspondência entre os efeitos atribuídos pelo direito e os efeitos manifestados como queridos pelas partes¹²².

Mas o certo é que existem críticas acerca da importância da causa como elemento do negócio jurídico.

¹¹⁸ RÁO, 1999, p. 98.

¹¹⁹ BESSONE, 1997, p. 101.

¹²⁰ ABREU FILHO, 2003, p. 145.

¹²¹ AZEVEDO, 2008, p. 18-19.

¹²² Segundo as palavras do autor: “Por outro lado, sendo a declaração de vontade um ato que, em virtude das circunstâncias em que se produz, é visto socialmente como dirigido à produção de efeitos jurídicos, o direito segue a visão social e encobre aquele ato com seu próprio manto, atribuindo-lhe normalmente (isto é, respeitados os pressupostos de existência, validade e eficácia) os efeitos que foram manifestados como queridos. Tais efeitos são imputados à declaração *em correspondência* com os manifestados como queridos. (...) O importante na caracterização do negócio é salientar que, se, em primeiro lugar, ele é um ato cercado de circunstâncias que fazem com que socialmente ele seja visto como destinado a produzir efeitos jurídicos, em segundo lugar, a correspondência, entre os efeitos atribuídos pelo direito (efeitos jurídicos) e os efeitos manifestados como queridos (efeitos manifestados), existe, porque a regra jurídica de atribuição procura seguir a visão social e liga efeitos ao negócio *em virtude* da existência de manifestação de vontade sobre eles.” (AZEVEDO, 2008, p. 19).

Caio Mário da Silva Pereira, por exemplo, destaca que a causa, no direito brasileiro não chegou a ser expressamente cogitada porque ela se confunde com o objeto¹²³. Escreve o autor que “nosso direito procurou simplificar a solução das questões, instilando maior segurança nos negócios, e recusando que, a pretexto de investigar a causa, alguém se exacerbe na busca dos motivos”¹²⁴.

Na verdade, objeto e causa são elementos distintos, não sendo possível acolher a crítica de que a causa se confundiria com o objeto.

Neste sentido, importante a observação de Darci Bessone. Para o autor, objeto do contrato é a relação jurídica que o contrato se propõe a criar, modificar ou extinguir. O objeto de um contrato, então, é, para o autor, meio técnico adequado à realização de uma finalidade visada pelos contratantes. Essa finalidade é que será objeto de estudo pela causa¹²⁵.

Outra crítica que se atribui à inutilidade da causa seria a sua confusão com os motivos. Todavia, os motivos, como já destacados anteriormente, são vários e, ainda, têm natureza psicológica. Logo, são irrelevantes para o direito¹²⁶.

A causa é única, imutável e, na cadeia de elementos que se interpõe entre a vontade e a declaração é o último deles, o fato determinante para a realização do negócio.

Outra questão importante é criticar a causa, alegando que, como fundamento para a realização de um negócio jurídico, deve ser um pressuposto, um elemento antecedente ao ato.

Assim sendo, ao se examinar um contrato, por exemplo, e destacar que a causa da obrigação de A decorre da obrigação de B, é considerar a causa como elemento constitutivo do negócio, quando, aquilo que o justifica, e que, portanto, o antecede, não pode fazer parte dele.

Neste caso, o que se tem é uma confusão entre causa da obrigação e causa do contrato. A causa da obrigação representa a causa do negócio jurídico. Corresponde a uma análise da relação jurídica como um todo, onde a causa representa a função econômico-social prática que o negócio se propõe a realizar no ordenamento jurídico.

¹²³ PEREIRA, 2005, p. 508.

¹²⁴ É oportuno salientar que Caio Mário não é contrário à causa. Somente critica a sua análise como elemento constitutivo do negócio jurídico. Acolhe-a, no entanto. Para ele, a causa tem função negativa, destinando-se a corrigir e apontar abusos, onde negócios se representem distorcidos. Assinala que o Código Civil de 2002 não a desprezou. Não a considera como elemento constitutivo do negócio jurídico, mas permite a sua consideração para, ante a sua inexistência, permitir-se a ação de enriquecimento sem causa. (PEREIRA, 2005, p. 509).

¹²⁵ BESSONE, 1997, p. 105.

¹²⁶ Os motivos, no entanto, como aponta Wilson de Souza Campos Batalha (BATALHA, 1988, p. 76) podem ser considerados como relevantes na hipótese do artigo 90 do Código Civil de 1916. Quando eles são enunciados. Neste caso, Pontes de Miranda destaca que, mesmo tendo sido expressos, os motivos não se transmudam e se tornam causa. Continuam sendo motivos, porém determinantes, porque expressos (MIRANDA, 1954, p. 81). Logo, porque expressos, desde a origem, correspondem a condições do negócio, gerando um acordo das partes sobre a sua existência (BATALHA, 1988, p. 81).

A análise isolada das obrigações de cada uma das partes está ligada à chamada causa da obrigação. Neste caso, busca-se examinar a situação sob o prisma dos compromissos assumidos pelas partes isoladamente. Esta análise não revela a causa do negócio e, quando muito, pode justificar, apenas, as razões por que cada um dos contratantes deve honrar seus compromissos e obrigações.

2.5 Simulação e figuras afins

Uma questão importante é a verificação das estruturas que se cotejam como irregulares no direito tributário. É que, como será abordado no capítulo 4 (ao se examinar a possibilidade de o fisco desconstituir para efeitos tributários os negócios jurídicos realizados pelo contribuinte), a legislação sobre o assunto ainda não se encontra muito clara no direito tributário.

Para os casos de simulação, existe norma expressa no Código Tributário Nacional, no artigo 149, VII¹²⁷, que permite ao fisco, dentro do processo tributário administrativo, efetuar ou rever de ofício o lançamento tributário e, com isso, atacar estruturas simulatórias, autuando o contribuinte (assegurando-lhe, contudo, o devido processo legal e a ampla defesa).

Nos casos em que o contribuinte se valha de outras estruturas como o negócio indireto, negócio fiduciário, fraude à lei e abuso do direito, a questão já se revela mais complexa. É que tais estruturas, em princípio, somente poderiam ser combatidas com a chamada norma fiscal antielisiva, para alguns autores¹²⁸, prevista no artigo 116, parágrafo único, do CTN¹²⁹.

Todavia, o referido dispositivo demanda a sua regulamentação por lei ordinária, o que, até o presente momento, ainda não ocorreu¹³⁰.

¹²⁷ Dispõe o referido artigo que: “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII – quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.”

¹²⁸ Como esta questão será tratada no capítulo quarto, a indicação dos autores com suas posições, será detalhada no capítulo pertinente.

¹²⁹ Dispõe o parágrafo único, do artigo 116 do CTN que: “Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

¹³⁰ Mas tentativas frustradas já ocorreram. Em meados de 2002, por meio da Medida Provisória 66, de 29 de agosto de 2002, tentou-se a regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Todavia, a Medida Provisória, ao ser convertida na Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, na parte que tratava dos procedimentos de desconsideração, foi suprimida pelo Poder Legislativo, entendendo, segundo Gabriel Lacerda Troianelli, que a questão ainda careceria de maior debate, não estando o assunto suficientemente maduro para ser introduzido no

Mas por outro lado, o que se percebe é que as decisões administrativas e judiciais desconsideram negócios jurídicos sem fazer referência direta ou indireta ao parágrafo único do artigo 116, porque este ainda não se encontra juridicamente em condições de justificar nenhum tipo de atitude fiscal contrária às pretensões do contribuinte. É que as decisões administrativas acabam por “acomodar” as desconsiderações na previsão normativa do artigo 149, VII, do CTN, valendo-se, ainda que implicitamente, do conceito mais abrangente de simulação (simulação como vício na causa do negócio jurídico).

Dessa maneira, o que se verifica é que, conforme o conceito de simulação que se adote diante de um caso concreto, os desdobramentos de uma situação de planejamento tributário podem variar.

Avaliando uma situação pelo conceito mais restrito de simulação¹³¹, chega-se geralmente à conclusão de existência de negócio indireto¹³², clamando-se pela legalidade da operação.

Mas o conceito mais abrangente de simulação¹³³, por sua vez, acaba por alcançar estas estruturas que não apresentam uma notória contradição entre aparência e realidade (no que se refere à vontade). Como assinala Marciano de Seabra Godoi, comentando as decisões administrativas dos órgãos do Ministério da Fazenda (Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais), os julgadores, ao aplicarem um conceito mais amplo de simulação, levam em consideração as circunstâncias do caso concreto e indagam, para nortear suas decisões, sobre a “real substância” do negócio *sub judice*¹³⁴.

2.5.1 Simulação e negócio indireto

ordenamento brasileiro. Este mesmo autor anuncia a existência de um projeto de lei 536, de 2007, que novamente tenta regulamentar o processo de desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. A este respeito, maiores detalhes sobre a natureza do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional serão realizados no capítulo quarto. (TROIANELLI, 2007, p. 79).

¹³¹ Simulação como divergência entre a vontade e a declaração, levando a situação em análise a se consistir em mera aparência.

¹³² Neste sentido, explica Marciano de Seabra Godoi: “Em suma: quando um doutrinador ou um julgador ultraformalista utiliza um conceito restritivo de simulação e constata que não houve simulação e sim negócio jurídico indireto, o caminho estará totalmente livre para o planejamento tributário, pois para essa concepção o negócio jurídico indireto é praticamente sinônimo de elisão tributária lícita e eficaz” (GODOI, 2007a, p. 283).

¹³³ Simulação como vício da causa do negócio jurídico, onde a questão essencial não é a aparência do negócio jurídico e sim a análise de sua estrutura e conteúdo, buscando-se, com isso, avaliar a finalidade e a função de negócio realizado e sua adequação com os fins que são por aquele negócio tutelados pelo direito. E o conceito mais abrangente de simulação acaba por tornar inócuo o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Esta questão será tratada no capítulo quarto.

¹³⁴ GODOI, 2007a, p. 288.

O negócio indireto é definido por Hermes Marcelo Huck como sendo aquele em que “as partes recorrem a um negócio determinado para alcançar, consciente e consensualmente, por seu intermédio, finalidades diversas das que, em princípio, lhe são típicas”¹³⁵.

Nesta mesma posição, Alberto Xavier conceitua negócio indireto como “o negócio jurídico que as partes celebram para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial”¹³⁶.

José de Abreu Filho destaca que o negócio indireto é uma das hipóteses que, juntamente com o negócio simulado e negócio fiduciário, são exceções ao princípio da indeclinabilidade da causa.

O autor assinala que neste negócio tem-se a utilização consciente de um “*instrumento inadequado* à obtenção dos fins pretendidos pelas partes, expediente este que é válido, desde que não tenha por escopo fraudar a lei”¹³⁷.

Marciano de Seabra Godoi destaca que o negócio indireto corresponde àquele em que há uma “incongruência entre a função econômico-social típica do negócio e os objetivos concretos visados pelas partes que se utilizaram do negócio em determinadas circunstâncias”¹³⁸.

Orlando Gomes também destaca essa característica do negócio indireto (de ser utilizado para conseguir resultado que não é adequado à estrutura negocial utilizada pelas partes)¹³⁹.

Alberto Xavier, por sua vez, acentua que a característica essencial do negócio indireto está na utilização de um negócio típico para realizar um fim distinto do que corresponde à sua causa-função objetiva (por isso recebendo o nome de indireto, anômalo, inusual)¹⁴⁰.

Wilson de Souza Campos Batalha concebe o negócio indireto como aquele que não é proibido por lei, que se reveste de forma jurídica de negócio diverso. Representa o uso de um negócio previsto, mas com escopo prático visado que é diverso daquele a que a forma empregada deveria provocar¹⁴¹. Para o autor, os efeitos que se desejam (ainda que contrários

¹³⁵ HUCK, 1997, p. 127.

¹³⁶ XAVIER, 2001, p. 59.

¹³⁷ ABREU FILHO, 2003, p. 167. Os destaques em itálico constam do original.

¹³⁸ GODOI, 2007a, p. 281.

¹³⁹ GOMES, 1996, p. 352.

¹⁴⁰ XAVIER, 2001, p. 59.

¹⁴¹ BATALHA, 1988, p. 165.

ou diversos da forma adotada) podem ser análogos aos do negócio típico existente ou podem não possuir forma típica para expressá-los¹⁴².

Regis Fichtner Pereira entende que no negócio indireto as partes realizam determinada operação que faz surgir uma desproporção entre os objetivos visados pelos agentes e os atos por eles realizados¹⁴³.

Marco Aurélio Greco entende que o negócio indireto não é uma categoria à parte de negócio, dizendo respeito apenas ao modo pelo qual as partes se servem de um negócio jurídico típico. Para ele haverá este tipo de negócio quando for celebrado para obter um efeito prático equivalente àquele próprio de outro negócio, que as partes não desejam celebrar¹⁴⁴.

Destaca o autor que, no direito tributário, o negócio indireto serviria para obter um fim equivalente a outro negócio para o qual a carga tributária seria mais elevada; serviria, portanto, como um instrumento para se obter uma elisão fiscal lícita.

O negócio indireto, na verdade, não é tratado obrigatoriamente como um mal ao sistema jurídico. José de Abreu Filho aponta que um dos motivos para a sua utilização se encontra na falta de tipos mais adaptados à disposição da autonomia da privada, o que conduz à necessidade de aproveitamento de um tipo de negócio, *“para se conseguir fim diverso daquele que a sua causa típica tem em vista”*¹⁴⁵.

Hermes Marcelo Huck esclarece que a dinâmica dos negócios acaba por esbarrar no imobilismo da lei, que não acompanha as evoluções sócio-econômicas. Com isto, acaba por existir um descompasso entre as estruturas negociais previstas e aquelas que surgem (também lícitas). Como forma de adequação, valendo-se das estruturas jurídicas existentes, as partes procuram adequá-las às novas formas negociais que vão surgindo¹⁴⁶.

Como exemplo de negócio indireto, o autor cita o uso do cheque pré-datado. Para o autor, neste tipo de negócio, há um contraste entre a situação prática da vida negocial e a regulamentação existente no sistema jurídico positivo. No caso por ele explicado, os cheques pós-datados são utilizados como um instrumento criado por lei. Todavia, a lei os concebeu exclusivamente para pagamentos à vista. Mas as partes passam a utilizá-lo com finalidade de pagamento futuro ou como garantia de pagamento a prazo¹⁴⁷.

¹⁴² BATALHA, 1988, p. 166.

¹⁴³ PEREIRA, 1994, p. 64.

¹⁴⁴ GRECO, 2004, p. 253. Neste ponto, Marco Aurélio Greco diverge de Wilson de Souza Campos Batalha porque não contempla a possibilidade do negócio indireto representar um negócio jurídico lícito que se forma pela ausência de forma típica para enquadrá-lo.

¹⁴⁵ ABREU FILHO, 2003, p. 167-168. Destaques do original.

¹⁴⁶ HUCK, 1997, p. 127.

¹⁴⁷ HUCK, 1997, p. 128.

Assim sendo, Hermes Marcelo Huck considera que o negócio indireto é criado pela prática independentemente e alheio da vontade do legislador, sendo a jurisprudência que irá reconhecê-lo como forma lícita de contratar¹⁴⁸.

Regis Fichtner Pereira assinala que por meio do negócio indireto dá-se condições de que o direito acompanhe a evolução e o dinamismo da sociedade, através da criação novas de formas negociais que superem rígidas formalidades e exigências legais, sem, contudo, violar o conteúdo da lei¹⁴⁹.

Por isso, defendendo os negócios indiretos como forma de dinamismo no direito, destaca o autor que:

Ao praticarem o negócio fiduciário ou indireto, os agentes nada mais fazem do que se utilizar dos meios jurídicos postos à sua disposição, fazendo-o, contudo, de maneira que pela conjugação de duas ou mais formas jurídicas diversas alcancem o resultado pretendido, que é sempre, obviamente, diferente do que poderiam alcançar se tivessem utilizado qualquer uma dessas formas isoladamente. (PEREIRA, 1994, p. 64).

O negócio indireto, se confrontado com o conceito restritivo de simulação, com ela não se confunde.

De acordo com Marco Aurélio Greco, no negócio indireto há apenas um negócio e, de tal forma, não se pode confundi-lo com a simulação relativa¹⁵⁰.

No negócio indireto, segundo Orlando Gomes¹⁵¹, as partes querem verdadeiramente o negócio e usam conscientemente um meio impróprio. Diverge da simulação, portanto, porque não existe, no negócio indireto, operação fictícia. Não dissimulam os agentes nenhuma discrepância entre a vontade e a declaração e nem escondem de terceiros o fim que desejam.

Para o autor baiano, na simulação relativa, haverá dois negócios: o aparente (simulado) e o sério (dissimulado). No negócio indireto, diferentemente, só haverá um negócio. E este será verdadeiro em sua totalidade. Por isso, conclui o civilista baiano: “O fato é que os negócios simulados constituem categoria a que não podem ser reduzidos os negócios indiretos nem os negócios fiduciários”¹⁵².

Hermes Marcelo Huck também vê diferenças entre o negócio indireto e o negócio simulado¹⁵³. No negócio indireto as partes querem efetivamente submeter-se à disciplina

¹⁴⁸ HUCK, 1997, p. 129.

¹⁴⁹ PEREIRA, 1994, p. 64.

¹⁵⁰ GRECO, 2004, p. 254.

¹⁵¹ GOMES, 1996, p. 352.

¹⁵² GOMES, 1996, p. 355.

¹⁵³ HUCK, 1997, p. 130.

jurídica do negócio realizado, o que, na simulação não se verifica já que: a) ou haverá negócio aparente (simulação absoluta), sem conteúdo e inexistente em relação a seus efeitos¹⁵⁴; b) ou haverá um negócio aparente (simulado), mas um tipo de negócio que visa encobrir outro ajuste negocial efetivamente querido pelas partes (dissimulado)¹⁵⁵.

Portanto, a simulação (em seu conceito restrito) possui uma discordância entre a vontade das partes e a declaração que se expressa. Declara-se uma realidade que não se deseja. No negócio indireto, por sua vez, não existe distinção entre a vontade declarada e a real. Também não existe o interesse de ocultar ou de disfarçar¹⁵⁶¹⁵⁷.

Alberto Xavier, para diferenciar os negócios simulados dos negócios indiretos ou fiduciários aponta para a fronteira entre a verdade e a mentira. Na simulação, segundo ele, há uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada e, por causa disso, verifica-se o caráter mentiroso e enganatório da simulação¹⁵⁸.

No negócio indireto não há divergência entre a vontade real e a declarada e, por isso, esses negócios têm, para Alberto Xavier, o caráter de verdadeiro. Há, conforme o autor português, “uma divergência entre a causa-função típica e os motivos ou fins perseguidos pelas partes, divergência essa querida realmente e revelada às claras”¹⁵⁹.

Mas a questão se torna de difícil diferenciação quando se utiliza o conceito mais amplo de simulação.

Como expõe Marciano de Seabra Godoi, na visão causalista os conceitos de simulação e negócio indireto se misturam. Ao invés de se apegar a uma mera análise formal das operações, de modo que não se chegaria a uma constatação de uma divergência manifesta entre a vontade e a declaração, partem os operadores do direito para uma investigação em que circunstâncias outras permitem uma aferição de congruência entre a substância do ato e seu conteúdo: uma identificação de consonância entre o ato praticado e sua finalidade; a sua causa¹⁶⁰.

¹⁵⁴ HUCK (1997, p. 119).

¹⁵⁵ HUCK (1997, p. 119-120).

¹⁵⁶ HUCK (1997, p. 130).

¹⁵⁷ No direito tributário, ressalta Hermes Marcelo Huck que é essencial no negócio indireto, com finalidade elisiva, a existência de dois elementos: um objetivo e outro subjetivo. O primeiro – objetivo – refere-se à dicotomia entre a estrutura típica do negócio e os fins que as partes buscam atingir distintos daqueles usuais nas formas típicas adotadas. O elemento subjetivo corresponde à intenção do agente ao usar tais formas anormais ou insólitas, de reduzir ou eliminar o imposto que seria devido, adotasse o agente a estrutura típica do negócio. (HUCK, 1997, p. 131). No mesmo sentido, confira-se XAVIER, 2001, p. 60.

¹⁵⁸ XAVIER, 2001, p. 67.

¹⁵⁹ XAVIER, 2001, p. 67.

¹⁶⁰ GODOI, 2007a, p. 289-290.

Segundo o autor, se a simulação for concebida como um desencontro consciente entre a vontade real e a vontade declarada, o conceito de causa é inútil. Mas se a causa for eleita como o elemento central de análise do ato ou negócio jurídico, tanto a simulação como o negócio indireto praticamente se equiparam, porque possuem o mesmo vício: a causa¹⁶¹.

Isto porque, se no negócio indireto, segundo José de Abreu Filho, verifica-se que o motivo ultrapassa a causa do negócio, certamente a aproximação entre simulação e negócio indireto existirá por vício na causa do negócio jurídico¹⁶².

Eis aqui, em nosso entendimento, mais um ponto a favor da importância da causa para análise dos atos e negócios jurídicos. O negócio indireto pode representar um mecanismo em que os meios utilizados ultrapassam, extrapolam a finalidade típica de um instituto jurídico por dois motivos básicos.

O negócio poderá estar desprovido de causa (ou esta ser ilícita) e, com isso, certamente que poderá ser considerado como inválido por vício de sua causa.

Mas pode o negócio representar uma situação em que as partes estavam impossibilitadas de utilizar uma forma típica porque esta não existe no ordenamento jurídico e, com isso, os pactuantes se valem de estruturas existentes que melhor possam servir para tutelar a relação jurídica. Neste segundo caso, ainda que exista uma desproporção na causa, certamente que o negócio é válido e eficaz.

Essa conclusão somente poderá ser apurada no caso concreto, examinando-se a posição das partes, bem como as circunstâncias específicas do caso. E esta conclusão, para garantir o direito das partes e a proteção do sistema jurídico, terá que passar – necessariamente – pela análise da causa do negócio jurídico.

Através de casos práticos da jurisprudência administrativa e judicial, retornaremos a este ponto no tópico 2.6, ainda neste capítulo (e no capítulo 4).

2.5.2 Simulação e negócio fiduciário

¹⁶¹ Segundo as palavras do autor: “La polémica sobre los negocios indirectos y fiduciarios ilustra y confirma muy bien la divergencia mencionada anteriormente. En efecto, los conceptos de negocio indirecto y negocio fiduciario son muy respaldados por los que defienden un concepto de simulación como ‘vicio de la voluntad’, y muy despreciados por los causalistas que al fin y al cabo los reducen a negocios simulados porque viciados en la causa.” (GODOI, 2005, p. 52).

¹⁶² ABREU FILHO, 2003, p. 168.

O negócio fiduciário, segundo a observação de Marco Aurélio Greco, caracteriza-se pela transcendência do meio sobre o fim. Segundo o autor, entre o fim visado pelas partes e o meio utilizado para alcançá-lo não há congruência¹⁶³.

Melhim Namem Chalhub destaca que se deve entender por negócio fiduciário “aquele negócio jurídico inominado pelo qual uma pessoa (fiduciante) transmite a propriedade de uma coisa (ou a titularidade de um direito a outra – o fiduciário), que se obriga a dar-lhe determinada destinação e, cumprindo esse encargo, retransmitir a coisa ou direito ao fiduciante ou a um beneficiário indicado no pacto fiduciário”¹⁶⁴.

Cumprir destacar que vários autores consideram que o negócio indireto representa um gênero do qual o negócio fiduciário representa uma modalidade¹⁶⁵.

Para Marco Aurélio Greco, o negócio fiduciário pode corresponder a um contrato típico, objeto de lei específica¹⁶⁶ ou pode surgir da livre disposição das partes, como fruto do princípio da autonomia da vontade, desde que atenda aos requisitos clássicos de existência, validade e eficácia do negócio jurídico em geral. Por isso, conclui o autor que: “é possível o surgimento de negócios fiduciários com múltiplos perfis, dependendo dos interesses que as partes detêm e que visam satisfazer através da sua celebração”¹⁶⁷.

Para Regis Fichtner Pereira¹⁶⁸ o negócio fiduciário tem como característica uma conjugação entre um negócio jurídico de eficácia real com um negócio jurídico de eficácia obrigacional.

Segundo o autor, há um exagero nos meios utilizados para se atingir os fins almejados, na medida em que a transferência de um bem ou um direito, de natureza real, encontra-se limitada por outro negócio jurídico de natureza obrigacional. Mas este último não possui uma tutela jurídica adequada, pois, se aquele que recebeu a transmissão de um direito real não restituir ou transferir a coisa, ou aliená-la a terceiro de boa-fé, não terá aquele que originariamente transmitiu o direito ou a propriedade ação reivindicatória contra este terceiro (ou mesmo contra aquele para quem originariamente outorgou o direito translático).

José de Abreu Filho, indagando sobre o que seria o negócio fiduciário, esclarece que se trata daquele negócio em que “as partes eram portadoras de confiança recíproca, confiança

¹⁶³ GRECO, 2004, p. 255.

¹⁶⁴ CHALHUB, 2000, p. 38.

¹⁶⁵ Dentre eles: GODOI, 2007a, p. 280-281; HUCK, 1997, p. 128; PEREIRA, 1994, p. 63; e LIMA, 1965, p. 81.

¹⁶⁶ No caso de bens móveis: lei federal 4.728/65 ou, no caso de bens imóveis: lei federal 9.514/97.

¹⁶⁷ GRECO, 2004, p. 258.

¹⁶⁸ PEREIRA, 1994, p. 63.

esta que faria o negócio entre eles consumado apresentar evidências de uma *negociação segura*”¹⁶⁹.

O autor, esclarecendo sobre as partes envolvidas na operação fiduciária, destaca que compõem esse tipo de negócio o fiduciante e o fiduciário. O primeiro representa aquele que possui um bem ou um direito e, através de uma transação de natureza real, transfere esse bem ou direito à outra parte: o fiduciário. Este último, por sua vez, teria esse direito que lhe foi transferido restrito por outra relação negocial, de natureza obrigacional. Por essa relação, o fiduciário ficaria obrigado a restituir ou mesmo utilizar o direito translatício recebido numa destinação previamente estabelecida (relacionada com a natureza do negócio obrigacional firmado entre as partes).

Diz-se que no negócio fiduciário a vontade das partes se dirige conscientemente para um efeito jurídico diferente do fim econômico típico do negócio¹⁷⁰ justamente por conta das diferenças de eficácia entre o negócio de natureza real e o negócio jurídico de natureza obrigacional. É que o negócio que promove a transferência real dos direitos ou dos bens não apresenta a restrição adequada que o negócio obrigacional pretende impor. Não se tem absoluta garantia que o uso e a destinação dos direitos reais transferidos serão efetivamente realizados pelo fiduciário. Ocorre uma transferência plena de propriedade.

É que, ao se operar a transmissão da propriedade plena em favor do fiduciário, o fiduciante, ainda que portador de legítimos direitos obrigacionais, não tem ação alguma para reivindicar a coisa transferida que se encontra com o fiduciário, ou mesmo se este a transferir a terceiro de boa-fé. Como destaca José de Abreu Filho:

Descumprido o pacto de fidejussão, o fiduciante jamais poderia ter qualquer pretensão reivindicatória da coisa transferida ao fiduciário, meramente se contentar com um ressarcimento de prejuízos, legitimando-se o fiduciante a esta postulação por meio de outro negócio, de natureza obrigacional. (ABREU FILHO, 2003, p. 156).

Portanto, se o fiduciário não restituir a coisa, após o cumprimento da obrigação pelo fiduciante, não terá este ação reivindicatória sobre aquele, para reintegrar o bem ou direito que originariamente transferiu àquele. Terá, pela natureza obrigacional do vínculo que possuía com o fiduciário, direito a pleitear o ressarcimento dos prejuízos, na forma de perdas e danos.

Conforme destaca Manuel A. Domingues de Andrade a transmissão do direito real advém de hipóteses expressamente definidas em lei e, por isso, sujeitas ao princípio do *numerus clausus*. Por isso, o autor, ao examinar se esse direito real poderia ser limitado,

¹⁶⁹ ABREU FILHO, 2003, p. 152. Destaques do original.

¹⁷⁰ ABREU FILHO, 2003, p. 153.

restringido pela convenção de natureza obrigacional, conclui que a transmissão fiducial não representa uma espécie legalmente prevista e, com isso, a restrição de natureza obrigacional não pode limitar o direito transferido¹⁷¹. O autor somente concebe a possibilidade de questionar essa transmissão se a operação for simulada¹⁷².

José de Abreu de Filho considera que o negócio fiduciário possui dois negócios jurídicos distintos, embora conexos. O primeiro é de natureza real: consuma-se pela transmissão da propriedade plena de um bem ou direito pertencente ao fiduciante para o patrimônio do fiduciário. O segundo negócio conexo é de natureza obrigacional. Por ele o fiduciante se encontra legitimado a demandar o fiduciário não para retomar a propriedade transferida, mas o ressarcimento de prejuízos, caso o fiduciante cumpra as obrigações que assumiu perante o fiduciário e este não lhe restitua aquilo a que se obrigara pelo pacto de fidejussão¹⁷³.

Alberto Xavier destaca que no negócio fiduciário existem duas estipulações concomitantes: de um lado, uma chamada estipulação positiva, de eficácia real, tendo por objeto a transmissão de um direito. Em contrapartida, existe outra estipulação, por ele considerada negativa, de eficácia obrigacional, onde seu objeto é limitar o exercício do direito real, transferido ao fiduciário adquirente, a um determinado fim, vinculado ao negócio obrigacional entre as partes (fiduciante e fiduciário) realizado¹⁷⁵.

Em relação ao negócio fiduciário, confrontado a uma concepção restritiva de simulação, dúvidas não existem quanto à diferença com a simulação absoluta. Como é da essência do negócio fiduciário a existência de duas estipulações (um negócio real, translaticio e outro negócio obrigacional) e na simulação absoluta somente há um único negócio (realizado com o escopo de não produzir efeito algum), dificuldades não existem em diferenciar as duas modalidades.

¹⁷¹ ANDRADE, 1998, p. 178. Ainda que o autor tenha total razão em sua análise, somos de opinião de que, na hipótese do fiduciário transferir os bens ou direitos recebidos do fiduciante para terceiro de má-fé, nessa situação poderia o fiduciante questionar judicialmente a alienação, pretendendo torná-la inválida. Todavia, devemos destacar que a posição de José Beza dos Santos é contrária. Para o autor, não sendo cumprida a convenção obrigacional, de natureza negativa ao exercício do direito de propriedade, o fiduciante somente terá a expectativa de uma indenização por perdas e danos, mesmo que o terceiro subadquirente tenha procedido com dolo e má-fé (SANTOS, 1999, p. 92).

¹⁷² ANDRADE, 1998, p. 177-179.

¹⁷³ ABREU FILHO, 2003, p. 157.

¹⁷⁴ É importante observar que o autor destaca a existência de três concepções de negócio fiduciário: o sistema romano, que é objeto de análise neste trabalho; o sistema germânico, em que a propriedade transferida deixa de ser plena, trazendo maiores garantias ao fiduciante; e o sistema inglês onde o fiduciante conserva um direito real sobre a coisa confiada. Como as hipóteses dos sistemas germânicos e inglês não se adequam aos objetivos deste trabalho, remetemos o leitor à obra de José de Abreu Filho: O negócio jurídico e sua teoria geral. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 161-167.

¹⁷⁵ XAVIER, 2001, p. 61.

A questão, no entanto, requer maior análise em se tratando do confronto entre o negócio fiduciário e a simulação relativa.

Em ambos os casos, como ponto em comum, existem dois negócios. No entanto, no negócio fiduciário as estipulações não são fingidas e nem ocultas. Na simulação relativa, um dos negócios é fictício (simulado) e o outro, apesar de real e desejado pelas partes, foi concebido para ser oculto, não conhecido por terceiros em geral (dissimulado).

Na simulação, para José Beleza dos Santos, as partes têm por fim “mascarar a verdade, fingindo uma aparência sem realidade alguma correspondente ou dissimulando um ato real sob a forma de um negócio diverso e fictício”¹⁷⁶.

Segundo o professor da Universidade de Coimbra, no negócio simulado o ato aparente não traduz a vontade séria das partes e, por isso, os efeitos jurídicos que a lei lhes atribui não correspondem àqueles que os simuladores querem que a simulação produza. Os negócios fiduciários, para o autor, são sérios, pois “as partes querem o que declararam, aceitam previamente os efeitos jurídicos do ato que realizaram”¹⁷⁷.

Ainda sobre a distinção entre simulação e negócio fiduciário, esclarece o autor lusitano que naquela o acordo para simular representa uma convenção que se contrapõe ao acordo aparente que no negócio simulado se exhibe. Nos negócios fiduciários, por sua vez, para o autor, o pacto negativo entre transmitente e adquirente completa apenas o contrato positivo da transmissão e, como os seus efeitos apenas incidem sobre as relações entre fiduciante e fiduciário, esse pacto não interessa a terceiros¹⁷⁸.

No negócio fiduciário, existe uma transmissão de bens ou de direitos e essa transmissão é desejada e querida pelas partes (ANDRADE, 1998, p. 177). Essa transmissão não é fictícia ou oculta. É realizada e é deixada pelas partes plenamente às claras.

Conforme esclarece José Beleza dos Santos “a vontade manifesta-se tal qual é: quer-se realizar a transmissão de um direito real ou de um crédito, mas que o adquirente não use do direito transmitido, senão para certo fim. Não há, portanto, uma vontade aparente divergindo de uma vontade real”¹⁷⁹.

Mais adiante, afirma o mesmo autor que a contradição que no negócio fiduciário aparece entre a sua causa e os seus efeitos jurídicos não é dissimulada e é claramente revelada

¹⁷⁶ SANTOS, 1999, p. 93.

¹⁷⁷ SANTOS, 1999, p. 93.

¹⁷⁸ SANTOS, 1999, p. 93. De se destacar que José Beleza esclarece que, na estrutura do negócio fiduciário, é possível conceber a existência de relações internas e relações externas. Aquelas se referem aos desdobramentos do negócio jurídico entre as partes (fiduciante e fiduciário). Estas se referem aos desdobramentos do negócio entre as partes (fiduciante e fiduciário) e terceiros estranhos ao pacto fiduciário. (SANTOS, 1999, p. 91).

¹⁷⁹ SANTOS, 1999, p. 111-112.

pelo negócio jurídico realizado. Essa contradição, para ele, não pretende enganar terceiros. Tem como objetivo justamente acautelar os direitos das partes, já que tem a função de regular as relações entre os integrantes do ajuste fiduciário¹⁸⁰.

Na simulação, se a transmissão de bens ou direitos for o negócio simulado, ela não será desejada pelas partes e somente terá aparência, destinando-se, em verdade, a nenhum efeito jurídico produzir¹⁸¹. Se o negócio translático for o verdadeiro, na simulação estará oculto, dissimulado pelo negócio fictício.

Na simulação relativa, portanto, se houver um negócio simulado de transmissão de propriedade, ele não será objeto do desejo efetivo e real das partes, o mesmo não ocorrendo em relação ao negócio real integrante do ajuste fiduciário. Ao contrário, se o negócio translático, na simulação for verdadeiro, será um negócio dissimulado, oculto por outro, mero negócio de fachada. No negócio fiduciário, insista-se, nenhuma das estipulações (de natureza real ou de natureza obrigacional) é irreal (não desejada pelas partes) ou oculta (dissimulada).

Enquanto o negócio fiduciário, como esclarece Manuel A. Domingues de Andrade, alicerça-se num princípio de confiança, o negócio simulado baseia-se no intuito de iludir, de enganar terceiros¹⁸².

No negócio fiduciário, o fiduciante confia que o fiduciário não utilizará os seus poderes (derivados da aquisição por direito real) senão na especial direção combinada (razão do negócio obrigacional que justificou, por alguma razão, a transferência). A transferência do direito real, em hipótese de simulação, não se baseará em confiança e sim em uma farsa, em um negócio que consciente e deliberadamente as partes envolvidas não pretendem que se destine a produzir qualquer tipo de efeito jurídico.

A cláusula de fidúcia, que pretende limitar o direito real transferido pelo fiduciante ao fiduciário, é querida e desejada pelas partes, justificando-se pela confiança que as partes depositam entre si (principalmente do fiduciante em relação ao fiduciário). Pretende-se, em razão da confiança entre as partes, que esse pacto de fidúcia produza os efeitos definidos no ajuste. Não há, nessa operação, negócio simulado ou dissimulado.

Perante terceiros, não se discute se no negócio fiduciário realmente ocorreu a transmissão dos direitos reais decorrentes do pacto. Na simulação, como no negócio simulado as partes não querem realmente a transmissão, podem terceiros alegar que o negócio é nulo (porque jamais a transmissão teve objetivo de ser juridicamente concretizada).

¹⁸⁰ SANTOS, 1999, p. 112.

¹⁸¹ ANDRADE, 1998, p. 175.

¹⁸² ANDRADE, 1998, p. 176.

A característica de confiança, de fidúcia, reside justamente neste descompasso entre as transações que se efetivam. Por um negócio obrigacional, o fiduciante assume compromissos perante o fiduciário. Este último recebe, através de negócio de natureza real, a transmissão de direito ou de propriedade.

Como aponta o desembargador do Tribunal de Justiça baiano, o fiduciante realiza uma transação inteiramente submissa à confiança que lhe merecia o fiduciário, ficando dela dependente – sempre submisso à sua honestidade¹⁸³.

Uma questão importante, que deve ser ressaltada, é que, conforme o conceito de simulação que se adote, a diferenciação deixa de existir entre negócio indireto e negócio fiduciário e a simulação.

De fato, Heleno Tôrres afirma que: “Na atualidade, contudo, não há um quadro legislativo muito claro para os negócios fiduciários, restando muito difícil sua demarcação conceitual, inclusive para diferenciá-los dos atos simulados”¹⁸⁴. E o autor não se limita apenas à legislação, destacando, ainda, que “A doutrina sente grande dificuldade em situar o tema dos negócios jurídicos fiduciários como modalidade distinta da simulação e de fraude à lei”¹⁸⁵.

Como ressalta Marciano de Seabra Godoi, se a simulação for concebida como desencontro consciente entre a vontade real e a vontade declarada, o conceito de causa não desempenhará qualquer tarefa no negócio simulado. Mas, ao revés, para os causalistas, tanto o negócio simulado como o negócio fiduciário e o indireto sofrem de anomalias na causa do negócio¹⁸⁶.

No negócio indireto, para o autor, “*las partes pueden alcanzar um resultado práctico que va más allá del resultado típico de la forma negocial elegida*”¹⁸⁷. Sobre os negócios fiduciários, escreve o autor:

Uma espécie de los negocios indirectos es el negocio fiduciário (basado em uma confianza – *fidúcia* – entre las dos partes de um negocio de atribución patrimonial), em sus modalidades *fidúcia cum amico* y *fidúcia cum creditore*. (GODOI, 2005, p. 53).

Desse modo, a corrente causalista, continua o autor, reduz os negócios indiretos e os negócios fiduciários a casos de simulação.

¹⁸³ ABREU FILHO, 2003, p. 161.

¹⁸⁴ TÔRRES, 2003, p. 324.

¹⁸⁵ TÔRRES, 2003, p. 327.

¹⁸⁶ GODOI, 2005, p. 52.

¹⁸⁷ GODOI, 2005, p. 52.

Marciano de Seabra Godoi, citando Federico De Castro y Bravo¹⁸⁸, destaca que o autor espanhol é ferrenho crítico ao negócio fiduciário e à sua estrutura (negócio complexo de duplo efeito¹⁸⁹).

Para o autor espanhol, na operação em que se promove a transmissão dos direitos de propriedade, existe, em verdade, um negócio simulado e o outro negócio, chamado de obrigacional, corresponde a um negócio dissimulado¹⁹⁰.

Considera Castro y Bravo a transmissão da propriedade como um negócio simulado porque lhe falta uma causa adequada¹⁹¹; garantir uma dívida não é uma razão suficientemente hábil para fundamentar um negócio que promoverá a transferência de direitos reais a alguém. Se a operação se destina a uma mera garantia, o negócio translático não tem causa suficientemente adequada para justificar a perda do direito de propriedade¹⁹².

Marciano de Seabra Godoi destaca a influência da posição de Castro y Bravo, apontando uma decisão do Tribunal Supremo da Espanha (26/04/2001) em que o órgão julgador “analiza una hipótesis de venta en garantía. Esta sentencia no sólo considera *simulado* el contrato de compra-venta como declara que la instrumentación jurídica de la venta en garantía incurre *en fraude* a la prohibición del pacto comisorio [...]”¹⁹³.

O autor ainda aponta que, para De Castro y Bravo, ao examinar a figura de negócio indireto com fraude à lei, pelo fato do ordenamento jurídico espanhol ser estruturado no sistema causalista, quase sempre o negócio indireto irá se qualificar, também, como hipótese de fraude à lei. E esclarece Marciano de Seabra Godoi: “pues en los ordenamientos contemporáneos la regla es que las normas imperativas no tengan en cuenta solamente la

¹⁸⁸ DE CASTRO Y BRAVO, Federico. **El negocio jurídico**. Civitas: Madrid, 1985, p. 409. Apud: GODOI, 2005, p. 53-54.

¹⁸⁹ A crítica de CASTRO Y BRAVO refere-se à chamada “*teoría del doble efecto*”. Por ela, o negócio fiduciário seria composto de dois negócios: um de natureza real e outro de natureza obrigacional. Vide GODOI, 2005, p. 53-54.

¹⁹⁰ Segundo as próprias palavras de Marciano de Seabra Godoi, citando DE CASTRO Y BRAVO: “La conclusión a que llega el autor es que, en la llamada venta en garantía, el contrato de compraventa es *simulado*, y el negocio de garantía es el negocio disimulado o verdadero, todo eso con base en un planteamiento causalista.” (GODOI, 2005, p. 53). E mais adiante, Marciano de Seabra transcreve manifestação do próprio DE CASTRO Y BRAVO: “La transmisión de la propiedad requiere un título o causa adecuada. El garantizar un cobro o el cumplir un encargo no son títulos que puedan justificar, respectivamente, una pérdida y una adquisición de propiedad, de modo pleno y definitivo” (DE CASTRO Y BRAVO, Federico. **El negocio jurídico**. Civitas: Madrid, 1985, p. 409. Apud: GODOI, 2005, p. 53).

¹⁹¹ Heleno Tôrres, acerca dos dois negócios que se verificam no negócio fiduciário no modelo romano, aponta que Umberto Morello considera que o negócio translático de direitos reais é visto como transmissão e aquisição não de uma propriedade ou titularidade plena e perfeita, mas sim um domínio impróprio, como que a produzir uma divisão do domínio em uma parte formal e outra material ficando a primeira com o fiduciário e a segunda com o fiduciante. MORELLO, Umberto. **Negozió fiduciário e trasparenza delle operazioni. Problemi fiscali e civili**. p. 357-374. Apud: TÔRRES, 2003, p. 326.

¹⁹² Ainda mais em uma ordem jurídica que proíbe o chamado pacto comissório.

¹⁹³ GODOI, 2005, p. 53-54.

estructura formal de los negocios, sino también la finalidad práctica posible de alcanzarse por diversas formalizaciones jurídicas”¹⁹⁴.

Concluindo que a diferenciação entre simulação, negócio indireto, negócio fiduciário e fraude à lei dependerá do sistema ser causalista ou não, assinala o autor que:

En definitiva, mientras en los sistemas no causalistas la simulación (como vicio de la voluntad) no se confunde con el fraude, em los sistemas que tratan la simulación como una causa falsa del negocio jurídico no se podrá defender uma tajante separación entre las dos figuras. (GODOI, 2005, p. 54).

Daí porque, novamente, insiste-se na necessidade de inclusão da causa como elemento de análise dos negócios jurídicos¹⁹⁵.

2.5.3 Simulação, falsidade e falsificação

Iniciemos este tópico, primeiramente apresentando a posição de alguns autores em relação ao conceito de falsidade e de falsificação.

De acordo com De Plácido e Silva, o verbete “falsidade” indica a qualidade ou estado de tudo que é falso ou contrário à verdade ou à realidade. Representa a supressão ou alteração da verdade¹⁹⁶.

Maria Helena Diniz destaca que falsidade pode representar: a) o delito de esconder ou alterar a verdade, com o intuito de prejudicar alguém; b) qualidade do que é falso; c) perfídia; d) mentira; e) fraude; f) calúnia; g) violação da verdade; h) erro intencional; ou i) alteração de documento¹⁹⁷.

Para De Plácido e Silva, a falsidade pode assumir três dimensões. Em uma primeira análise, a falsidade pode ser moral, onde se verifica a supressão ou alteração da verdade não

¹⁹⁴ GODOI, 2005, p. 54.

¹⁹⁵ De se destacar que o negócio fiduciário não é necessariamente um ilícito. Melhim Namem Chalhoub destaca que o dinamismo econômico dos dias atuais faz com que as inovações econômicas tenham velocidade maior que a modificações legislativas. Como o dinamismo social continua, acaba-se por empregar institutos jurídicos já existentes, com as adaptações que o contexto econômico-social requer. De acordo com as palavras do autor: “Efetivamente, a cada dia a atividade econômica requer novos instrumentos para a realização de novas modalidades de negócios, que vão surgindo numa velocidade e numa variedade estonteantes, de modo que, não dispondo o ordenamento de meios adequados ao atingimento dessas modalidades de negócios no momento em que estes são demandados, são eles colocados em prática mediante a utilização de velhas formas contratuais. (...) Tal é o contexto em que os negócios indiretos surgem como força capaz de suprir as lacunas do direito positivo cristalizado e de atender ao dinamismo próprio da atividade econômica”. (CHALHUB, 2000, p. 39).

¹⁹⁶ SILVA, 1997, p. 266.

¹⁹⁷ DINIZ, 1998, p. 508.

escrita. Representa, segundo o autor, a mentira ou o falso testemunho feito com conhecimento de causa ou com má intenção¹⁹⁸.

Ainda para o mesmo autor, pode existir a falsidade material e a ideológica. Em ambas se está diante de um comportamento que será obrigatoriamente realizado em documento ou título.

A falsidade material se comete pela fabricação de coisa falsa ou pela alteração da verdade em coisa ou documento (podendo a abrangência do vício ser parcial ou total em relação ao documento ou título)¹⁹⁹.

Para Maria Helena Diniz, na falsidade material há substituição do verdadeiro pelo falso. Dá-se pela elaboração de título ou documento falso que simule o verdadeiro ou pela adulteração ou modificação deste, por meio de acréscimos, cancelamentos etc. Objetiva alterar a verdade para lesar direitos alheios²⁰⁰.

De acordo com Itamar Gaino, a falsidade material representa uma alteração física da verdade, podendo consistir em formar documento não verdadeiro ou alterar algum que verdadeiro seja²⁰¹.

Já na falsidade ideológica, para De Plácido e Silva, existe um maior refinamento no vício do documento, pois o título se mostra como verdadeiro, mas não exprime a verdade o que nele se contém²⁰². De acordo com o autor:

Estrutura, assim, na falsidade da declaração contida no título ou no documento, que se apresenta como autêntico e verdadeiro, desde que, originariamente, passado por quem tinha autoridade para passá-lo. O documento é verdadeiro, mas não é real ou verídico o que nele se contém. (SILVA, 1997, p. 267).

Verifica-se, pela conceituação de De Plácido e Silva²⁰³, que a falsidade, se não for escrita, será chamada de falsidade moral. Em sendo escrita, estaremos diante de falsidade material ou ideológica.

¹⁹⁸ SILVA, 1997, p. 267.

¹⁹⁹ SILVA, 1997, p. 267.

²⁰⁰ DINIZ, 1998, 509.

²⁰¹ GAINO, 2007, p. 56.

²⁰² Neste mesmo sentido é a posição de Maria Helena Diniz. Para esta autora, a falsidade ideológica consiste na omissão, em documento público ou particular, de declaração de verdade ou na inserção de declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o objetivo de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante. Diz-se que existe um refinamento da falsidade porque: “O documento é verdadeiro, pois não é falso em sua materialidade, mas em seu teor ou conteúdo”. (DINIZ, 1998, p. 509).

²⁰³ Conceituação que neste trabalho está sendo adotada, com a ressalva de considerar a falsidade moral como uma espécie de simulação, posto que somente concebemos como falsidade aquela que se estrutura a partir de um documento.

Damásio Evangelista de Jesus é bem claro em apontar as diferenças entre falsidade material e ideológica. Aquela representa vício que incide sobre a parte exterior do documento, recaindo sobre o elemento físico do papel escrito e verdadeiro. O sujeito, então, modifica as características originais do objeto material por meio de rasuras, borrões, emendas, substituição de palavras ou leras, números etc. Pode acontecer também que o agente não tenha contato com o documento original, mas criando outro: falso²⁰⁴.

No dizer de Francisco Ferrara, a simulação material atua sobre o documento, afetando a sua parte gráfica²⁰⁵.

Seria o caso, por exemplo, de um trabalhador, que, visando atender às condições para pleitear o seguro-desemprego, modifica em sua Carteira de Trabalho o período trabalhado em uma empresa para que tenha o mínimo de tempo possível trabalhado naquele empregador para requerer o benefício.

Na falsidade ideológica, segundo Damásio E. de Jesus, o vício incide sobre as declarações que o objeto material deveria possuir, sobre o conteúdo das idéias. Inexistem, segundo o autor, rasuras, emendas, omissões ou acréscimos. O documento sob o aspecto material é verdadeiro; falsa é a idéia que ele contém (que o autor chama de falso ideal)²⁰⁶.

Como exemplo, pode-se apontar uma operação em que um empregador concordasse em anotar na Carteira de Trabalho de um empregado um período laboral superior àquele em que realmente o obreiro prestou serviços à empresa. O problema, neste caso, não está no aspecto externo da Carteira de Trabalho e sim no conteúdo das declarações que ela contém.

Como forma de deixar bem clara a distinção entre falsidade material e ideológica, Damásio E. de Jesus lança mão do critério probatório. Segundo ele, a falsidade material pode ser provada através de perícia. Como na falsidade ideológica o problema não está na autenticidade do documento e sim no seu teor e conteúdo, a prova da falsidade, neste caso, não se faz através de perícia, mas sim por outros meios em direito admitidos²⁰⁷.

De Plácido e Silva, em relação ao termo “falsificação”, associa-o à falsidade material. Falsificação seria o ato de fabricar, de alterar, de suprimir a verdade, por meio de ato material ou físico²⁰⁸.

²⁰⁴ JESUS, 1991, p. 737.

²⁰⁵ FERRARA, 1939, p. 118.

²⁰⁶ JESUS, 1991, p. 737.

²⁰⁷ JESUS, 1991, p. 737.

²⁰⁸ SILVA, 1997, p. 267. Com este mesmo entendimento, tem-se Maria Helena Diniz, mas associando o termo falsificação ao direito penal como: “a) Ato ou efeito de fabricar a coisa, ou de produzir documento ou título falsos, adulterar ou imitar algo, com propósito ilícito, em proveito próprio ou alheio. É espécie do gênero falsidade; b) ato ou efeito de falsificar; c) alteração fraudulenta de substâncias alimentícias ou medicamentosas.” (DINIZ, 1998, p. 510).

A falsidade indica a qualidade ou estado do que é falso ou contrário à verdade ou à realidade. A falsificação exprime o ato que se materializa para se praticar a falsidade.

José Beleza dos Santos entende que simulação e falsidade são conceitos juridicamente diversos. O autor critica definições de simulação considerando-a como uma espécie de falsidade²⁰⁹. Para o autor, a simulação representa um vício de formação dos negócios jurídicos, enquanto a falsidade corresponde a um defeito da prova documental²¹⁰. Dessa forma, o autor utiliza o termo “falsidade” em um sentido de falsidade material.

A simulação supõe uma divergência intencional entre a vontade real e a declaração formulada pelas partes. A falsidade, por sua vez, representa uma falta de conformidade entre as declarações feitas quando o instrumento se lavrou e as informações constantes do documento, podendo se referir essa dissonância às pessoas constantes do documento (como partes, intervenientes ou testemunhas), às formalidades que se alega que foram cumpridas ou às circunstâncias fáticas descritas no documento²¹¹. Vê-se a clara aproximação entre a simulação e a falsidade ideológica.

Itamar Gaino ainda destaca que a simulação representa um vício interno do negócio jurídico, podendo ocorrer de formal verbal ou escrita. A falsidade material representa um vício externo, que só pode verificar-se quanto ao título escrito, não sendo possível no negócio verbal²¹².

Em termos de uma análise temporal, José Beleza dos Santos considera que a simulação, por se relacionar com o momento de constituição do negócio jurídico, sempre precede o documento, fazendo com que a simulação sempre exista antes mesmo da produção do documento²¹³. O autor explica a sua posição afirmando que

A simulação, afetando a constituição do ato jurídico, atinge-o antes que o documento onde ele deve constar exista ainda; quando esse documento é redigido já deve se supor a simulação realizada. A falsidade só pode existir quando o documento se lavra, porque é sobre esse documento que ela incide. (SANTOS, 1999, p. 74).

O autor lusitano diferencia a simulação da falsidade também pelo aspecto probatório. Segundo o autor:

²⁰⁹ SANTOS, 1999, p. 69-70. No mesmo sentido, confira-se: GAINO, 2007, p. 55.

²¹⁰ SANTOS, 1999, p. 74 e seguintes. No mesmo sentido: GAINO, 2007, p. 55.

²¹¹ SANTOS, 1999, p. 74.

²¹² GAINO, 2007, p. 55.

²¹³ SANTOS, 1999, p. 74. Mas seria possível alegar, por questões probatórias posteriores, que o momento de formação seja simultâneo. No mesmo sentido, é a posição de Itamar Gaino, ao apontar que a simulação é urdida pelas partes antes mesmo da criação da forma, ou seja, da documentação. (GAINO, 2007, p. 56).

A prova da simulação exige uma indagação sobre a vontade real das partes, sobre a sua verdadeira intenção quando efetuam o ato jurídico; a demonstração da falsidade requer apenas uma investigação destinada a verificar se o documento traduz o que de fato se declarou ou passou quando ele se redigiu e que dele deve constar independentemente da intenção dos pactuantes. (SANTOS, 1999, p. 74-75).

O professor da Universidade de Coimbra esclarece sobre a possibilidade da existência de simulação, sem que exista falsidade de documento. A simulação refere-se a vício entre a vontade real e aquela declarada. Pode um documento conter elementos corretos e sérios, relativos a fatos que descrevam ou narrem, e, no entanto, o referido documento pode não se manifestar sobre a verdade das declarações pelos agentes formuladas.

A falsidade pode se revestir de situações referentes à materialidade do escrito, ou pode se apresentar como falsidade intelectual ou ideológica, aquela que afeta o conteúdo substancial do documento nas suas relações com a realidade do que se declarou ou do que se passou no ato da sua celebração²¹⁴.

Entre a falsidade material e a simulação, para José Beleza dos Santos, a diferença é evidente: a falsidade corresponde à suposição do documento ou na viciação da data, assinaturas ou falsificação integral do documento. A simulação não tem com a materialidade do documento e sim com a formação do negócio jurídico que o documento (no todo ou parte) pode traduzir²¹⁵.

Neste particular, no entanto, parece-nos que as conclusões do autor português contêm impropriedades, quando confrontadas com a simulação prevista no inciso III, do artigo 167, do Código Civil de 2002.

Pelo referido dispositivo, tem-se configurada a simulação quando os documentos foram antedatados ou pós-datados. Ora, se acolhermos a posição de Heleno Tôrres²¹⁶, no sentido de que o legislador nacional optou por uma lista com *numerus clausus* para as hipóteses de configuração de simulação, então não haveria diferenças entre simulação e falsidade material ou mesmo ideológica.

Parece-nos que o melhor critério de diferenciação é o de identificar sobre que tipo de evento se dirige a simulação e a falsidade.

²¹⁴ SANTOS, 1999, p. 75.

²¹⁵ SANTOS, 1999, p. 75.

²¹⁶ O autor destaca que “O direito brasileiro renunciou à edição de uma cláusula geral de identificação das hipóteses simulatórias, preferindo a tipificação classificatória em espécies predefinidas.” (TÔRRES, 2003, p. 319). E ainda que esta tipificação se faça em espécies, o autor entende que a enumeração das hipóteses de simulação do artigo 167 do Código Civil de 2002 corresponde a uma lista do tipo *numerus clausus*. (TÔRRES, 2003, p. 319).

A simulação relaciona-se com a relação jurídica. A caracterização da simulação requer sempre uma cogitação da vontade declarada na relação jurídica e a vontade interna das partes (pelo conceito mais restrito de simulação). O ângulo de comparação é a relação jurídica e a pertinência de vontade das partes e não uma análise de um mero documento.

A simulação, pelo conceito mais amplo – relacionado com a causa no negócio jurídico – também se refere a uma análise da relação jurídica e sua estruturação e sua finalidade prática, o fim que o negócio gera e a pretensão efetiva das partes.

Na falsidade, a sua configuração requer um ângulo de análise que enfatizará o aspecto probatório. Para sua caracterização, será realizada uma relação de pertinência do documento e suas características externas (falsidade material) ou uma relação de pertinência do documento e o teor e/ou conteúdo do mesmo frente à realidade que o documento pretende declarar (falsidade ideológica).

Francisco Ferrara destaca que a falsidade representa a criação de uma forma de atestação documental não verdadeira ou a alteração do conteúdo escritural do ato. À criação de uma forma de atestar o que não é real, aproxima o autor este tipo de falsidade à simulação absoluta, porque em ambos os casos o que se retrata é algo não existe²¹⁷.

No caso de alteração de conteúdo, o autor aproxima este tipo de falsidade à simulação relativa onde existe uma aparência que busca encobrir uma realidade.

Mas entende que em ambos os casos falsidade e simulação não são figuras idênticas porque a simulação refere-se a elemento subjetivo do negócio jurídico. Representa uma divergência entre a real vontade das partes e a declaração enganosa que se realiza. A falsidade, expressando-se sempre em um documento, não terá o condão de captar o espírito, a intenção das partes.

Nem mesmo os atos celebrados perante o notário poderão atingir essa característica porque ele não pode adivinhar a vontade das partes²¹⁸.

Assim, é possível a existência de falsidade sem simulação. Uma empresa, valendo-nos de um exemplo do direito tributário, pode adquirir produtos de uma fornecedora e não saber que aquela vendedora emitiu nota fiscal falsa ou inidônea.

O adquirente (de boa-fé) lançará mão do crédito do imposto estadual (ICMS) da documentação fiscal, julgando que o valor pago foi declarado pela entidade que lhe vendeu os produtos, para fins de apuração do ICMS. Neste exemplo, verifica-se a falsidade na documentação produzida por uma das partes do negócio. Todavia, não havia conhecimento de

²¹⁷ FERRARA, 1939, p. 118.

²¹⁸ FERRARA, 1939, p. 119.

uma das partes dos vícios do documento fiscal. Logo, certamente que não se verifica, neste exemplo, a ocorrência de simulação²¹⁹.

Mas pode também haver simulação sem falsidade. Duas pessoas, a título de exemplo, podem dirigir-se a um Cartório para lavrar declaração simulada. As partes estarão realizando uma simulação. Mas o oficial, ao registrar a declaração que lhe foi presenciada, não terá emitido documento em falsidade. A farsa não se verifica no documento e sim no comportamento e no conteúdo do que as pessoas declararam²²⁰.

Como ressalva Francisco Ferrara, o notário somente pode atestar sobre os fatos que presenciou. Não pode se pronunciar sobre a sinceridade dos fatos. O notário, com sua responsabilidade, somente pode atestar aquilo que é perceptível aos seus sentidos, sobre aquilo que perante ele ocorre. Sobre o que presenciou, dá um caráter de autenticidade, mas não tem ele o poder de aferir a qualidade do teor ou conteúdo do documento²²¹.

Assim sendo, considerando que a simulação tem relação com a análise da relação jurídica e a falsidade com uma análise do aspecto probatório de um título ou documento, é possível que a falsidade seja um expediente de que as partes possam se valer para realizar uma simulação.

No caso de uma compra de nota fiscal falsa, para fins de aproveitamento de créditos de IPI ou de ICMS, haverá um negócio simulado que se vale de uma falsidade para se estruturar. Dá-se uma simulação absoluta, estruturada a partir de um documento falsificado.

Pode, no entanto, a operação não ser simulada e o documento ser falso. É o caso de uma pessoa de boa-fé que, ao adquirir os produtos de outra empresa, realmente tenha pago pelas mercadorias e produtos, mas não tenha conhecimento da inidoneidade da documentação ou da empresa que os emitiu. O negócio aqui é verdadeiro porque houve – efetivamente – o pagamento e ocorreu a transferência da propriedade das mercadorias e dos produtos.

²¹⁹ Em relação a esta situação, o Superior Tribunal de Justiça tem a posição de que, estando o adquirente de boa-fé, poderá ele creditar-se do imposto de circulação de mercadorias (ICMS) da nota fiscal. Mas para isso, o ônus da prova é seu: deve demonstrar a regularidade da operação, comprovando a escrituração do documento fiscal e do efetivo pagamento pela aquisição dos produtos. Como exemplo, veja-se o seguinte julgado: “2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou-se no sentido de que o adquirente de boa-fé não pode ser responsabilizado pela inidoneidade de notas fiscais emitidas pela empresa vendedora. Nesse caso, é possível o aproveitamento de crédito de ICMS relativo às referidas notas fiscais. Todavia, para tanto, é necessário que o contribuinte demonstre, pelos registros contábeis, que a operação de compra e venda efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, portanto, o ônus da prova.” (STJ, Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 2004/0004907-2, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, julgado em 11/03/2008, DJe 10/04/2008).

²²⁰ Neste mesmo sentido, com exemplo semelhante: “É o caso dos documentos transcritos em cartório, quando todas as formalidades se cumpriram e o oficial público faz constar a verdade que se lhe apresentam as partes, mesmo que se trate de uma simulação, como a compra e venda que encobre uma doação.” (TÓRRES, 2003, p. 320).

²²¹ FERRARA, 1939, p. 119.

Portanto, entre a simulação e a falsidade material pode existir uma relação de reciprocidade ou não.

Mas na falsidade ideológica, concordamos com Damásio E. de Jesus, no sentido de que a simulação, se configurada em um documento, estará exteriorizada em uma falsidade ideológica²²². Afinal de contas, mesmo que o documento seja autêntico, ao se examinar a sua pertinência com a realidade fática, verificar-se-á que existe uma dissociação entre o documento ou título e a realidade ou verdade dos fatos.

Ao se indagar do porque dessa divergência no documento e o seu teor ou conteúdo, apurar-se-á que a falsidade foi desejada, como forma de materializar a simulação.

Aliás, é bom deixar claro que, pela redação do inciso III, do artigo 167, do Código Civil de 2002, o mesmo, em nosso entendimento, só se refere à falsidade ideológica. É que, pela redação do dispositivo, tem-se a exata noção de que a simulação capitulada no dispositivo refere-se a uma data aposta no documento (desde a sua origem) em desconformidade com o momento em que o ato ou negócio foi elaborado. Logo, o vício reside nos aspectos intrínsecos do documento ou título (o que o documento relata é diferente da verdade ou da realidade).

Se, por exemplo, um documento for elaborado com certa data, mas for substituído por outro falso, com data retroativa, em relação a esse documento falso temos hipótese de falsidade material e, também de simulação na relação jurídica em que ele for utilizado (exemplo: contrato de venda ou doação de bens móveis onde a data seja modificada para período anterior à sentença judicial que decretou a incapacidade civil de uma pessoa).

Assim, entendemos que a falsidade ideológica, por estar relacionada com o conteúdo, com teor do documento ou título, está tipificada no inciso II, do artigo 167, do Código Civil de 2002 (dispositivo que trata da simulação por se referir a negócio jurídico que contém declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira).

2.5.4 Simulação e fraude à lei

²²² Segundo as palavras do autor, em nota que comenta o artigo 299 do Código Penal: “Desde que capaz de criar obrigação, prejudicar terceiro ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante, constitui falsidade ideológica. Ocorre quando as expressões contidas no documento são genuínas; a idéia, entretanto, é falsa.” (JESUS, 1991, p. 739).

Miguel de Serpa Lopes conceitua o ato em fraude à lei como aquele “ato realizado, de um modo aparentemente legal, mas com o escopo de burlar uma norma coercitiva do Direito”. Continua o mesmo autor destacando que “Quando a lei veda um determinado ato, as partes simulam um ato permitido para atingir o objetivo proibido”²²³.

Manuel A. Domingues de Andrade assinala que, quando a lei proíbe certos resultados, as partes se valem de outra estrutura negocial que conduza ao mesmo resultado. Estas estruturas negociais, continua o autor, são em si mesmas lícitas. O problema reside no resultado, que frustra uma proibição legal. Utiliza-se, assim, de uma via oblíqua. Esta via é que corresponderá a um ato fraudatório ao resultado prático que, pela norma contornada, burlada, o efeito jurídico que o negócio oblíquo se propõe é proibido por lei²²⁴.

Para Alvino Lima, a fraude à lei tem como elementos comuns: a) a prática de um ato legal e perfeito, quando considerado em si mesmo; e b) a frustração ou violação indireta, encoberta, porém intencional ou conscientemente de uma regra de direito²²⁵.

Por isso, Alvino Lima irá conceituar a fraude como sendo a:

[...] prática de ato ou atos jurídicos, ou na realização de fatos jurídicos, absolutamente lícitos, considerados em si mesmos, com a finalidade deliberada ou consciente, de frustrar a aplicação de uma regra jurídica, prejudicando ou não interesses (*sic*) de terceiros e mediante a consciente co-participação, em geral, de terceiros. (LIMA, 1965, p. 25).

Hermes Marcelo Huck destaca que na fraude à lei o agente se vale de artifícios e artimanhas para obter um resultado proibido por lei. Esclarece o autor que o ato em si não é proibido; apenas os resultados por ele alcançados²²⁶.

Alvino Lima destaca que a fraude não se confunde com o dolo. Neste último, a atividade enganadora do agente (ou de terceiro), induz a vítima ao erro. Realiza o agente (ou com auxílio de terceiros) maquinações artificiais para provocar o erro em alguém e, com isso, viciar a formação de vontade da vítima²²⁷.

No dolo, portanto, está-se diante de uma situação em que, desde a formação da vontade, verifica-se a existência de um vício, de um comportamento da parte beneficiada ou de terceiro, que induz ou mantém alguém em erro. Logo, como conclui Alvino Lima, no dolo

²²³ LOPES, 2000, p. 460.

²²⁴ ANDRADE, 1998, p. 180.

²²⁵ LIMA, 1965, p. 25.

²²⁶ HUCK, 1997, p. 143.

²²⁷ LIMA, 1965, p. 26.

a má-fé se objetiva por meio ardiloso, articulado com vistas a provocar o erro, o vício na formação de vontade na vítima²²⁸.

Na fraude à lei, por sua vez, como esclarece o autor, a malícia do agente ataca uma obrigação preexistente ou busca simples frustração da lei. O fraudador, portanto, vale-se de atos lícitos (se considerados em si mesmos), mas que objetivam encobrir uma finalidade ilícita. Os agentes visam, através desses artifícios e expedientes jurídicos, buscar efeitos legais e perfeitos, mas que, em verdade, pela realização desses negócios (pela via oblíqua), ferem direitos de outrem ou a lei, ocasionando danos a terceiros e/ou ao ordenamento jurídico²²⁹.

Assim sendo, estrutura-se a fraude à lei, em inúmeros casos, a partir de uma norma de cobertura, que será utilizada para burlar a norma proibitiva ou imperativa que se pretende burlar.

Esta norma de cobertura será utilizada com estruturas jurídicas lícitas, mas com desvio da real intenção da norma.

Marciano de Seabra Godoi, examinando a figura da fraude à lei, aponta como requisitos objetivos: a) a existência de uma norma defraudada: ela tem caráter proibitivo ou imperativo (determina ou proíbe resultados práticos e não apenas meios ou formas jurídicas); e b) existência de uma norma de cobertura que, aparentemente, confere proteção ao ato ou negócio jurídico²³⁰.

Mas essa norma de cobertura, segundo o autor, é utilizada para violar a sua própria finalidade, já que é “usada” por empréstimo, posto que seu manejo é para encobrir a violação à norma proibitiva ou imperativa²³¹.

Mas o autor, examinando a jurisprudência espanhola, destaca que não só de requisitos objetivos se caracteriza a fraude à lei. O autor afirma existir uma tendência da jurisprudência espanhola em considerar um elemento subjetivo: a intenção voltada à fraude. Destaca também que o esquema dos requisitos objetivos nem sempre, nos casos concretos, deixa claramente demonstrado a configuração dos requisitos objetivos (verificação da norma defraudada e da existência da norma de cobertura²³²).

E, com isso, atesta que a fraude à lei também é possível em normas que não tenham natureza proibitiva ou imperativa porque para a caracterização da fraude é necessária a

²²⁸ LIMA, 1965, p. 26-27.

²²⁹ LIMA, 1965, p. 27.

²³⁰ GODOI, 2005, p. 43-44.

²³¹ GODOI, 2005, p. 44.

²³² GODOI, 2005, p. 45.

criação artificiosa de um estado de coisas com o fim de desnaturar o pressuposto de fato de uma norma²³³.

O autor, com apoio na doutrina de Antônio Rodrigues Adrados, destaca que também as normas que conferem poderes ou faculdades podem ser objeto de expedientes artificiosos que busquem fraudá-las²³⁴.

Eis um bom exemplo, que pode ser extraído de José Carlos Barbosa Moreira, relacionado a julgado do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, da 5ª Câmara Cível²³⁵. Tratava-se de caso em que duas empresas tinham, em termos formais, procuradores diferentes e, com isso, buscaram se valer da permissiva do prazo em dobro para contestar (artigo 191 do CPC). Entretanto, o que o Tribunal verificou foi que os dois advogados tinham o mesmo endereço e utilizaram a mesma máquina de escrever para redigir as peças contestatórias. As petições, portanto, tinham todas as características formais e substanciais uma da outra. A única diferença ficava por conta da assinatura.

A Câmara de Julgamento considerou a conduta abusiva, na medida em que o espírito do artigo 191 é facilitar a atividade profissional dos advogados, quando distintos e atuantes em um mesmo processo. No caso, os advogados, para retardar a tramitação do processo, construíram uma situação de aparência, para aplicação do dispositivo processual, beneficiando-se com os prazos em dobro.

Dessa maneira, o Tribunal considerou intempestivas as contestações, porque entendeu abusivo o manejo do prazo em dobro pelos advogados.

Neste caso, como se vê, não existe o esquema convencional de norma de cobertura e de uma norma que foi burlada pelo uso indevido da primeira.

Por isso, Marciano de Seabra Godoi aponta um critério para caracterização da fraude à lei, composto de quadro passos, proposto por Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero.

No primeiro passo, deve existir uma norma que permita a certo sujeito S (titular de certo direito subjetivo) realizar uma ação qualquer A, conforme determinadas circunstâncias X. O segundo momento, como consequência da ação A, outro ou outros sujeitos sofrem um

²³³ GODOI, 2005, p. 48.

²³⁴ RODRÍGUES ADRADOS, Antônio. **El fraude a la Ley** (Ensayo de una dirección pluralista). AAVV, Estudios sobre el Título Preliminar Del Código Civil, Volumen I – Parte General. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1977, p. 400 e seguintes. Apud: Godoi, 2005, p. 49.

²³⁵ O autor faz referência à obra de Theotônio Negrão: **Código de processo civil e legislação processual em vigor**. 33ª ed. São Paulo, 2002, p. 270, nota 12 ao art. 191 (Apud: MOREIRA, 2003, p. 129). Por este artigo determina-se que, havendo litisconsórcio com procuradores diferentes, os prazos serão computados em dobro para contestar, para recorrer e, de um modo geral, para se manifestar nos autos. Neste mesmo sentido, entendendo que a artificialidade pode acarretar na não aplicação do artigo 191, do CPC, confira-se julgado da 6ª Câmara do TJRJ, Apelação Cível nº 39.215, Rel. Des. Narcizo Pinto, apud: PAULA, 1994, p. 784.

dano D, não existindo uma norma no ordenamento jurídico que proíba expressamente que se provoque o dano D.

Na terceira etapa da configuração da fraude à lei, o dano D, então, deve-se demonstrar ao aplicador do direito como um dano injustificado, porque uma das seguintes circunstâncias se verifica: a) ao se realizar a ação A, o sujeito S não perseguia outra finalidade que não fosse causar o dano D; ou b) que o dano D represente um dano excessivo ou anormal.

Finalmente, na última e quarta etapa, o caráter injustificado do dano acarreta que se conclua que a ação A extrapolou a finalidade da norma que foi utilizada como cobertura e, por isso, deve-se concluir que o manejo da norma, fora de seus propósitos, deve ser proibida²³⁶.

José Beleza dos Santos considera simulação e fraude à lei como figuras distintas. Entretanto, não deixa de reconhecer que não se trata de institutos jurídicos que se excluam, podendo, em várias hipóteses, até mesmo coexistirem²³⁷.

Podem, para o autor, tanto a simulação como a fraude à lei conviver concomitantemente em um grande número de casos. Mas é possível que uma exista sem a outra²³⁸.

Como ensina José Beleza dos Santos, os agentes não atacam diretamente o texto da lei imperativa; mas o fazem de forma indireta, de maneira oblíqua. A este procedimento indireto, oblíquo, dá-se o nome de fraude à lei²³⁹.

Como assinala o professor lusitano “as partes combinam as circunstâncias de fato de que depende a aplicação da norma por uma forma tal que aparentemente se respeita o preceito imperativo da lei”²⁴⁰.

Na estrutura da fraude à lei, então, existem algumas semelhanças com a simulação relativa. A fraude à lei deve ser examinada em dois momentos, como também ocorre na simulação.

Na simulação relativa existe um negócio simulado e outro dissimulado. Na fraude à lei, existirá uma estrutura jurídica (que poderá corresponder a um ou vários negócios jurídicos) em princípio séria, lícita, válida e eficaz.

Na simulação o negócio aparente terá como objetivo esconder o real negócio praticado e desejado pelas partes. Na fraude à lei, o negócio realizado se destina, por via indireta, a produzir efeitos que o ordenamento jurídico, através de norma imperativa, proíbe.

²³⁶ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos. Sobre el abuso Del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder**. Trotta: Madrid, 2000, p. 57. Apud: GODOI, 2005, p. 67-68.

²³⁷ SANTOS, 1999, p. 79.

²³⁸ SANTOS, 1999, p. 79.

²³⁹ SANTOS, 1999, p. 79-80.

²⁴⁰ SANTOS, 1999, p. 80.

O negócio simulado aparenta realidade que não existe, para impedir a aplicação da lei. No negócio realizado em fraude à lei, o negócio realizado não é ficto. Em si mesmo é lícito, válido e eficaz. As partes, ao realizá-lo, têm a intenção de concretizá-lo. Mas o fazem para se desviar da aplicação de certa lei ou certa norma jurídica, valendo-se de outra como lícita fosse a sua aplicação. O negócio em fraude à lei não é mascarado. O que se critica e combate são os seus resultados e não a mecânica de sua operacionalização²⁴¹.

Para fins de buscar a diferenciação, José Beleza dos Santos utiliza o critério de verificar como uma norma jurídica poderá ser violada. Segundo o autor, pode a violação ser direta, abertamente ofensiva ao preceito legal ou, então, pode a violação se verificar de forma insidiosa, de maneira indireta²⁴².

Neste último caso, respeita-se, aparentemente a lei; mas na verdade ela é iludida em seus preceitos porque os agentes se comportam de forma que suas ações se realizam através de outra estrutura (em princípio lícita em si mesma), que, obliquamente, ofende o preceito normativo que não foi diretamente violado.

Ponto interessante é a análise do autor português no sentido de se indagar se a fraude à lei poderia se realizar por meio de simulação²⁴³.

Francisco Ferrara será grande crítico dessa possibilidade. Sustentando que a simulação representa uma forma de violação direta da lei, consistirá sempre em um *contra legem agere*. O autor pondera que o negócio simulado, por ser irreal, é nulo. Com isso, subsiste o negócio dissimulado. Ao se remover o véu enganador, fica o negócio na sua essência, na sua realidade, e, se com isso, poderá estar em contradição com a norma, divergência essa que será expressa. Com isso, Francisco Ferrara conclui que a simulação não seria um meio para iludir a lei, mas para ocultar a sua violação²⁴⁴.

Nos negócios em fraude à lei, ao revés, a contrariedade com o ordenamento jurídico se faz por via oblíqua. Não se ataca frontalmente a norma imperativa. Escolhe-se outro negócio, em princípio lícito (se considerado isoladamente), e através dele se busca alcançar os efeitos jurídicos que diretamente violariam a norma que se procurou contornar.

José Beleza dos Santos não concorda totalmente com a posição de Francisco Ferrara. O professor da Universidade de Coimbra destaca que, em termos práticos, tanto na simulação

²⁴¹ BATALHA, 1988, p. 174.

²⁴² SANTOS, 1999, p. 79.

²⁴³ SANTOS, 1999, p. 85.

²⁴⁴ FERRARA. 1939, p. 90-92.

como nos atos em fraude à lei, há uma situação de violação à lei. A forma como ela ocorre não é o importante e sim o fato da existência da violação²⁴⁵.

Se em ambos os casos há infração da lei, conclui o autor que a fraude à lei pode realizar-se por meio de atos simulados, com que se oculte uma violação da lei ou sem que haja simulação.

Maria Helena Diniz compactua com o mesmo entendimento. Segundo a autora, se a *fraus legis* é uma modalidade de violação da lei, tem-se que é uma infração da norma imperativa, da mesma maneira que também ocorre a violação da lei pelo negócio simulado²⁴⁶.

Com isso, prossegue a autora, não é válida a alegação de que na simulação há um *agere contra legem* e na fraude à lei há uma violação indireta, pois esta diferenciação se torna desnecessária (ou ao menos sem sentido), posto que ambos os casos referem-se a infração da norma. Com isso, conclui a autora que “Assim, a fraude à lei pode realizar-se por meio de atos simulados, com que se oculta uma violação da lei ou sem que haja simulação”²⁴⁷.

Na abordagem do capítulo 4, esta situação será importante. É que, como já dissemos anteriormente, a simulação se encontra regulamentada no Código Tributário Nacional, permitindo que o lançamento tributário seja efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa (CTN, art. 149, VII). E a fraude à lei? Ela deve ser enquadrada na previsão do artigo 116, parágrafo único, do CTN, ou pode ser alcançada pelo conceito amplo de simulação (com base no artigo 149, VII, do CTN)?

Esta é uma questão delicada. De acordo com Marciano de Seabra Godoi, a simulação, se concebida como um negócio jurídico realizado com falsa causa, faz com que não existam significativas diferenças entre a simulação e os negócios em fraude à lei²⁴⁸²⁴⁹²⁵⁰.

Como exemplo o autor cita decisões do Supremo Tribunal Federal²⁵¹. Trata-se de casos relativos a previsão legislativa para o imposto de renda da pessoa física, do ano-base de 1948, disciplinada pelo Decreto nº 24.239/47.

²⁴⁵ SANTOS, 1999, p. 86-87.

²⁴⁶ DINIZ, 2008, p. 478.

²⁴⁷ DINIZ, 2008, p. 481-482.

²⁴⁸ GODOI, 2002, p. 75-85.

²⁴⁹ E se houver uma aproximação entre simulação e fraude à lei, pode-se pleitear a desconsideração dos negócios jurídicos no direito tributário com base no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

²⁵⁰ Também concebendo a fraude à lei, como situação em que inexistente causa ou ela é inválida tem-se a posição de Heleno Tórres. Segundo o autor: “Nisso consiste o cometimento de infração indireta da lei, pois o que importa é saber qual a finalidade positiva ou negativa objetivada pela lei que fora superada pela manobra do agente da infração, o que se vai resumir num negócio jurídico carente de causa jurídica. Por isso o instrumento típico ou atípico adotado, ou mesmo uma seqüência de atos (*step-stone transactions*) tem por fim alcançar o efeito que estaria vedado ao interessado, sem incorrer nas sanções previstas, tal como predispostas pelo ordenamento. E nessa comparação entre instrumento e efeito alcançado, vê-se, pois, que o negócio jurídico em questão está desprovido de causa, ou a possuirá, mas eivada de nulidade.” (TORRES, 2003, p. 343).

A legislação permitia aos contribuintes pessoas físicas que, uma vez pactuado contrato de seguro de vida, desde que informado na Declaração do imposto de renda o número da apólice, seria dedutível na apuração do imposto o valor do prêmio de seguro pago à seguradora.

Nos julgados examinados pelo autor, os contribuintes celebraram contrato de seguro de vida com a seguradora. Realizaram também empréstimo com a mesma instituição. Com o valor da operação de crédito, quitaram o prêmio de seguro, lançando-o como dedução na declaração do imposto de renda.

Mas em torno de três meses após a celebração do contrato de seguro, os contribuintes cancelaram os contratos. Com o valor do prêmio que lhes foi devolvido (parcialmente) quitaram o empréstimo também pactuado com a seguradora.

No final da operação, o seguro somente existiu, em curto período de tempo, para permitir que o prêmio pago fosse deduzido na apuração do imposto de renda da pessoa física.

A questão que se travou naqueles julgados era justamente saber se a conduta do contribuinte era lícita ou, de outra forma, se caracterizava a figura da fraude à lei.

Uma primeira posição que se ergueu naqueles julgados foi a de que o contribuinte estaria no exercício de sua autonomia privada e, com isso, existindo brechas na lei, era natural que explorasse essa possibilidade.

Outra corrente, no entanto, considerou que os contribuintes agiram de má-fé, violando o espírito da norma.

Como ressalta Marciano de Seabra Godoi, o conceito que se adote de simulação interferiu nas análises e conclusões dos magistrados²⁵².

Empregando-se o conceito de simulação como vício de vontade (corrente restrita do conceito de simulação), os julgadores não conseguiram perceber qualquer vício na conduta dos contribuintes.

Mas se a situação for diversa, utilizando-se o conceito de simulação abrangente, caracterizado como vício na causa dos negócios jurídicos, a situação torna-se diferente, pois:

²⁵¹ Recursos Extraordinários nº 31.194 (DJ 11/10/56), 35.194 (DJ 13/11/57), 37.293 (DJ 23/12/58), 40.518 (DJ 18/08/59) e Recursos em Mandados de Segurança nº 3.423 (julgado em 02/01/57) e 3.419 (julgado em 06/07/56). Apud: GODOI (2002, p. 76-79). Em relação ao seguro dotal, também Ricardo Lobo Torres comenta esta situação em julgados do STF. O autor menciona especificamente Marciano de Seabra Godoi, bem como as seguintes decisões do STF: a) o Recurso Extraordinário nº 40.518, da 2ª Turma, julgado em 19/05/1959, de relatoria do Min. Cândido Lobo; b) Recurso em Mandado de Segurança nº 3.423, julgado pelo pleno do STF em 02/01/1957, tendo o Min. Edgar Costa como relator; c) Recurso Extraordinário 27.927, da 2ª Turma do STF, julgado em 14/05/1957, em que o Min. Rocha Lagoa foi o relator. Vide: TORRES, 2006, p. 252, nota de rodapé nº 77.

²⁵² GODOI, 2002, p. 81.

A causa típica do contrato de seguro é a troca de dinheiro por uma proteção contra um risco sofrido pelo segurado. Como esta “causa” realmente não se encontra presente no contrato que o contribuinte do imposto de renda celebrou com a seguradora (pois o contribuinte não desejava proteger-se de um risco e sim aproveitar-se de um benefício fiscal), poder-se-ia afirmar que o seguro seria neste sentido “simulado” [...]” (GODOI, 2002, p. 82).

A simulação e a fraude à lei acabam, em alguns casos, caminhando juntas. A simulação pode ser um expediente, um instrumento, para burlar uma norma jurídica. Um exemplo do Superior Tribunal de Justiça pode ser apresentado. Em análise do Recurso nº 15.166/BA²⁵³, o relator, Ministro Castro Meira examinou situação em que uma empresa foi criada para burlar proibições contidas na lei de licitações (Lei nº 8666/93).

É que à empresa Combail Ltda. foi aplicada sanção administrativa, declarando-a inidônea para licitar com a Administração Pública do Estado da Bahia por ter apresentado documento falso em processo licitatório.

Assim sendo, os sócios daquela empresa criaram nova sociedade, com o mesmo objetivo social, com os mesmos sócios e com o mesmo endereço. Assim, o Min. Castro Meira, com tais fatos, concluiu que tais dados eram mais que suficientes para “caracterizar fraude à lei e permitir a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica”²⁵⁴.

E o mais interessante no acórdão que o Tribunal Superior, com base na normatividade dos princípios, estendeu a sanção administrativa imposta diretamente a uma empresa específica a outra criada com abuso de forma.

Segundo o relator:

A atuação administrativa deve pautar-se pela observância dos princípios constitucionais, explícitos ou implícitos, deles não podendo afastar-se sob pena de nulidade do ato administrativo praticado. E esses princípios, quando em conflito, devem ser interpretados de maneira a extrair-se a maior eficácia, sem permitir-se a interpretação que sacrifique por completo qualquer um deles.

Se, por um lado, existe o dogma da legalidade, como garantia do administrado no controle da atuação administrativa, por outro, existem Princípios como o da Moralidade Administrativa, o da Supremacia do Interesse Público e o da Indisponibilidade dos Interesses Tutelados pelo Poder Público, que também precisam ser preservados pela Administração. Se qualquer deles estiver em conflito, exige-se do hermeneuta e do aplicador do direito a solução que melhor resultado traga à harmonia do sistema normativo.

A ausência de norma específica não pode impor à Administração um atuar em desconformidade com o Princípio da Moralidade Administrativa, muito menos exigir-lhe o sacrifício dos interesses públicos que estão sob sua guarda. Em obediência ao Princípio da Legalidade, não pode o aplicador do direito negar eficácia aos muitos princípios que devem modelar a atuação do Poder Público.

²⁵³ STJ, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 15.166/BA, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 07/08/2003.

²⁵⁴ Trecho do voto do relator Min. Castro Meira, no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 15.166/BA.

Assim, admitir-se que uma empresa constituída com desvio de finalidade, com abuso de forma e em nítida fraude à lei, venha a participar de processo licitatórios, abrindo-se a possibilidade de que a mesma tome parte em um contrato firmado com o Poder Público, afronta aos mais comezinhos princípios de direito administrativo, em especial, ao da Moralidade Administrativa e ao da Indisponibilidade dos Interesses Tutelados pelo Poder Público.

A concepção moderna do Princípio da Legalidade não está a exigir, tão-somente a literalidade formal, mas a inteligência do ordenamento jurídico enquanto sistema. Assim, como forma de conciliar o aparente conflito entre o dogma da legalidade e o Princípio da Moralidade Administrativa é de se conferir uma maior flexibilidade à teoria da desconsideração da personalidade jurídica, de modo a permitir o seu manejo pela Administração Pública, mesmo à margem de previsão normativa específica. (Trecho do voto do relator, Min. Castro Meira, no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 15.166/BA, julgado em 07/08/2003).

Ao se falar em fraude à lei não é possível identificá-la a partir de uma percepção puramente formalista do direito, sendo necessária uma avaliação teleológica da norma diante do caso concreto. Exemplo disto nos fornece Marciano de Seabra Godoi comentando uma decisão do Superior Tribunal de Justiça, relacionada com a lei de locações:

Num recente julgamento (REsp nº 200.827, Relator o Ministro Menezes Direito, DJ 09/12/2002), o STJ confirmou entendimento do Tribunal de Justiça de São Paulo no sentido de que determinadas sociedades de administração de imóveis promoviam fraude à lei ao cobrar taxas de administração dos locatários, as quais devem ser pagas pelo locador de acordo com a Lei nº 8.245/91 (artigo 22, VII). O *modus operandi* da fraude à lei perpetrada pelas imobiliárias era a utilização de nomes de outros para as referidas taxas de administração, chamando-as por exemplo de “despesas de contrato, taxa contratual”, etc. O que fez o Tribunal de São Paulo foi “interpretar” de forma teleológica o artigo 22, VII da Lei de Locações, e “qualificar” de modo antiformalista os pagamentos exigidos pelas imobiliárias. Note-se que a “qualificação” dos fatos, atos e negócios à luz do direito aplicável (momento crítico do instituto da fraude à lei) é tarefa que compete preferencialmente às primeiras duas instâncias, por isso mesmo que, no caso em comento, o STJ manteve o Acórdão do Tribunal de São Paulo e não voltou a examinar a “natureza” dos pagamentos. (GODOI, 2007b, p. 253).

Outro exemplo pode ser apresentado do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Marido e mulher realizaram um negócio simulado de compra e venda com terceiro para dissimular pacto comissório, proibido pelo artigo 765 do Código Civil de 1916.

O relator do julgado, Desembargador Macedo Bittencourt, entendeu que: “Na verdade, a ação se não se fundamenta apenas no vício da simulação mas também e principalmente, na ocorrência de uma fraude à lei e na violação do dispositivo de ordem pública do art. 765 do CC”²⁵⁵.

E mais adiante apresenta os fundamentos pelos quais entendeu caracterizada a fraude à lei:

²⁵⁵ TJSP, Apelação Cível nº 251.975, Rel. Des. Macedo Bittencourt, julgado em 19/08/1976. Apud: FRANÇA, 1986, p. 274.

A ação é procedente, pois ficou perfeitamente demonstrado que o suposto compromisso de compra e venda foi celebrado apenas para garantia de um empréstimo. Desrespeitou-se, assim, o art. 765 do CC, que proíbe o pacto comissório.

Existem nos autos recibos de juros, de autenticidade não contestada, referentes ao negócio em questão (fls.). É flagrante a desproporção entre o valor real do imóvel e o preço contratado (fls.). As alegações da inicial foram confessadas por quatro réus (fls.), cujo advogado recebeu poderes expressos para confessar (fls.). (TJSP, Apelação Cível nº 251.975, Rel. Des. Macedo Bittencourt). (Apud: FRANÇA, 1986, p. 274).

Com efeito, nos negócios em que se verifica vício na causa do negócio jurídico, a diferenciação entre simulação, fraude à lei e negócio indireto ou negócio fiduciário não é fácil e, em muitos casos, o julgador faz referência a mais de um instituto.

Como exemplo, tem-se acórdão relatado pelo Desembargador Geraldo Roberto do Tribunal de Justiça paulista.

Eis um breve relato do intrincado acórdão: um casal devia a um banco por um empréstimo tomado e era compromissário comprador de um imóvel (no valor de Cr\$ 132.000,00). Vencida a dívida, o casal vai ao Cartório junto com banco e com os promitentes vendedores, lavrando-se escritura em que se registrou: 1) que os vendedores do imóvel já tinham recebido do casal Cr\$ 104.000,00 dos Cr\$ 132.000,00 combinados no compromisso; 2) que o casal tinha aplicado uma quantia de Cr\$ 18.000,00 em melhorias no imóvel; 3) que o banco pagava diretamente aos vendedores o saldo em atraso do compromisso (Cr\$ 28.000,00); 4) que o banco dava quitação ao casal de uma dívida vencida, no valor, naquela data, de Cr\$ 81.813,34, em razão de, no mesmo ato, o casal dar em pagamento, à instituição financeira, os direitos do compromisso; 5) em consequência, o banco dava ao casal a quantia de Cr\$ 40.186,66, para completar a quantia que o casal já teria gasto com o imóvel, ou seja: $(104.000,00 + 18.000,00) = (81.813,34 + 41.186,66)$; 6) O casal indicava o banco aos vendedores, para receber a escritura definitiva do imóvel (que ficava para o banco pelo valor de Cr\$ 150.000,00).

No mesmo dia em que se lavrou a escritura de venda do imóvel acima, o casal e o banco também assinaram instrumento particular de pacto de retrocessão, em que estipularam: 1) o casal teria até 31/12/1969 para reaver o imóvel, mediante o pagamento de Cr\$ 150.000,00 ao banco; 2) até lá, o casal continuaria a ocupar o imóvel, a título de comodato, sujeitando-se, ao fim do prazo a restituir a posse ao banco.

Findo o ano de 1969, o casal não pagou ao banco ou mesmo entregou o imóvel. Assim sendo, cada uma das partes adotou caminhos diferentes: o casal ajuizou ação pretendendo a

anulação da escritura. O banco ajuizou ação, seis dias depois da primeira causa, pleiteando a imissão na posse do imóvel, de acordo com o pacto de retrocessão.

Em análise desse caso, o Desembargador Geraldo Roberto considerou a existência de fraude à lei, mas fez referência ao dispositivo 104 do Código Civil revogado acerca da simulação: “Não resta a menor dúvida de que foi realizado negócio complexo em fraude à proibição de ordem pública contida no art. 765 do CC, sem que socorra ao banco apelante sequer a impossibilidade contemplada no art. 104, *ibidem*”²⁵⁶.

O relator explicou a sua posição, a partir de uma análise do complexo contexto probatório do caso. Segundo o desembargador, a dívida original do casal para com banco estava garantida apenas com o aval de uma pessoa, que também não saldou o débito. Além disso, eventual penhora sobre o imóvel compromissado estava ameaçada pelo atraso nas prestações do compromisso.

Logo, a solução para o banco foi emprestar mais dinheiro ao casal para que fossem salvos os periclitantes direitos de compromissários. A operação pode se apresentar aparentemente contraditória porque já estando o casal inadimplente, o natural seria a não concessão de mais empréstimo. Mas o banco alterou para melhor o perfil da dívida. De um débito com baixa realização de garantias, o banco passou a ser titular da garantia máxima de ficar com imóvel, se não fosse pago todo o débito no novo vencimento (correspondendo ao prazo da retrocessão). Pelo relator, estava-se configurada a fraude à lei, por infração ao artigo 765 do Código Civil de 1916.

Como esclareceu o relator, “o pacto comissório não era estipulado em franca avença pignoratícia, anticrética ou hipotecária, pois a proibição do art. 765 estaria sendo desrespeitada de modo muito aberto e acintoso. O mesmo objetivo era conseguido velada e indiretamente, mediante a venda do imóvel compromissado diretamente ao banco credor e, concomitantemente, ressaltada essa venda pelo pacto de retrocessão, em outro instrumento”. Mas na continuidade do seu voto, após ter feito referência sobre simulação e fraude à lei, concluiu: “Em suma, realizam os contratantes um negócio fiduciário que, se em princípio pode ser válido, neste caso não foi, porque ocultava, da realidade um desejado pacto comissório”²⁵⁷.

²⁵⁶ Trecho do voto do Relator Desembargador Geraldo Roberto na Apelação Cível nº 232.025. Apud: FRANÇA, 1986, p. 278-279.

²⁵⁷ Trecho do voto do Relator Desembargador Geraldo Roberto na Apelação Cível nº 232.025. Apud: FRANÇA, 1986, p. 279.

2.5.5 Simulação e abuso do direito

2.5.5.1 Abuso do direito – notas introdutórias

Naturalmente o direito é concebido para ser exercitado diante de algum tipo de ilegítima afronta aos interesses de alguém. Assim sendo, a primeira idéia que aparece – predominantemente – é que o direito relaciona-se com um direito a ser exercitado. Tem-se, assim, uma idéia de liberdade, de se poder agir, a partir da preexistência de um direito. Noutras palavras: vale-se alguém de um direito para assegurar uma forma de agir contra algum tipo de interesse seu que esteja conflitando com a posição adotada por outrem.

Ocorre, no entanto, que, da mesma maneira que alguém pode se socorrer do direito para evitar um dano (ou sua ameaça), também é possível que alguém, pretensamente alegando o manejo de um direito, venha a exceder os limites com seu comportamento.

Assim, o direito, além de ser utilizado para corrigir danos ou ameaças, também pode ser abusivamente invocado por alguém e, com isso, deve-se precaver o ordenamento jurídico contra eventuais abusos no exercício da autonomia privada.

Desse modo, o que se percebe é que, ao se exercitar a autonomia privada, as pessoas não possuem direitos absolutos. Os direitos subjetivos têm, portanto, limites.

Neste sentido, assevera Assad Amadeo Yassim que a vida, considerando-se o progresso, as inovações tecnológicas e o constante crescimento das atividades humanas, não pode admitir que não possa existir um limite ao exercício dos direitos subjetivos²⁵⁸, pois não admitir a relatividade dos direitos, seria o mesmo que conceber a possibilidade do direito motivar a existência de desequilíbrios sociais²⁵⁹.

A questão que se coloca, então, é que, conforme o caso concreto, o direito não pode servir de instrumento para fins puramente individuais a ponto de gerar absurdos ou distorções no sistema jurídico.

De fato, para a convivência em sociedade, certas características nas condutas sociais podem ser exigidas dos indivíduos, quando considerados isoladamente. Afinal de contas,

²⁵⁸ Daí porque destaca o autor: “A vida de nossos dias, com o progresso sempre crescente em todos os ramos de atividades humanas, não pode prescindir da limitação do exercício do direito subjetivo. O absolutismo do direito choca-se com a realidade dos fatos, e, por isso, sua aceitação seria força propulsora do desequilíbrio social.” (YASSIM, 1980, p. 16).

²⁵⁹ Conforme expõe o autor: “Não há mais como se admitir direito absoluto na época atual, de vez que todo o direito é relativo e o abuso ocorre, rompendo-se o equilíbrio dos interesses sociais que se disputam.” (YASSIM, 1980, p. 19).

Se o exercício do direito é desviado da sua finalidade, de sua utilidade, contamina-se de malícia, afasta-se dos princípios da boa-fé, mesmo estribado em dispositivo legal que o assegure, consuma-se o abuso de direito, porque a ordem jurídica não tolera o exercício malicioso do direito. (YASSIM, 1980, p. 16).

Cláudio Antônio Soares Levada destaca que, após o triunfo da Revolução Francesa, ideais de liberdade, honra, propriedade e a vida foram considerados como direitos fundamentais do homem, inalienáveis e imprescritíveis, “passando tais direitos individuais a constituir permanente fonte de restrições ao poder de organização do Estado”²⁶⁰.

De tal arte, após a Revolução Francesa, existe uma alteração na forma de legitimação do poder²⁶¹. Com a ascensão da burguesia, esta passa a exercer o poder político e, inspirada nos ideais da Revolução, implementa-se uma concepção individualista nas legislações em que o maior exemplo é o Código Civil de Napoleão²⁶².

Neste cenário, em que o Direito representa um instrumento de proteção contra abusos do Estado, impondo-lhe uma posição de não-intervenção nos direitos de liberdade e propriedade (dentre outros), a noção de abuso do direito era inaceitável, face à concepção puramente individualista do Direito.

Neste sentido, as concepções que envolvem o direito de liberdade e propriedade passam a ser entendidas dentro de uma concepção absoluta: prevaleciam sempre, independentemente da situação²⁶³. A razão é bastante simples, como expõe o autor:

Lembre-se que, historicamente, o Direito passava a ser a mais poderosa arma contra o absolutismo do Estado, representado até então na figura do Monarca “divinamente inspirado”, e sua tarefa consistia principalmente em salvaguardar a autonomia da vontade e a liberdade das convenções, excluindo o Estado, tanto quanto possível, de intervenções nas relações dos contratantes. (LEVADA, 1991, p. 44).

Fernando Horta Tavares faz uma análise dos contratos e aponta que, no período do liberalismo, as vontades individuais eram plenamente autônomas. Como consequência, tem-se

²⁶⁰ LEVADA, 1991, p. 44.

²⁶¹ Que não provém mais do Monarca ou das determinações da Igreja.

²⁶² Cláudio Antônio Soares Levada, comentando sobre a essência do Código Civil de Napoleão destaca que ele “construiu um sistema de direitos absolutos, pelo qual o exercício de um direito, ainda que dele decorressem consequências funestas para a sociedade, era protegido em toda e qualquer hipótese e jamais poderia configurar abuso” (LEVADA, 1991, p. 44).

²⁶³ Nas palavras de Cláudio Antônio Soares Levada: “Desconheciam-se então limitações, impostas pela finalidade da norma jurídica, enquanto regra destinada a produzir a paz e bem-estar sociais.” (LEVADA, 1991, p. 44).

uma absoluta separação entre direito público e privado e uma noção predominante da autonomia da vontade privada na esfera econômica²⁶⁴.

Mas o tempo vem a demonstrar os inconvenientes desta percepção puramente individualista do Direito²⁶⁵.

Assim sendo, no final do século XIX, começa surgir uma reação à noção de absolutismo dos direitos individuais. Busca-se demonstrar que “não só o poder do Estado é relativo, como também os direitos conferidos ao homem encontram limite nas regras de convívio social, nas noções de bem estar e justiça sociais”²⁶⁶.

Neste mesmo sentido é a exposição de José Roberto Castro Neves, destacando esse autor que “O primado da autonomia da vontade e da obrigatoriedade dos acordos acabou”²⁶⁷.

Como esclarece Fernando Horta Tavares:

Com o passar do tempo, contudo, foram surgindo interesses coletivos ao lado dos interesses individuais, antes marca do liberalismo. A consciência coletiva encorpou-se com o desenvolvimento da economia e de outros fatores impulsionadores do processo evolutivo da sociedade: agigantamento da indústria, crescimento do comércio, a publicidade e novos processos de venda formaram um conjunto de forças diante do qual o contratante, para defender eficazmente, contava apenas com um sistema legal já superado pela realidade social e econômica. Em nome dessa nova realidade, isto é, o contrato deixou sua esfera jurídica restrita ao domínio da vontade das partes, para passar a integrar uma outra área, de manifesto predomínio do interesse da coletividade, o direito positivo moderno passou a admitir a possibilidade de modificação dos contratos, mesmo aceitando o princípio da força obrigatória. (TAVARES, 2000, p. 77-78).

É certo que a autonomia da vontade não deixa de existir e de ter uma importância. Apenas a sua consideração como elemento absoluto é que se revela inaceitável, por ser insuficiente²⁶⁸.

Outro elemento importante nesta mudança da concepção absolutista para relativista do direito corresponde à inclusão, na análise das normas jurídicas, dos fundamentos éticos e

²⁶⁴ TAVARES, 1998, p. 77.

²⁶⁵ Neste sentido, percebe-se a exposição de Cláudio Antônio Soares Levada: “O que em princípio representou avanço, passou com o tempo a mostrar-se de grande inconveniência em face dos novos problemas sociais surgidos com a emergência de uma era industrial em que a complexidade das relações entre capital e trabalho impunha soluções que enxergassem além daquela doutrina predominante, de caráter nitidamente individualista. As noções de Direito e abuso eram, então, antinômicas, vigendo com toda amplitude – ainda maior do que a conheceram os romanos – a máxima “nullus videtur dolo facere qui jure suo utitur”. (LEVADA, 1991, p. 44).

²⁶⁶ De se destacar que Cláudio Antônio Soares Levada cita alguns fundamentos desta mudança: a doutrina da Igreja Católica, a doutrina do *Welfare State*, após a queda da Bolsa de Nova York (em 1929) e a explosão demográfica do Terceiro Mundo, como elementos que alteraram a concepção de propriedade como direito absoluto para admitir que a propriedade deve ter um fim eminentemente social. (LEVADA, 1991, p. 45)

²⁶⁷ NEVES, 2000, p. 166.

²⁶⁸ NEVES, 2000, p. 166.

morais que inspiravam a interpretação dos princípios gerais do direito²⁶⁹. Assim sendo, o ordenamento jurídico deixa de ser visto apenas como um sistema de normas postas e passa a ser percebido como um sistema dotado de valores éticos, possuindo uma função teleológica em face da sociedade a que se dirige²⁷⁰.

Desse modo, estando a sociedade aberta²⁷¹ para perceber a necessidade de rever a noção de absolutismo dos direitos individuais, aceitando discutir a questão do abuso de direito, certamente que o retorno ao direito romano permite perceber que nele o abuso já era conhecido e não era tolerado²⁷².

Eduardo Jordão faz uma diferenciação entre noção e teoria ao avaliar o abuso de direito e o direito romano. Para o autor, a noção refere-se à idéia de existência, percepção empírica de uma realidade. A teoria, por sua vez, representa um trabalho científico sistematizado de um saber. No período do direito romano, Eduardo Jordão concebe como o período em surge a noção do abuso de direito²⁷³.

A partir das decisões da jurisprudência francesa do século XIX, inicia-se um estudo mais consistente sobre o abuso de direito²⁷⁴.

Por sua vez, José Carlos Barbosa Moreira atribui a primazia à Alemanha, com o Código Civil de 1900, no § 226 (junto com outras disposições esparsas), a sancionar no direito positivo o abuso do direito²⁷⁵. O autor afirma que, posteriormente, em 1907, o Código Civil suíço também traria norma para disciplinar este instituto²⁷⁶.

²⁶⁹ LEVADA, 1991, p. 45.

²⁷⁰ LEVADA, 1991, p. 45.

²⁷¹ José Carlos Barbosa Moreira afirma que: “[...] na época do individualismo burguês triunfante, bem estreito era o terreno propício ao florescimento da doutrina assente sobre a hipótese, então pouco prestigiada, da relatividade dos direitos subjetivos”. (MOREIRA, 2003, p. 125).

²⁷² LEVADA (1991, p. 45) anota que no direito romano o abuso era tratado de forma excepcional, como uma exceção ao absolutismo dos direitos. Ainda, segundo o autor, existia a previsão do princípio de proibição dos atos praticados com *animus aemulandi*.

²⁷³ JORDÃO, 2006, p. 56-57.

²⁷⁴ Eduardo Jordão cita dois julgados. Um primeiro, julgado em 02/05/1855, onde um determinado proprietário construiu em seu terreno uma falsa chaminé, sem nenhuma utilidade para si, com o único intuito de prejudicar o seu vizinho, impedindo a passagem da luz e do vento à propriedade alheia. Sua tese não foi acolhida. O órgão julgador ordenou a demolição da chaminé, além da reparação dos danos causados ao vizinho. A segunda decisão, refere-se ao caso Clément-Bayard x Coquerel onde aquele moveu ação contra este (julgado em 03/08/1915). Clément questionou a postura do vizinho que em sua propriedade instalou hastes de madeira de dezesseis metros de altura, unicamente para impedir que pudesse fazer uso de seu dirigível, além de forçar a venda do terreno de Coquerel por um preço elevado. O réu foi condenado a retirar as hastes de madeira, bem como a indenizar o prejudicado pelos danos causados a seus dirigíveis (JORDÃO, 2006, p. 57). O autor ainda destaca que, além das decisões acima, a doutrina francesa mais recente dá destaque a uma lei trabalhista de 27 de dezembro de 1890, que regulamentava a rescisão unilateral do contrato de trabalho, como impulsionadora da elaboração da doutrina do abuso de direito (JORDÃO, 2006, p. 61).

²⁷⁵ MOREIRA, 2003, p. 125.

²⁷⁶ MOREIRA, 2003, p. 125-126. Mas o autor não informa que a legislação alemã e a suíça foram idênticas. Segundo ele: “A lei suíça dá a nítida impressão de ligar o abuso do direito à circunstância de agir o respectivo titular, genericamente, em desacordo com as ‘regras da boa-fé’”. Já o texto alemão é extremamente restritivo: para

O perfil da sociedade sofreu, portanto, uma alteração no seu paradigma: abandonou-se a concepção de uma liberdade irrestrita do indivíduo, para a construção de uma sociedade mais justa²⁷⁷, calcada na necessidade de avaliação de novos princípios²⁷⁸, na busca de se atingir o solidarismo²⁷⁹.

No Brasil, segundo Fernando Horta Tavares, o princípio da autonomia da vontade sofreu modificações a partir da década de 40, da industrialização, que nesse período se verifica²⁸⁰. Mas grande marco na evolução legislativa, admitindo maior intervenção estatal, dá-se com o advento da Constituição de 1988 (art. 5º, inciso XXXII, ao estabelecer que o Estado, através de lei, promoverá a defesa do consumidor) e, como consequência, a edição da Lei nº 8.078, de 11/9/90 – o Código de Defesa do Consumidor.

Como assevera o professor Fernando Horta, a intervenção do legislador no domínio contratual deixa bem clara a relativização da autonomia da vontade e, dentre os objetivos, o Código de Defesa do Consumidor visa coibir abusos (que eram comuns nos contratos de adesão). Assim sendo, o contrato “deixa de pertencer à esfera de atuação dos indivíduos para se inserir no âmbito da ordem econômica e social”²⁸¹.

Conforme as palavras de Castro Neves: “A análise mais detida da boa-fé objetiva, os fundamentos que a justificam, pode servir como uma forma de avaliação da eficácia dos atos jurídicos, capaz de temperar os princípios tradicionais que os regulam”²⁸²²⁸³.

2.5.5.2 Teorias do abuso de direito – Teorias subjetivas²⁸⁴ e objetivas

que se configure o abuso, exige que o intuito de causar dano seja o *único* fim visado pelo agente; se além desse intuito tiver havido outro, tanto bastará para excluir a incidência da norma, cuja aplicação prática fica, assim, bastante limitada.” (MOREIRA, 2003, p. 126).

²⁷⁷ NEVES, 2000, p. 166.

²⁷⁸ NEVES, 2000, p. 166.

²⁷⁹ NEVES, 2000, p. 166.

²⁸⁰ TAVARES, 1998, p. 78-79.

²⁸¹ TAVARES, 1998, p. 78.

²⁸² NEVES, 2000, p. 166.

²⁸³ No mesmo caminho é a posição de Sérgio Cavalieri Filho: “O fundamento principal do abuso do direito é impedir que o direito sirva como forma de opressão, evitar que o titular do direito utilize seu poder com finalidade distinta daquela a que se destina. O ato é formalmente legal, mas o titular do direito se desvia da finalidade da norma, transformando-o em ato substancialmente ilícito. E a realidade demonstra ser isso perfeitamente possível: a conduta está em harmonia com a letra da lei, mas em rota de colisão com os seus valores éticos e econômicos – enfim, em confronto com o conteúdo axiológico da norma legal.” (CAVALIERI FILHO, 2004, p. 159-160).

²⁸⁴ Cláudio A. Soares Levada aponta como autores nacionais que defendem a teoria subjetiva: a) Washington de Barros e Monteiro e Carvalho Santos, exigindo a caracterização da emulação como condição de verificação do ato como abusivo; b) Everardo da Cunha Lima, admitindo o abuso quando derivado de culpa ou dolo. (LEVADA, 1991, p. 47)

O ponto em comum das teorias é a necessidade de demonstração de prejuízo por parte do atingido pelo ato cogitado como abusivo. Nestas correntes, como assinala Cláudio Antônio Soares Levada, não se cogita se o direito foi ou não desviado de finalidade. Analisa-se a intenção do agente ou, ao menos, se ele agiu de forma acentuadamente negligente ou imprudente (para caracterizar a gravidade de sua culpa como requisito configurador do abuso do direito)²⁸⁵.

Com base no direito romano, na teoria da *emulatio*, o autor destaca que as legislações passaram a aceitar o abuso de direito quando ficasse clara, na atitude do agente, a intenção de trazer prejuízos a alguém²⁸⁶.

Assim, a primeira das teorias subjetivas parte do princípio de reconhecer o direito dos indivíduos de gozar de plena liberdade que somente teria limites quando as condutas fossem direcionadas a prejudicar alguém. Não se indaga se existe culpa ou desvio de finalidade do direito; deve-se apenas verificar a intenção do agente²⁸⁷²⁸⁸.

Ocorre que essa teoria é peculiar, pois o dolo eventual não caracterizaria abuso, na medida em que, exigida a intenção do agente, a configuração do abuso somente seria caracterizada quando a congruência rígida entre vontade e o resultado desejado fossem inegavelmente perceptíveis²⁸⁹. Assim sendo, por intenção deve-se entender o comportamento doloso, mas com dolo nitidamente específico²⁹⁰.

Outra teoria subjetiva admitia a existência do abuso a partir de comportamento culposos. No entanto, a configuração do abuso exigiria uma análise da gravidade da culpa, vale dizer, deve-se “aferir o grau de culpabilidade do agente”, o grau de desvalor da conduta, para aceitar ou não a configuração do abuso²⁹¹.

José Roberto Castro Neves destaca que, no abuso de direito, existe um ato que, “embora amparado pela lei, foi adotado deliberadamente com o interesse de lesar a alguém”. Deve-se, então, examinar o interesse psicológico do agente²⁹².

²⁸⁵ LEVADA, 1991, p. 45.

²⁸⁶ LEVADA, 1991, p. 45.

²⁸⁷ LEVADA, 1991, p. 45.

²⁸⁸ Segundo Sérgio Cavalieri Filho, a teoria subjetiva é a mais tradicional e concebe o abuso do direito “quando o ato, embora amparado pela lei, for praticado deliberadamente com o interesse de prejudicar alguém”. (CAVALIERI FILHO, 2004, p. 160).

²⁸⁹ Conforme LEVADA (1991, p. 45). O autor, exemplificando esta posição, destaca as legislações alemã de 1900 e a austríaca de 1916.

²⁹⁰ LEVADA, 1991, p. 38.

²⁹¹ É importante destacar que o autor aponta existir várias teorias sobre o abuso que se baseavam ou não na relevância e grau da culpa para caracterizar o abuso de direito. Neste sentido, confira-se LEVADA, 1991, p. 45.

²⁹² NEVES, 2000, p. 175.

As teorias objetivas²⁹³ têm como ponto em comum a desnecessidade de se investigar o elemento subjetivo do comportamento do agente que se cogita causador do abuso. Sobre a justificativa para a ausência desta análise, anota Cláudio Antônio Soares Levada que: “não é dado ao juiz penetrar no recôndito da alma humana. Não importam o dolo ou a culpa, mas o fato material, somente; causado o dano mediante a prática de um ato abusivo, está o agente obrigado a reparar o dano, é responsável pelo prejuízo ocorrido”²⁹⁴.

Uma corrente objetivista trabalha com a noção de exercício eventual, anormal de um direito²⁹⁵, tendo uma preponderância nesta análise o critério econômico. O grande expoente desta teoria, conforme Soares Levada seria Saleilles, que defenderia existir abuso de direito quando um ato deixasse de atender sua finalidade, deixasse de atender a função para a qual o direito foi criado e justificadamente existira. Para este autor, o ato abusivo seria anormal porque “contraria a finalidade econômica e social do direito – ato sem conteúdo jurídico, economicamente prejudicial e reprovado pela consciência pública”²⁹⁶.

Outra corrente objetiva é chamada de finalista. Segundo Cláudio Antônio Soares Levada, seu principal expoente seria Josserand. Para este autor francês, “existe abuso de direito quando o ato é exercido de acordo com o direito da pessoa e contrariamente às regras sociais; desse modo, os pretensos direitos subjetivos não passam de direitos funções, que têm finalidade a cumprir e dela não se podem desviar, sob pena de cometimento de um abuso de direito”²⁹⁷.

Nesta corrente, percebe-se uma análise da finalidade social do direito ditada por um conteúdo ético e moral. Desse jeito, o abuso de direito é a “ilicitude, a relação de contrariedade entre a conduta do homem e o fim pretendido pela ordem jurídica. É a

²⁹³ Em relação à posição da doutrina brasileira, veja-se LEVADA (1991, p. 46-47), em que o autor faz um verdadeiro resumo, em sua opinião, da posição dos juristas brasileiros. Pelo relato do autor, seriam partidários da teoria objetiva: a) Clóvis Beviláqua, entendendo haver o abuso na hipótese de exercício anormal de um direito; b) Pedro Baptista Martins, fundamentando o abuso no critério econômico sempre que o ato cogitado como abusivo contrariar os fins econômicos e sociais do direito; c) Adroaldo Leão e Sílvio Rodrigues, concebendo o abuso como uma relação de contrariedade entre a conduta do homem e o fim pretendido pela ordem jurídica; d) Carlos Alberto Bittar que, além da contrariedade do direito, defende a teoria objetiva com base no excesso no exercício do direito, extrapolando os limites impostos pelo fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes; e) partidários da corrente objetiva finalista, também são apontados Eduardo Espínola e José Olímpio de Castro Filho. Também o autor aponta Alvinio Lima, que destacaria a necessidade do direito atender a princípios superiores da moral, vencendo limites imprecisos e incompletos da norma jurídica positivada. O próprio LEVADA filia-se à corrente objetiva, entendendo que na análise do abuso deve se verificar o critério teleológico onde o abuso configurar-se-ia na ocorrência de dano, objetivamente injusto, decorrente de ato praticado em contrariedade às finalidades sociais da norma jurídica (LEVADA, 1991, p. 47). Contudo o autor tem ressalva quanto ao abuso do direito estar positivado no artigo 160, I, do Código Civil de 1916 (LEVADA, 1991, p. 49).

²⁹⁴ LEVADA, 1991, p. 46.

²⁹⁵ LEVADA, 1990, p. 39.

²⁹⁶ LEVADA, 1991, p. 46.

²⁹⁷ LEVADA, 1991, p. 46.

condenação do que contrarie os fins sociais da lei e as exigências do bem comum, ainda que sob o manto da legalidade estrita, em combate à amoralidade e ao positivismo que a justifique em nome de um suposto império da lei”²⁹⁸.

Nas palavras de José Roberto Castro Neves, existe um uso antifuncional do direito. E, por isso, para a caracterização do abuso, pela corrente objetiva, deve-se examinar a existência de um conflito entre a finalidade própria do direito e a sua atuação no caso concreto²⁹⁹.

É oportuno destacar que Cláudio Antônio Soares Levada, há mais de 10 anos antes da entrada em vigor, quando o Código Civil atual ainda representava projeto de lei em tramitação no Congresso Nacional, já se posicionava no sentido de reconhecer na lei atual a caracterização do abuso de direito no artigo 185 (atual artigo 187), considerando estar o mesmo fundamentado no critério finalista de “considerar teleologicamente o direito, ou seja, de relativizá-lo em face das exigências sociais e da moral, considerando como ilícito o ato que exceda os limites impostos por esses fins – afirmando – como ilícito o ato abusivo, em suma”³⁰⁰.

Nas palavras do autor³⁰¹, a essência do abuso de direito, em sua posição filiada à corrente objetiva finalista é a de que:

Temos, em suma, que o critério da própria lei é o de prever, coercitivamente, que se atenda aos seus fins sociais. Desatendidos esses fins, e dependendo de cada caso concreto, poderá estar caracterizado o abuso de direito, e com ele o ilícito e a responsabilidade pelas consequências danosas do ato abusivo, posto que aquele que causa dano injusto a outrem pode ser compelido a repará-lo. Lembre-se que a reparação será possível não só quando o causador do dano tenha agido em desacordo com a lei e com a intenção manifesta de prejudicar terceiros, como também quando tenha desatendido aos fins sociais da lei, ainda que a atuação do agente se tenha adstrito aos limites aparentes de seu direito subjetivo. (LEVADA, 1991, p. 49).

Com relação à crítica de que a corrente finalista, pautada nos fins sociais e econômicos seria um perigo para o direito, pela vaguidade do conceito, Cláudio Antônio Soares Levada contra-argumenta, justificando que “também é o juiz quem define, caso a caso, o que seja negligência, imprudência e imperícia; posto que é justamente ao juiz que cabe interpretar o

²⁹⁸ LEVADA, 1991, p. 46.

²⁹⁹ NEVES, 2000, p. 175.

³⁰⁰ LEVADA, 1991, p. 48.

³⁰¹ E em suas conclusões o autor expõe: “A configuração do abuso de direito dependerá da análise judicial, em cada caso concreto, de haver o ato sido praticado em desconformidade com a finalidade social da lei e às exigências do bem comum, independentemente da intenção do agente em criar o prejuízo.” (LEVADA, 1991, p. 50).

alcance, a abrangência da norma em face da hipótese em julgamento; posto que em inúmeros casos a própria lei fixa, como parâmetro de decisão da causa, o prudente arbítrio do juiz”³⁰².

Sustenta o autor que a análise social é sempre uma questão de inarredável análise pelo Poder Judiciário³⁰³.

2.5.5.3 Ato ilegal x ato ilícito para a teoria objetiva finalista do abuso de direito

Percebe-se que a corrente objetiva finalista do abuso de direito defende uma diferenciação entre o ilegal e aquilo que, embora aparentemente contenha forma jurídica lícita, divorcia-se do ordenamento jurídico, enquanto sistema calcado em valores éticos e morais, além de jurídicos. Desse modo, o abuso de direito configura ato ilícito que se diferencia do ato ilegal. É que o ato ilegal equivale àquele que contraria a um dever geral previsto no ordenamento jurídico.

José Carlos Barbosa Moreira também considera razoável a diferenciação, dizendo que:

“[...] parece razoável, do ponto de vista teórico, o entendimento que distingue as duas figuras. Uma é a situação de quem, sem poder invocar a titularidade de direito algum, simplesmente viola direito *alheio*: seria esse o autêntico perfil do ato ilícito. Outra situação é a daquele que, sendo titular de um direito, *irregularmente o exerce*. A rigor, bem examinadas as coisas, tem-se de convir em que, no atual ordenamento, o ato ilícito passa a constituir um gênero, com duas espécies, a do art. 186 (violação de direito alheio) e a do art. 187 (abuso de direito próprio). (MOREIRA, 2003, p. 130).

Já o ato abusivo tem uma formatação jurídica que, em princípio, se encontra conforme o que se estabelece na ordem jurídica. Contudo, a sua finalidade é que se mostra contrária ao ordenamento jurídico, por se desviar da finalidade social que o ato deveria conter. Trata-se o abuso de uma conduta mais sutil, que deve ser examinada com base no caso concreto,

³⁰² LEVADA, 1991, p. 49.

³⁰³ Nas palavras do próprio autor: “[...] o fato é que a margem de liberdade para fixar o que seja o fim social da lei nada mais é do que função própria do Poder Judiciário, nunca sendo demais lembrar que é a própria Lei de Introdução ao Código Civil que impõe ao juiz a observância dessa finalidade quando da aplicação da norma jurídica. Posta a questão nestes termos, é possível concluir que é tarefa da jurisprudência, dinâmica por natureza e necessariamente atenta a seu tempo, definir a finalidade social da lei em cada caso concreto, em face da realidade social, cultural e econômica vivida em cada momento histórico. Nada se estará fazendo além de dar cabal atendimento à regra do art. 5º da LICC, dado ser coercitiva a regra que manda ao juiz atender às finalidades sociais da lei quando de sua aplicação.” (LEVADA, 1991, p. 49).

aplicando-se os princípios gerais do direito, principalmente a norma contida no art. 5º da LICC³⁰⁴.

Deve-se destacar que o abuso de direito como ato ilícito tem uma peculiaridade: é um ato ofensivo ao ordenamento jurídico e não ofensivo à lei (porque, em princípio, o comportamento do agente é tutelado pelo direito; deixa de sê-lo, justamente pelo excesso no seu exercício ou por uma contrariedade da ação/omissão de natureza teleológica)³⁰⁵.

Como assinala Sérgio Cavalieri Filho, o abuso de direito configura ato ilícito, mas não um ilícito convencional, tradicional. O abuso do direito é um ilícito que tem características próprias e conteúdo especial. No abuso do direito não se tem uma ofensa frontal de um direito de outrem, muito menos a violação a uma norma tuteladora de um interesse alheio, como normalmente ocorre com todo e qualquer ato ilícito comum. Tem-se o exercício anormal do direito próprio³⁰⁶.

E continua o Desembargador do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, buscando diferenciar o abuso do direito como ilícito atípico do ilícito considerado tradicional:

Enquanto no primeiro (ato ilícito) a conduta não encontra apoio em nenhum dispositivo legal e até é praticada contra dever jurídico preexistente, no segundo (abuso do direito) a conduta é respaldada em lei, mas, como já ressaltado, fere ostensivamente o seu espírito. O titular do direito “embora observando a estrutura formal do poder que a lei lhe confere, excede os limites que lhe cumpre observar, em função dos interesses que legitimam a concessão desse poder. Há uma ‘contradição entre o *modo* ou o *fim* com que o titular exerce o direito e o *interesse* a que o poder nele consubstanciado se encontra adstrito””. (Antunes Varela, *Obrigações*, 8ª ed. Almedina, pp. 553-554). (CAVALIERI FILHO, 2004, p. 161).

Logo, para se identificar o ato abusivo deve-se confrontá-lo com o ordenamento jurídico e não estritamente em face da lei³⁰⁷.

Neste sentido, Sérgio Cavalieri Filho afirma que, da leitura do artigo 187 do Código Civil de 2002³⁰⁸, o legislador elevou o abuso do direito a princípio geral, que se aplica a qualquer ramo do direito. Fundamenta sua posição expondo que a expressão “titular de um

³⁰⁴ LEVADA, 1991, p. 48.

³⁰⁵ Neste sentido, confira-se LEVADA, 1990, p. 41.

³⁰⁶ CAVALIERI FILHO, 2004, p. 160-161.

³⁰⁷ LEVADA, 1991, p. 48. Este autor, ainda, em outra passagem, acerca da ilicitude do ato abusivo, em suas conclusões assim se manifesta: “10.1 O exercício abusivo de um direito fere frontalmente o ordenamento jurídico, ainda que aparentemente conforme à lei; caracteriza-se, aí, como um ato ilícito. 10.2 Por ser ilícito, o ato abusivo gera a responsabilidade do agente ao ressarcimento dos danos que injustamente tenha causado a terceiros.” (LEVADA, 1991, p. 49-50).

³⁰⁸ Dispõe o referido artigo que: “Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

direito”, contida no artigo referido, “abrange todo e qualquer direito cujos limites foram excedidos”³⁰⁹.

E sobre a crítica de que o abuso do direito, como princípio geral, representaria verdadeiro perigo para a segurança das relações jurídicas, na medida em que todos os direitos individuais estariam subordinados ao arbítrio judicial, e que a certeza do direito seria posta em discussão se o juiz tiver a liberdade de decidir discricionariamente o mérito das modalidades de exercício do direito subjetivo por parte do titular, o autor se manifesta da seguinte maneira:

A crítica, todavia, não procede, porque o novo Código – não só neste, mas também em inúmeros outros pontos – aumentou consideravelmente os poderes do juiz. Todos os negócios jurídicos terão, agora, que ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração (art. 113); a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato (art. 421); os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato como na sua execução, os princípios de probidade e boa-fé (art. 422). Em todos esses casos – repita-se –, e em muitos outros, a lei estabeleceu como parâmetro de decisão da causa o prudente arbítrio do juiz; os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da ponderação de valores, cada vez mais utilizados pelo Judiciário até na solução de questões constitucionais, pelo quê não se pode ver exagero algum na norma do art. 187 do novo Código Civil. (CAVALIERI FILHO, 2004, p. 163).

2.5.5.4 Conceito de abuso de direito

Em apertada síntese, o abuso de direito representaria o “exercício irregular ou anormal do direito porque parte de quem, sem interesse legítimo, ou justa causa, agindo por temeridade, negligência, emulação, ou má-fé, molesta alguém com demanda infundada, ocasionando-lhe prejuízos”³¹⁰. Corresponde ao uso exorbitante do direito, com lesão do direito de outra pessoa.

O fundamento clássico do abuso de direito é impedir que o direito sirva como forma de opressão, buscando evitar que o titular de um direito o utilize com excesso ou finalidade diversa daquela a que ele normalmente deve prestigiar³¹¹.

Questão interessante é perquirir se o abuso de direito requer ou não a demonstração de haver um motivo legítimo para fundamentar o comportamento do agente. Assad Amadeo Yassim, posicionando-se favorável à necessidade de ser necessário existir um motivo

³⁰⁹ CAVALIERI FILHO, 2004, p. 161.

³¹⁰ YASSIM, 1980, p. 19.

³¹¹ NEVES, 2000, p. 175.

legítimo, destaca que o ato que dele é desprovido representa um ato anti-social, gerando para o agente as responsabilidades decorrentes do seu comportamento³¹².

Mas o que seria este motivo legítimo? Em linhas gerais, a melhor forma de resposta é avaliar a causa motivadora do ato/negócio jurídico. Ainda que ele se exteriorize sob determinada forma jurídica, o essencial é perquirir as motivações do(s) agente(s) para a sua prática.

Desse modo, o motivo ilegítimo estaria relacionado com o uso anormal, atípico do direito, de sua análise teleológica com o caso concreto e os fundamentos justificadores do direito invocado, revelando-se um ato jurídico lícito, mas com finalidade diversa.

Assad Amadeo Yassim ressalta que a ausência de utilidade econômica poderia ser um dos exemplos de motivo ilegítimo. Para o autor, todo o direito de caráter egoísta tem alguma finalidade econômica. Se fosse exercido inutilmente, estaria configurado o abuso, porque haveria um desvio de sua destinação econômica e social³¹³.

Todavia, não nos parece que esta seja uma fundamentação correta. É que, um ato de inutilidade econômica poderia, em tese, ser admitido. Mas em termos práticos, entendemos que dificilmente seria praticado.

Afinal de contas, o abuso é justamente caracterizado pelo excesso no exercício de um direito que, em princípio, é lícito e válido. Logo, pouco provável que alguém dele se valeria sem alguma finalidade econômica. O que pode acontecer é que, aparentemente, esteja o ato, da forma como foi exteriorizado, transmitindo a noção de inutilidade econômica. Todavia, numa análise mais apurada, revelar-se-á a causa, a motivação que fundamenta o ato e, com isso, o reflexo econômico com ele pretendido (aparentemente inexistente).

Com relação ao ato abusivo e sua caracterização, Assad Amadeo Yassim entende que o ato abusivo representa uma violação da licitude do ordenamento jurídico e, por isso, o abuso equivale a uma espécie de ato ilícito³¹⁴.

A questão, então, que se discute é se este abuso, como ilícito, prescinde ou não da intenção, para ser considerado como atributo da responsabilidade subjetiva ou objetiva.

Em relação à forma com que o abuso era tratado no Código Civil revogado, Assad Amadeo Yassim, comentando as pretensões de Clóvis Beviláqua, informa que o nosso

³¹² YASSIM, 1980, p. 18-19.

³¹³ YASSIM, 1980, p. 19.

³¹⁴ YASSIM, 1980, p. 19.

diploma civil posicionava-se em favor da teoria subjetiva³¹⁵, esclarecendo que o abuso do direito encontrava-se na dicção do inciso I, do artigo 160, do Código de 1916³¹⁶.

Hermes Marcelo Huck reconhece a existência de fundamento legal para a teoria do abuso de direito desde o Código Civil de 1916. Para o autor, os artigos 159 e 160, I, do Código revogado davam amparo a esse reconhecimento. Pelo artigo 159, o Código revogado assinalava que “aquele que, por ação ou omissão voluntária, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano”. O artigo 160, I, por sua vez, prescrevia: “não constituem atos ilícitos os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido”³¹⁷.

O autor, então, avaliando principalmente o artigo 160, I, do Código Civil de 1916, conclui que:

Interpretando-se a *contrario sensu*, esta última disposição [inciso I, do artigo 160, do Código de 1916 – nosso destaque], ter-se-ia que o uso abusivo de um direito, ou seja, seu exercício irregular, constituiria uma modalidade de ato ilícito, pois ilícito seriam os atos praticados fora dos limites do exercício regular de um direito. (HUCK, 1997, p. 141-142).

Esta posição de Hermes Marcelo Huck corresponde a um entendimento majoritário que se apresentava mesmo antes da edição do Código Civil de 2002.

Atualmente, a disciplina do abuso de direito é expressa, constando no artigo 187 do Código Civil de 2002: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

Daniel M. Boulos destaca que a origem do artigo 187 de nosso Código em vigor advém do artigo 334 do Código Civil português³¹⁸. E este, por sua vez, teve a sua inspiração no artigo 281 do Código Civil grego³¹⁹.

³¹⁵ Nas palavras do próprio autor: “Aliás, desnecessário se nos afigura buscar na doutrina a solução desse ponto da questão, pois, em face do nosso Código, não pode haver dúvida de que o abuso de direito pode resultar também de culpa, como qualquer ato ilícito.” (YASSIM, 1980, p. 19). Deve-se destacar que a situação não é tão pacífica. Para Cláudio Antônio Soares Levada, Clóvis Beviláqua situa-se na corrente doutrinária que trata o abuso de direito pela corrente objetiva (LEVADA, 1990, p. 40).

³¹⁶ YASSIM, 1980, p. 23.

³¹⁷ HUCK, 1997, p. 141.

³¹⁸ Com este mesmo entendimento José Carlos Barbosa Moreira: “A fonte inspiradora desse texto [artigo 187 do Código Civil de 2002] é, sem sombra de dúvida, o art. 334 do CC português, assim redigido: ‘É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou econômico desse direito.’ Como se vê, a única diferença sensível reduz-se à mudança da ordem das expressões.” (MOREIRA, 2003, p. 130).

³¹⁹ BOULOS, 2006, p. 132.

Para o autor, a regra do artigo 187 do Código Civil institui uma nova espécie de ilicitude³²⁰. É que, fundamentando-se no direito comparado, analisando a jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça de Portugal, entende que a essência do abuso do direito caracteriza-se por uma responsabilidade objetiva³²¹.

2.5.5.5 Características do abuso de direito

Aponta Assad Amadeo Yassim, como elementos caracterizadores do abuso, a necessidade de existir dois componentes: a) falta de moderação no exercício do direito; e b) intencionalidade ou imprudência, má-fé ou temeridade, como causas determinantes dessa falta de moderação³²².

Mas em que consiste o abuso? A resposta não é simples e requer – sempre – uma análise do caso concreto³²³.

Certamente que a conduta dolosa, quando provada, torna mais fácil a aceitação do abuso. Todavia, também comportamentos culposos a caracterizam.

Assim sendo, configurada situação de má-fé, de maldade, de desonestidade, configurado está o abuso de direito³²⁴. Também é necessária a existência de um prejuízo para terceiros.

³²⁰ BOULOS, 2006, p. 135-143.

³²¹ Eis alguns exemplos de jurisprudências do Supremo Tribunal de Justiça português: “I – É abusivo o exercício de um direito quando, embora tenha aparência de licitude, viola o sentido e a intenção normativa do direito. II – O Juízo sobre o exercício abusivo é um juízo objetivo.” (JSTJ00040534, Relator: Silva Graça, data do acórdão: 06/06/2000). Apud: BOULOS, 2006, p. 139, nota de rodapé nº 21. Outro exemplo: “II – Segundo o artigo 334 do CCIV, há abuso de direito sempre que o titular o exerce com manifesto excesso dos limites impostos pela boa-fé, pelos bons costumes ou pelo fim econômico ou social desse direito, não sendo necessária a consciência por parte do agente de se excederem, com o exercício do direito, esses limites, bastando que, objetivamente, se excedam. Traduz-se assim no exercício anormal do direito próprio, em termos reprovados pela lei; embora se respeite a estrutura formal do direito, viola-se a sua afetação substancial, funcional ou teleológica.” (JSTJ 00010286, Relator: Solano Viana, data do acórdão: 19/05/1998). Apud: BOULOS, 2006, p. 139, nota de rodapé nº 22, item nº 2. Mais um exemplo: “III – Para haver abuso de direito não é necessário que o agente tenha consciência da contrariedade do seu ato à boa-fé, aos bons costumes ou ao fim social ou econômico do direito exercido.” (JSTJ00035347, Relator: Pinto Monteiro, data do acórdão: 15/12/1998). Apud: BOULOS, 2006, p. 140, nota de rodapé nº 22, item nº 3.

³²² YASSIM, 1980, p. 20.

³²³ Cláudio Antônio Soares Levada assevera que: “Qual o critério, porém, na análise do ato como abusivo, que permitirá o juiz definir um ato como tal, já que precisará ele definir o ilícito praticado em face do ordenamento jurídico e não, estritamente, em face da lei? É nesse ponto que, a nosso ver, devam ser aplicados, coercitivamente, os princípios gerais do direito, e principalmente – na hipótese – aqueles definidos na Lei de Introdução ao Código Civil [...]”. (LEVADA, 1991, p. 48).

³²⁴ YASSIM (1980, p. 21). Na visão do autor, a má-fé é elemento configurador da intenção voluntária de prejudicar terceiros.

Outro aspecto relevante é que o abuso de direito requer que o agente invoque direito próprio em oposição à parte adversa. Por outro lado, vislumbra-se, no abuso, a necessidade existir colisão de direitos.

Certo é que o abuso representa um comportamento em desconformidade com o direito ou com o exercício excedente de um direito. Certamente que a divisão, a linha demarcatória, é difícil, como destaca Assad Amadeo Yassim³²⁵. O autor aponta que o abuso de direito³²⁶, tem sede moral e assim explica, no seu entendimento, que:

A convivência social precisa de ordem e o exercício abusivo do direito não pode encontrar a parte aberta do sistema do sistema jurídico, sob pena de inversão dos princípios em que repousa.
É preciso pôr freio à malícia, aos mal-intencionados, aos emulativos, aos inescrupulosos.
É preciso parar o sujeito do direito que não se contenta em exercitá-lo na conformidade dos interesses sociais.
É por isso que a lei, os tribunais e os doutrinadores devem, refletindo um sentimento comum, reprová-los os atos praticados contra os bons costumes, os praticados de má-fé, os praticados, enfim, contra a finalidade social do Direito. (YASSIM, 1980, p. 24-25).

Deve-se destacar que a necessidade de constatação da existência de culpa ou dolo, como condição da configuração do abuso de direito, não é pacífico na doutrina.

Sérgio Cavalieri Filho, por exemplo, entende que o artigo 187 do Código Civil de 2002 aplica-se a partir da responsabilidade objetiva³²⁷. Neste mesmo sentido posiciona-se José Carlos Barbosa Moreira³²⁸.

José Carlos Barbosa Moreira destaca que o fundamental, para a caracterização do abuso do direito, é que se verifique a ultrapassagem de um desses limites impostos pela lei: a) fim econômico ou social do direito exercido; b) boa-fé; e c) bons costumes.

Segundo o autor, o titular do direito precisa exceder ao menos uma das categorias acima listadas; não precisa haver cumulatividade; o mero excesso de uma categoria já configura o abuso, já que a enumeração, no entendimento do autor, é alternativa³²⁹.

Daniel M. Boulos é enfático afirmando que o artigo referido representa a consagração da *teoria objetiva da ilicitude*³³⁰; afirma que o artigo 187 trata de realidade normativa substancialmente diferente daquela descrita no artigo 186³³¹. E assim se manifesta:

³²⁵ YASSIM, 1980, p. 24.

³²⁶ Confira-se YASSIM (1980, p. 19): “Sendo a noção do justo, sobretudo, moral, é no elemento moral que repousam as raízes da teoria do abuso de direito.”

³²⁷ CAVALIERI FILHO, 2004, p. 160.

³²⁸ MOREIRA, 2003, p. 131.

³²⁹ MOREIRA, 2003, p. 131.

³³⁰ BOULOS, 2006, p. 137.

Trata-se da consagração legislativa da *teoria objetiva da ilicitude* que, como visto, defende que o juízo de valor que redunde na antijuridicidade do ato não leve em conta o espírito e sequer a consciência do sujeito que o praticou. A fim, portanto, de caracterizar o abuso do direito ou, mais amplamente, o exercício abusivo de posições jurídicas subjetivas, não é necessária a comprovação da intenção e sequer da consciência do agente de que está ultrapassando os limites impostos pela lei. Não há que se falar, nesta sede, quer de dolo, quer de culpa *sirito sendo* em qualquer das suas modalidades (isto é, negligência, imprudência e imperícia).

Basta caracterizar a hipótese normativa do artigo 187 (e, portanto, o abuso qualificado pela lei de ilícito), que o titular de um direito, ao exercê-lo, exceda manifestamente os limites impostos pela boa-fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou econômico do referido direito. A análise do exercício do direito, portanto, será levada a efeito de forma objetiva. Se, objetivamente, tais limites forem ultrapassados, ainda que o titular sequer tenha consciência disso, o abuso estará caracterizado. (BOULOS, 2006, p. 138-139).

Daniel M. Boulos justifica a sua posição, ao destacar que, pela análise do artigo 186 do mesmo diploma de 2002³³², a redação do dispositivo acena para ilícito diferente daquele contido no artigo 187.

Esclarece o autor que, muito embora o artigo 187 também contenha a expressão “também comete ato ilícito”, não significa que os artigos 186 e 187 tratem da mesma ilicitude. Alega que se os ilícitos fossem idênticos, não teria sentido que o legislador tivesse dispensado a necessidade de caracterizar o ato ilícito em dois artigos distintos. Poderia, segundo Daniel M. Boulos, ter tratado o ato ilícito em um mesmo artigo. E continua:

Se o legislador tivesse em mira a subjetividade daquele que, no exercício de um direito, excede os limites impostos pelo seu fim econômico e social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, teria incluído, na norma do artigo 187, os elementos subjetivos presentes na norma do artigo 186. Ou seja, teria mencionado que “também comete ato ilícito o titular de um direito que, por ação voluntária, negligência ou imprudência no exercício de um direito, exceder manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico e social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

Assim não fez o legislador, o que não torna lícito que o intérprete o faça como preleciona o adágio *hoje Lex nos distinguir nec nos distinguir debemus*.

Não existe na norma do artigo 187, qualquer menção de como se deu o exercício abusivo de direito, se com negligência ou não, se com imprudência ou não, ou se o titular obrou com imperícia. Existe, isto sim, a menção ao modo pelo qual o exercício se deu: excedendo, objetivamente, independentemente de qualquer intenção ou descuido, os limites impostos pela lei, quais sejam, o fim econômico e social do respectivo direito, a boa-fé ou os bons costumes. (BOULOS, 2006, p. 141).

Acerca dos requisitos para configuração do abuso do direito, indicados pelo artigo 187 do Código Civil, José Carlos Barbosa Moreira destaca que a boa-fé referida no artigo corresponde à boa-fé objetiva. Segundo ele, “aquela que se manifesta por meio do

³³¹ BOULOS, 2006, p. 141.

³³² Eis o teor do artigo: “Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.”

comportamento do agente, o qual deve ser leal, correto, isento de contradições suscetíveis de induzir em erro outra pessoa”³³³.

De acordo com o mesmo autor, por bons costumes deve-se entender como o “conjunto de normas éticas geralmente observadas e tidas como relevantes para a preservação do equilíbrio nas relações mútuas entre os membros da comunidade”. Continua Barbosa Moreira esclarecendo que os bons costumes podem sofrer variações tanto no tempo, como no espaço, bem como de região para região, em face dos valores comuns a cada localidade³³⁴.

O fato é que tais normas não podem ser concebidas, entendemos, como forma de comportamento único e sim a partir de “*standards de comportamento*”, posto que numa sociedade tão diversificada cultural, social e economicamente, dificilmente seria possível retornar a padrões éticos rígidos, impostos a todos como única solução de convivência em sociedade.

2.5.5.6 Exemplos de abuso de direito na legislação brasileira³³⁵

Em relação à legislação brasileira sobre o abuso de direito, Cláudio Antônio Soares Levada³³⁶ efetua uma análise destacando existir previsão legal do abuso de direito nas seguintes normas:

a) na Lei de Introdução ao Código Civil, na previsão geral do artigo 5º daquela lei³³⁷;

³³³ O autor apresenta como exemplo de violação da boa-fé objetiva uma hipótese de contrato em que, por longo tempo, um contratante tolera condutas da parte contrária que reiteradamente infringe certa cláusula contratual. Durante todo esse tempo, o contratante prejudicado, apesar de poder romper o contrato, não o faz. Agindo assim, gera para a outra parte uma expectativa razoável de que aquela determinada causa de rompimento não será invocada. E se de repente ela for invocada, certamente que o comportamento estaria violando a boa-fé objetiva. (MOREIRA, 2003, p. 131). Neste mesmo sentido é comum, na Justiça do Trabalho, decisões que não consideram correta a demissão de empregado por justa causa se a conduta que se alega era reiteradamente praticada ou se não foi punida em tempo hábil, entendendo-se que o empregador relevou o comportamento se, tão logo à conduta, não adotou as medidas que seriam necessárias.

³³⁴ MOREIRA, 2003, p. 132.

³³⁵ Cláudio Antônio Soares Levada aponta Haroldo Valadão como autor que não reconhece o abuso de direito como positivado no Código Civil revogado de 1916 ou no artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil. Segundo o autor, ele não reconhece a interpretação do abuso como plausível no artigo 160, I, do Código Civil de 1916 ou mesmo no artigo 5º da LICC, propondo mudanças na legislação para coibir o abuso (ato anti-social, egoísta ou excessivo manejo do direito). (LEVADA, 1991, p. 47).

³³⁶ LEVADA, 1991, p. 46.

³³⁷ Comentando este dispositivo, assim se posiciona Cláudio Antônio Soares Levada: “Ora, dispõe o citado art. 5º, da LICC que o juiz, ao aplicar a lei, ‘atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum’. A explícita menção, como regra de aplicação da lei, pelo juiz, do atendimento dos fins sociais da norma, configura claramente o reconhecimento de que deve ser coibida a prática de atos que desatendam a esses mesmos fins sociais – por interpretação lógica do referido dispositivo – ou seja, deve ser coibido o abuso de

b) No Código Civil de 1916:

b.1) no artigo 100, ao prever a anormalidade do exercício de direito caracterizando coação;

b.2) nos artigos 584 e 585, ao vedar a poluição de água utilizada por terceiros;

b.3) nos artigos 1.530 e 1.531, em relação à proibição de exercício abusivo do direito de demanda.

c) No Código de Processo Civil, nos artigos 16 a 18, ao tratarem do comportamento das partes na relação processual, com lealdade e boa-fé³³⁸.

d) Na revogada Lei de Falências (Decreto-lei nº 7.661/1945), no artigo 20, onde se previa a responsabilização, por perdas e danos, de quem abusasse do direito de demandar o pedido de falência.

e) Na jurisprudência, fazendo menção ao ato administrativo, Cláudio A. S. Levada informa que a declaração de nulidade do ato administrativo, por desvio de finalidade, seria exemplo de abuso do direito³³⁹.

Mas a enumeração acima realizada é meramente exemplificativa, pois, conforme destaca Cláudio A. S. Levada, a configuração do abuso do direito pode existir em outras normas, ainda que de forma não explícita. Basta que se investiguem, nas relações sociais, “as exigências do bem comum da coletividade, obstaculizando atitudes meramente emulativas ou danos injustos, injustificáveis sob o prisma social ou econômico, independentemente da intenção de lesar do agente”³⁴⁰.

Desse modo, a função do julgador, nesses casos, é de suma importância. Os parâmetros de análise, para o caso concreto são assim expostos:

Temos, em suma, que o critério da própria lei é o de prever, coercitivamente, que se atenda aos seus fins sociais. Desatendidos esses fins, e dependendo de cada caso concreto, poderá estar caracterizado o abuso de direito, e com o ele o ilícito e a responsabilidade pelas consequências danosas do ato abusivo, posto que aquele que causa dano injusto a outrem pode ser compelido a repará-lo. Lembre-se que a reparação será possível não só quando o causador do dano tenha agido em desacordo com a lei e com a intenção manifesta de prejudicar terceiros, como também quando tenha desatendido aos fins sociais da lei, ainda que a atuação do agente tenha se adstrito aos limites aparentes de seu direito subjetivo. (LEVADA, 1991, p. 49).

direito, que, como visto, se caracteriza justamente pelo ato praticado em desatenção à finalidade da lei e do Direito enquanto sistema ético e moral.” (LEVADA, 1991, p. 49).

³³⁸ José Carlos Barbosa Moreira destaca que no Código de Processo de 1939, já se previa a figura do abuso do direito no artigo 3º: “Responderá por perdas e danos a parte que intentar demanda por espírito de emulação, mero capricho, ou erro grosseiro”. (MOREIRA, 2003, p. 127-128).

³³⁹ LEVADA, 1991, p. 48.

³⁴⁰ LEVADA, 1991, p. 46.

Mas inegavelmente, o dispositivo mais importante referia-se ao inciso I, do artigo 160, do Código Civil de 1916. A percepção do abuso de direito, no dispositivo, advém de uma análise *a contrario sensu*³⁴¹ do mesmo³⁴².

Neste sentido, José Carlos Barbosa Moreira, examinando o teor do artigo 160, I, do Código revogado, destaca que a expressão “exercício regular” serviu de base para especulações doutrinárias. Diz o autor: “se tinha sentido qualificar de ‘regular’ certa maneira de exercer um direito, é porque se admitia a possibilidade de que o direito fosse exercido de maneira ‘irregular’”³⁴³.

Sérgio Cavalieri Filho afirma que o abuso de direito é a base fundamental para a desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*), servindo como o fundamento para esse instituto consagrado em alguns diplomas legais³⁴⁴.

Segundo o autor, foram tantas as fraudes perpetradas pelos diretores e acionistas (através da sociedade, para obter vantagens pessoais), foram tantas as formas de prejudicar credores (ocultando-se atrás da pessoa jurídica), tantas as vezes que a lei foi burlada e a obrigação descumprida (com a ajuda empresa em prejuízo de terceiros), que a doutrina e a jurisprudência construíram o instituto da desconsideração da pessoa jurídica³⁴⁵.

Sobre a questão de se poder considerar como vaga e imprecisa a definição do que seja finalidade social, Cláudio A. S. Levada é enfático ao assinalar que, da mesma maneira que uma análise calcada na intenção do agente, que admita a culpa, a mesma imprecisão existiria pois: “também é o juiz quem define, caso a caso, o que seja negligência, imprudência ou imperícia; posto que é justamente ao juiz que cabe interpretar o alcance, a abrangência da norma em face da hipótese em julgamento; posto que em inúmeros casos a própria lei fixa, como parâmetro de decisão da causa, o prudente arbítrio do juiz”³⁴⁶.

Em relação a uma suposta alegação de subjetivismo do juiz, esta parece ser uma situação que é comum a qualquer ramo do direito. Afinal de contas, a formação jurídica do

³⁴¹ Dispõe o referido artigo: “Art. 160 – Não constituem atos ilícitos: I – Os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito;”

³⁴² Fazendo uma interpretação do referido artigo 160, I, assim se manifesta Cláudio A. S. Levada: “[...] estamos com Haroldo Valladão, para quem a citada norma visa simplesmente a algum defeito legal no exercício irregular de um direito e não o seu exercício de modo egoísta, excessivo ou anti-social, que conforme a teoria finalista já exposta é o que caracteriza o abuso de direito.” (LEVADA, 1991, p. 49).

³⁴³ Mas o autor reconhece que a análise, *contrário sensu*, nunca foi pacífica na doutrina. (MOREIRA, 2003, p. 127).

³⁴⁴ O autor aponta as seguintes legislações: a) Parágrafo 2º, do artigo 2º, da Consolidação das Leis do Trabalho; b) Inciso II, do artigo 135, do Código Tributário Nacional; c) Artigo 4º, da Lei do Meio Ambiente (Lei 9605/98); d) Parágrafo 5º, do artigo 28, do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8078/90); e e) artigo 50 do Código Civil de 2002. (CAVALIERI FILHO, 2004, p. 161-162).

³⁴⁵ CAVALIERI FILHO, 2004, p. 161-162.

³⁴⁶ LEVADA, 1991, p. 49.

julgador, a sua ideologia e seus ideais são elementos que, tanto na questão do abuso, como em qualquer outra seara jurídica, podem servir como parâmetros para fundamentar sua decisão³⁴⁷.

Neste caso, o que não parece razoável é que uma lei qualquer possa tirar do juiz a sua individualidade e os reflexos dela no momento da convicção. Para isso serve a garantia da fundamentação das decisões pela qual, divergindo uma das partes da conclusão do magistrado, poderá se valer do princípio do duplo grau de jurisdição e ter a decisão revista, em segunda instância, por um tribunal (através de um órgão colegiado). Aliás, negar a apreciação por parte do Poder Judiciário seria considerar, em essência, inconstitucional o artigo 5º da LICC.

Assim sendo, concordamos com Cláudio A. S. Levada quando este autor assim se manifesta em relação à questão da configuração de finalidade social da norma e o papel do Poder Judiciário:

[...] o fato é que a margem de liberdade para fixar o que seja o fim social da lei nada mais é do que função própria do Poder Judiciário, nunca sendo demais lembrar que é a própria Lei de Introdução ao Código Civil que impõe ao juiz a observância dessa finalidade quando da aplicação da norma jurídica.

Posta a questão nestes termos, é possível concluir que é tarefa da jurisprudência, dinâmica por natureza e necessariamente atenta a seu tempo, definir a finalidade social da lei em cada caso concreto, em face da realidade social, cultural e econômica vivida em cada momento histórico. Não se estará fazendo além de dar cabal atendimento à regra do art. 5º da LICC, dado ser coercitiva a regra que manda ao juiz atender às finalidades sociais da lei quando de sua aplicação. (LEVADA, 1991, p. 49).

Com o advento do Código Civil de 2002, a questão passou a receber tratamento mais claro, em comparação ao Código Civil anterior. O artigo 187 do diploma civilista atual destaca que: “Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

Atualmente, portanto, o abuso do direito é tratado expressamente como ato ilícito³⁴⁸³⁴⁹.

³⁴⁷ LEVADA, 1991, p. 49.

³⁴⁸ Felipe Peixoto Braga Netto, inclusive, trata o abuso de direito como um ilícito funcional. O autor parte da premissa de que no direito contemporâneo cada vez menos se tolera uma aceitação puramente formal dos conceitos jurídicos. E assim esclarece: “Atualmente, mercê da força, no direito atual, das diretrizes constitucionais pertinentes, é algo fora de dúvida que a utilização de um direito não pode se prestar a fins opostos àqueles que orientaram seu nascimento, nem tampouco podem colidir com princípios maiores, se em choque.” (BRAGA NETTO, 2003, p. 116-117). E mais adiante, continua: “Denominamos de ilícito funcional o ilícito que surge do exercício dos direitos. Não haveria, aqui, a princípio, contrariedade ao direito, porquanto o ato não figura entre aqueles vedados pelo ordenamento. A contrariedade surge quando há uma distorção funcional, ou seja, o direito é exercido de maneira desconforme com os padrões aceitos como razoáveis para a utilização de uma faculdade jurídica. A cada direito, conferido pelo sistema, corresponde um perfil, mais ou menos nítido, que fornece as proporções de sua utilização. Se ocorre um desvio no perfil objetivo do direito, cessa a tutela e passa a haver uma situação contrária ao direito. O direito moderno repudia a utilização arbitrária,

2.5.6 Simulação, erro, dolo, coação e reserva mental

A simulação não se confunde com o erro, o dolo e a coação. Estes representam vícios de consentimento, em que, no processo de formação da vontade, há uma divergência entre ela e a declaração que se realiza.

No erro, destaca Caio Mário da Silva Pereira, existe vício na formação da vontade onde o agente, por si mesmo, engana-se sobre aspectos relacionados com o negócio jurídico que realiza. Na simulação não existe este vício. A divergência entre a vontade e a declaração é deliberada e intencionalmente desejada pelos participantes do negócio simulado³⁵⁰.

Nos casos de dolo, semelhantemente ao erro, também existe um engano no processo de formação da vontade. Mas enquanto no erro esse equívoco decorre do próprio agente, no dolo o vício decorre de comportamento ardiloso da parte que será beneficiada ou de terceiro. Assim sendo, o erro será induzido no agente por comportamento externo a ele.

Na simulação, os agentes, ao realizarem o comportamento simulado, assim se comportarão porque têm totalmente consciência da divergência entre a vontade e a

caprichosa ou inconseqüente das situações jurídicas. Toda ação secundada em norma jurídica está condicionada à sua proteção social, onde certamente encontrará outras ações, igualmente amparadas, entre as quais deve haver uma mútua flexibilização. Isso implica, por óbvio, uma análise menos formal. Sempre que os limites, socialmente aceitos, forem ultrapassados, dando lugar a situações geradoras de perplexidade, espanto ou revolta, decorrentes do exercício de direitos, a resposta do ordenamento só pode ser uma: a repulsa ao agir abusivo, desarrazoado. Não há, ontologicamente, distinção entre essa espécie e o chamado abuso do direito. Todavia, o termo ilícito funcional traduz melhor o que se passa, por duas razões: primeiro, sempre se hesitou na categorização do abuso do direito. Onde incluí-lo? Qual sua natureza jurídica? Assim, com semelhante expressão, a terminologia estaria conforme sua essência. Segundo, porque o vocábulo *funcional* é rico em significação. Expressa, com rigor, o caráter peculiar dessa espécie de contrariedade ao direito, que não surge de uma disposição abstrata do ordenamento, mas sim do indevido *funcionamento* de um direito, a princípio legítimo. É um ilícito que nasce da *função* dos direitos. Ou, melhor dizendo, da *disfunção* dos direitos. (...) A existência do direito não é único padrão de referência. Não basta, atualmente, ter direito. A análise ganhou uma ótica funcional. A dimensão social é valorizada, impedindo que, a pretexto do exercício de um direito, atos de conteúdo socialmente perversos sejam praticados.” (BRAGA NETTO, 2003, p. 118-119).

³⁴⁹ De se destacar, ainda, com base nas lições de Felipe Peixoto Braga Netto, que este ilícito opera com uma cláusula geral da ilicitude. (BRAGA NETTO, 2003, p. 120). Ele não resultada de uma infração direta, literal, de um preceito legal. Representa uma espécie aberta, decorrente de novos padrões contemporâneos de ilícito civil. (BRAGA NETTO, 2003, p. 121). O parâmetro para a conclusão pela existência do ilícito decorre da normatividade jurídica, inegavelmente atribuída aos princípios no direito. Para o autor, ainda, o ilícito funcional não depende de culpa, bastando a existência da situação objetivamente configurada, com nítida oposição aos vetores axiológicos contidos nos princípios constantes do ordenamento jurídico. O autor, portanto, assume uma posição de que, mesmo no direito privado, é equivocado sobrepor, de forma rígida e inflexível, o direito individual sobre o coletivo, pois: “O direito civil, plasmado pelos conteúdos constitucionais, não aceita suposições absolutas, onde o direito individual, ainda que formalmente assegurado, prepondera, de forma incontrastável, sobre quaisquer outros bens postos em conflito.” (BRAGA NETTO, 2003, p. 121).

³⁵⁰ PEREIRA, 2005, p. 636.

declaração. Logo, a simulação não consiste em vício na formação da vontade. Desde o nascedouro do negócio simulado a vontade já é deliberadamente canalizada para a dissonância com o negócio que será realizado.

Simulação e coação podem até ter um elemento em comum. Desde o momento de manifestação da vontade, as partes já têm ciência de que a declaração não reflete o que desejam intimamente.

Mas na simulação essa ciência é intencional e convencional. Na coação, a parte coagida age contra a sua vontade, não existe consenso; não há acordo simulatório entre as partes na coação.

Na coação, o agente será movido por uma pressão de ordem física ou moral, contra a qual não pode resistir, como é o caso de uma pessoa que sofre um seqüestro relâmpago e, em razão de uma arma ou outros objetos, portados pelos assaltantes, o coagido dirige-se a um banco para promover um saque de dinheiro.

Pode a coação também advir de pressão de natureza psíquica. É o caso de uma quadrilha que um dia antes de efetuar um assalto a banco, invade a casa do tesoureiro ou gerente e, mantendo a família do funcionário em cativeiro, exige dele a facilitação do roubo.

Na coação, portanto, como destaca Caio Mario da Silva Pereira, existirá o elemento intimidação. Na simulação esse elemento não será verificado. O comportamento se manifesta porque os agentes assim o desejam³⁵¹.

A simulação tem como grande diferença com a reserva mental o acordo simulatório. Na simulação existe o conhecimento da parte contrária de que a declaração apresentada não se destina a produzir efeito jurídico algum. Na reserva mental, a declaração que a parte intencionalmente realiza, visando não ser cumprida, não é de conhecimento da parte contrária. Se fosse, não se trataria mais de reserva mental e sim de simulação.

Além disso, destaca Humberto Theodoro Júnior que a reserva mental não tem conseqüências jurídicas. Segundo ele: “O ato é válido como foi exteriorizado, mesmo que a intenção do declarante fosse diferente e ainda que tivesse ele prova de seu verdadeiro e oculto propósito”³⁵².

2.6 Simulação e figuras afins quando confrontadas com os dois conceitos de simulação

³⁵¹ PEREIRA, 2005, p. 637.

³⁵² THEODORO JÚNIOR, 2008, p. 479-480.

A grande questão relacionada com a simulação é justamente concebê-la num conceito mais restrito ou mais amplo, sendo que isto interferirá na confusão ou não da simulação com as figuras afins anteriormente descritas (notadamente o negócio indireto, negócio fiduciário e fraude à lei).

Retomemos os exemplos expostos no item 2.2 acima.

Na situação de “pejotização”, conforme a configuração da operação, pode-se concluir pela existência de simulação, alegando-se mera aparência do negócio realizado. Seria a hipótese de se concluir pela existência de uma empresa constituída por ex-empregado, mas que os pagamentos pelos serviços prestados são realizados na própria conta bancária pessoal do prestador de serviços, enquanto pessoa natural.

Nesta situação, alegando a existência de confusão patrimonial, não existindo conta bancária em favor da suposta pessoa jurídica, a mera aparência de existência de empresa estaria configurada e, com isso, a tese restritiva de simulação (como divergência entre a vontade e a declaração), estaria caracterizada.

Mas a operação pode se revestir de maior sofisticação. Pode o ex-empregado, prestando serviços à mesma empresa, agora como pessoa jurídica, possuir elemento probatório da existência de recursos para constituir a empresa e, em relação às operações da companhia, tem ele o cuidado de separar suas operações pessoais com as operações societárias da entidade que constituiu.

Neste caso, a falsidade não se revela existente e um adepto da simulação como divergência entre a vontade e a declaração concluiria pela inexistência de simulação.

Desse modo, realizada uma perícia contábil que comprove a separação das operações do sócio para com a sociedade e a total regularidade documental da operação, bem como do cumprimento das obrigações fiscais (como se a prestação de serviços fosse realizada por empresa e não por empregado), certamente que um advogado, invocando os princípios constitucionais da liberdade e livre iniciativa, poderia alegar a existência de um legítimo negócio indireto.

É que, quando indagado sobre o fato do seu cliente prestar serviços única e exclusivamente para a empresa e, pela configuração da operação, existir dúvida sobre a existência de subordinação ou não, irá ele justificar a operação como uma inovação empresarial fruto das alterações havidas nas relações empresariais.

Invocando essa dinâmica como característica justificadora do negócio indireto, buscaria, nesse caminho, legitimar a operação de seu cliente.

O grande problema, para a configuração do negócio indireto, é uma análise dos elementos do caso concreto e sua relação de pertinência com a estrutura negocial que foi realizada.

Para se conceber este raciocínio, no entanto, deverá o julgador conceber a simulação como vício na causa do negócio jurídico para, fugindo de uma análise puramente documental e formal da operação, investigar a congruência entre a causa do negócio e a estrutura jurídica empregada.

Poderá concluir, no caso concreto, que a operação é lícita ou não. Mas só poderá partir para esse campo de análise, se adotar um conceito mais abrangente de simulação, filiando-se à corrente causalista.

No caso do grupo de empresas que seria criado, utilizando-se de sócios diferentes, mas entre eles e os verdadeiros proprietários existindo contratos de sociedade em conta de participação, esta operação jurídica complexa também poderia caracterizar simulação ou não.

Se a operação for formalmente bem estruturada, haverá prova de que os sócios das empresas (ostensivos na sociedade em conta de participação) dispunham de recursos para a constituição da sociedade.

Também se existir prova de que eles efetivamente administravam as companhias nas quais constam como sócios, novamente a tese da aparência, da divergência entre a vontade e a declaração, cai por terra (e com ela a possibilidade de caracterização da simulação).

Se fosse a operação acusada de apresentar vício na causa do negócio jurídico, certamente que a tese da defesa seria a fundamentação de que a operação se baseia em um legítimo negócio fiduciário.

Houve, entre as partes, um ato translático de direitos, onde o sócio oculto transferiu cotas aos sócios ostensivos. E estes últimos, no negócio de natureza obrigacional – o contrato de sociedade em conta de participação – vincularam-se aos sócios ocultos.

Esse negócio poderia ser justificado, inclusive, por questões de ordem financeira e gerencial. Ter um gerente em uma sociedade gera um tipo de relacionamento jurídico que encontra limites nas normas trabalhistas.

Além do mais, ter uma pessoa realmente administrando negócios de outrem, na condição de sócio, dá a essa pessoa mais responsabilidades e, também, uma maior motivação para aflorar o lado empreendedor do sócio ostensivo. Com efeito, administrar não como empregado, mas como sócio, dá um sentido todo diferente às suas motivações no sucesso da atividade empresarial.

Essa argumentação, amplamente cercada de elementos probatórios que a tornem mais consistente, somente o conceito de simulação mais abrangente – como vício na causa do negócio jurídico – pode ser possível refutar e desconsiderar os negócios realizados, caso seja apurada alguma artificialidade na operação.

Pautando-se sempre pelas circunstâncias do caso concreto, é possível destacar que a operação não seria normal, usual. Essa argumentação, contrária à operação, poderia, inclusive, confrontando o negócio com sua causa, até mesmo concluir que, numa perspectiva da utilidade individual³⁵³, a operação é legítima. A lei reconheceria a utilidade da operação. Todavia, ainda que útil e vantajosa para o indivíduo, é necessário que a operação seja confrontada com a sua utilidade social.

Neste sentido, destaca Darci Bessone que os contratos são meios que, em regime de autonomia privada, devem sempre perseguir fins socialmente úteis. Logo, os contratos devem se ajustar à livre disposição das partes e também devem se adequar aos interesses gerais do ordenamento³⁵⁴.

Destaca o autor que se pode ocultar finalidade ilícita ou ilegítima a partir de estruturas aparentemente inatacáveis. Assim sendo, a utilidade social é, na verdade, uma regulação que se opera de maneira negativa, através de limitações decorrentes da ordem pública e dos bons costumes³⁵⁵.

As disposições relacionadas com a arrecadação tributária são essenciais às atividades do Estado e, por isso, têm natureza de ordem pública. Os princípios constitucionais da igualdade, da solidariedade e da capacidade contributiva são elementos que, juntamente com a causa do negócio, poderiam fundamentar, a partir da concepção ampla do conceito de simulação, a desconsideração do negócio.

Neste sentido, em caso semelhante ao ora apresentado, Marciano de Seabra Godoi cita julgado do extinto Tribunal Federal de Recursos³⁵⁶. Tratava-se de caso de uma empresa industrial com faturamento superior ao limite para enquadramento no lucro presumido. Para se enquadrar no sistema, empresa criou oito companhias atacadistas, para que a indústria vendesse sua produção a esses estabelecimentos atacadistas (de propriedade dos diretores da

³⁵³ BESSONE, 1997, p. 103.

³⁵⁴ BESSONE, 1997, p. 103.

³⁵⁵ BESSONE, 1997, p. 104.

³⁵⁶ Apelação Cível nº 115.478, j. 18/02/1987, Rel. Min. Américo Luz. Apud: GODOI, 2007a, p. 290-292. Neste mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres cita o mesmo julgado (empresa Grendene), destacando que a operação tinha pretensão de representar elisão fiscal, mas tinha natureza de abuso de forma jurídica. (TORRES, 2006, p. 252).

indústria). Com esse estratagema, as receitas seriam diluídas e, com isso, o limite de faturamento do sistema estaria sendo atendido.

No julgamento da instância administrativa, relata o autor que somente por voto de qualidade a operação foi considerada como simulada, tendo, portanto, grande peso a tese da empresa de que não existiu operação ocultada; que nada foi realizado de forma aparente³⁵⁷.

O Tribunal Federal de Recursos acolheu por unanimidade a tese da simulação. Assinala o autor que o Tribunal acolheu implicitamente o conceito amplo de simulação. Não se apegou o Tribunal à análise dos aspectos formais ou dos registros realizados na Junta Comercial, bem como aos aspectos decorrentes da escrituração contábil.

O fator determinante foi a visão global do negócio, onde se constatou a existência de “simulacros de pessoas jurídicas cujas atividades são pré-ordenadas mediante um plano concebido por três sócios da autora”³⁵⁸.

O que de concreto se pode retirar desses casos? Que somente no caso concreto é possível visualizar a existência de estrutura válida ou não, apta, no direito tributário, a permitir uma legítima redução dos tributos.

E que o conceito que se adote de simulação é determinante para as conclusões às quais se pretenda chegar diante do caso concreto. O conceito mais restrito de simulação é menos propício para coibir estruturas jurídicas mais sofisticadas que, socialmente consideradas, não devem ser admitidas como formas normais de planejamento tributário.

O conceito mais amplo de simulação é aquele que, em termos práticos, na jurisprudência administrativa e judicial³⁵⁹, aparentemente vem sendo o adotado para conter essas formas mais sofisticadas de contornar a norma tributária.

Deve-se destacar que não somos contra os planejamentos tributários e concebemos a utilização da simulação como vício na causa do negócio jurídico dentro de certos limites que, se ultrapassados, acarretam inconstitucionalidades e/ou ilegalidades.

Daí porque a percepção por parte do julgador das possibilidades da simulação como vício na causa se tornam importantes pois, como será demonstrado nos casos que neste trabalho serão examinados, é comum o julgador não perceber conscientemente o conceito de simulação que está utilizado (às vezes até mesmo fazendo menção da simulação como divergência na vontade e, posteriormente, empregando a simulação como vício na causa do negócio jurídico).

³⁵⁷ GODOI, 2007a, p. 291.

³⁵⁸ GODOI, 2007a, p. 291.

³⁵⁹ A análise baseada em decisões será tratada neste trabalho no capítulo 4.

Antes de examinarmos algumas dessas decisões e suas relações com o conceito mais abrangente de simulação, necessário é fazer uma análise da simulação no direito brasileiro e de suas modificações ante a revogação do Código Civil de 1916 pelo Código de 2002.

É o que se realiza no capítulo seguinte.

3 A SIMULAÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO

3.1 As modificações legislativas em relação à simulação – Código Civil de 1916 e Código Civil de 2002

Iniciemos este tópico com a apresentação, para melhor análise, dos dispositivos dos Códigos de 1916 e de 2002 através do quadro abaixo:

Código Civil de 1916	Código Civil de 2002
Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral: I - quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem. II - quando contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira. III - quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. 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. Art. 104. Tendo havido intuito de prejudicar a terceiros, ou infringir preceito de lei, nada poderão alegar, ou requerer os contraentes em juízo quanto à simulação do ato, em litígio de um contra o outro, ou contra terceiros. Art. 105. Poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação, ou os representantes do poder público, a bem da lei, ou da fazenda.	Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Quadro 1: Visão comparativa - Simulação nos Códigos de 1916 e 2002

Fonte: Código Civil de 1916 (artigos 102 a 105) e Código Civil de 2002 (artigo 167).

Uma das grandes modificações em relação à simulação, do Código Civil de 1916 para o Código Civil de 2002, refere-se aos efeitos que a lei atribui ao negócio simulado. No Código revogado, a simulação era tratada como hipótese de anulabilidade de um negócio jurídico. No Código em vigor, ao revés, a simulação passou a ser considerada como hipótese de nulidade do negócio jurídico.

Outra questão se relaciona com o teor do artigo 103 do Código revogado, que dispunha que a simulação em que não houvesse intenção de provocar prejuízo a terceiros, ou não violasse a lei, não afetaria a validade e a eficácia do negócio jurídico, situação que não foi mantida no Código atual.

Humberto Theodoro Júnior, comparando a simulação no código atual com o revogado, destaca que a invalidade prevista no Código Civil de 2002 expressamente não depende de outros qualificativos além da própria idéia de simulação, ou seja, a de declaração aparente que não corresponde ao verdadeiro querer dos declarantes. Assim sendo, a intenção de prejudicar terceiros deixou de ser importante no Código em vigor³⁶⁰.

Por isso, o autor assim arremata: “Portanto, o sistema adotado pelo novo Código brasileiro é o da nulidade de todo negócio simulado, não importa o intuito dos contratantes, nem o efeito prático do negócio aparente. Este será nulo e sempre prevalecerá para os figurantes da relação jurídica dissimulada como a relevante para o direito, pouco importando a boa ou má-fé dos simuladores.”³⁶¹.

Apontando as diferenças entre o regramento da simulação no Código revogado e no atual, Marcos Bernardes de Mello assinala que as principais modificações se referem ao fato de que a simulação passou a ser tratada como causa de nulidade do negócio jurídico e que o legislador de 2002 excluiu da caracterização da simulação a necessidade de ela ser nocente (prejudicial a terceiros ou infringente da lei)³⁶².

Acerca das diferenças entre a simulação no Código Civil de 1916 e o de 2002, Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho traçam algumas comparações, que podem ser visualizadas no seguinte quadro comparativo³⁶³:

³⁶⁰ THEODORO JÚNIOR, 2008, p. 473-474.

³⁶¹ THEODORO JÚNIOR, 2008, p. 475.

³⁶² MELLO, 2006, p. 128. Neste mesmo sentido, confira-se Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho: “Também não se reconheceu a validade da simulação inocente, uma vez que não há ressalva nesse sentido, em artigo próprio, como fazia o Código de 1916”. (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2008, p. 372). Com esta mesma posição, confira-se GAINO, 2007, p. 373.

³⁶³ GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2008, p. 373-374.

Código Civil de 1916	Código Civil de 2002
✓ Disciplinada nos artigos 102 a 105. ✓ Causa de anulabilidade do negócio jurídico. ✓ Em caso de simulação absoluta ou relativa anula-se todo o ato. ✓ Resguardam-se os efeitos da simulação inocente. ✓ Proíbe-se a alegação da simulação em juízo pelos simuladores³⁶⁴.	✓ Disciplinada no artigo 167. ✓ Causa de nulidade do negócio jurídico. ✓ Em caso de simulação relativa, resguardam-se os efeitos do ato dissimulado, se válido for na substância e na forma. ✓ Não se resguardam os efeitos da simulação inocente, já que a lei não a distingue. ✓ Admite-se a alegação da simulação em juízo, mesmo pelos próprios simuladores, resguardando-se os direitos do terceiro de boa-fé.

Quadro 2 : Simulação nos Códigos de 1916 e 2002

Fonte: GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2008, p. 373-374.

Os autores mencionados anteriormente, além das diferenças indicadas no último parágrafo, também consideram que o Código de 2002 permite a alegação da simulação pelos próprios simuladores em litígio um contra o outro. E justificam esta postura através da nota de rodapé nº 50, esclarecendo que as “nulidades podem ser alegadas por qualquer interessado, pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir, ou até mesmo pronunciadas de ofício pelo juiz”³⁶⁵. Mas esta possibilidade tem um limite: jamais os simuladores podem alegar a simulação contra terceiros de boa-fé (parágrafo segundo, do artigo 167, do Código Civil de 2002).

Itamar Gaino, por sua vez, entende que, com a nova redação do Código de 2002, o legislador não deixou mais margem de dúvidas entre simulação e fraude à lei, figuras que o autor considera como absolutamente distintas³⁶⁶.

³⁶⁴ Todavia, é importante destacar que a jurisprudência firmada na vigência do Código Civil de 1916 não tratava a regra do artigo 104 como absoluta. Em casos em que um dos participantes da simulação a alegasse em juízo, era possível que o Poder Judiciário acolhesse a pretensão. Como exemplo, pode-se destacar julgado do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. O acórdão se refere a uma situação em que um casal simulou operação de compra e venda, para dissimular pacto comissório (proibido pelo artigo 765 do Código Civil revogado). O tribunal entendeu pela legitimidade ativa de uma das partes integrantes da simulação, sob o argumento de que: a) a simulação não teve o escopo de prejudicar terceiros; e b) Impedir o acesso ao Poder Judiciário dos autores importaria em convalidar a fraude à lei e consagrar vantagem ilícita da única parte beneficiada pela alegada simulação. (Apelação Cível nº 251.975, Rel. Des. Macedo Bittencourt, julgado em 19/08/1976). Apud: FRANÇA, 1986, p. 273-274.

³⁶⁵ GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2008, p. 373. Com a mesma posição, temos VENOSA: “Não havendo restrição do art. 104 do Código antigo, mormente porque se trata de caso de nulidade, os simuladores podem alegar a simulação um contra o outro, ainda porque a nulidade pode ser declarada de ofício” (VENOSA, 2004, p. 502). Todavia este autor é enfático no sentido de que os simuladores têm um limite: não podem alegar a simulação contra terceiros de boa-fé.

³⁶⁶ GAINO, 2007, p. 26-27.

É que, para o autor, o Código em vigor, ao não fazer expressa referência da simulação com o propósito de infringir preceito de lei (como ocorria no artigo 104 do Código revogado), deixou bem claro a distância entre simulação e fraude à lei.

Assim sendo, entende o autor, ao insistir nessa distinção, que:

Eliminou-se, assim, a complicação do sistema anterior quanto à distinção entre simulação para burlar a lei e nulidade por fraude à lei. A simulação caracteriza-se, agora, mediante a presença de um dos elementos objetivos já mencionados [incisos I a III do artigo 167 do Código atual – nosso destaque]. A fraude à lei imperativa consiste em outra e específica causa de nulidade³⁶⁷. (GAINO, 2007, p. 27).

A grande verdade é que, ao se comparar o dispositivo 102 do Código revogado com o atual artigo 167, constata-se que, nas hipóteses listadas como caracterizadoras de simulação, somente houve pequenas modificações redacionais³⁶⁸.

O “*caput*” do artigo 167 do Código em vigor reconhece a existência da simulação relativa e, com isso, dispõe que o negócio dissimulado poderá subsistir (se atender às condições de existência, validade e eficácia, o mesmo não ocorrendo com o negócio simulado).

Como constata Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho, tratando de situação concreta em que se verifique a simulação absoluta, o negócio estará fulminado de invalidade. Nos casos de simulação relativa, “declara-se a nulidade absoluta do negócio jurídico simulado, *subsistindo o que se dissimulou, se for válido na substância e na forma*”³⁶⁹.

Mas Silvio de Salvo Venosa, ao examinar o “*caput*” do artigo 167 do Código em vigor, vai mais além e percebe nele, implicitamente, a referência à simulação inocente.

Segundo o autor, somente poderá subsistir o negócio dissimulado (na simulação relativa) se ele não contrariar a lei ou não prejudicar terceiros, aspectos que deverão ser apurados conforme o caso concreto³⁷⁰.

Assim sendo, continua o autor, só é possível cogitar sobre a subsistência do negócio dissimulado se a simulação for inocente, pois, “se maliciosa, certamente terá sido perpetrada em fraude à lei ou em detrimento de terceiros”. E assim arremata:

Na verdade, a dicção do atual art. 167 harmoniza-se com o estampado no artigo 103 do Código anterior, que não considera defeituoso o negócio jurídico sob simulação, quando não houver intenção de prejudicar terceiros, ou de violar disposição de lei.

³⁶⁷ Trata-se da previsão contida no inciso VI, do artigo 166, do Código Civil de 2002 (nulidade de negócio jurídico quando tiver por objetivo fraude lei imperativa).

³⁶⁸ Com esta mesma posição: VENOSA, 2004, p. 502.

³⁶⁹ GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2008, p. 373. Itálicos constantes do original.

³⁷⁰ VENOSA, 2004, p. 501-502.

Não há a tradicional distinção entre simulação maliciosa e simulação inocente, em razão desse atual enfoque. (VENOSA, 2004, p. 502).

Seguindo na mesma observação, mas com fundamentação diferente, Marcos Bernardes de Mello sustenta a importância de manter as classificações entre simulação nocente e inocente. Segundo o autor, simulação nocente é aquela que causa dano a terceiro, enquanto a simulação inocente não causa dano a outrem³⁷¹.

Para justificar sua posição crítica, destaca que tanto a simulação nocente como a simulação inocente provocam consequências importantes em relação à eficácia dos negócios jurídicos.

Esclarece o autor que, se há a simulação nocente é possível de se considerar como válido o ato dissimulado que estiver encoberto (pelo negócio simulado). E se há negócio dissimulado, é possível avaliar se ele contém os pressupostos substanciais e formais de validade, em face do princípio da conservação dos atos jurídicos³⁷².

E continua com sua análise:

Quando há simulação nocente, o ato simulado é, em essência, um ato ilícito, de modo que a nulidade deve alcançar não apenas o ato simulado como também o dissimulado que houver, sendo inadmissível a *extroversão*. Só no que respeita a terceiros de boa-fé será possível haver eficácia jurídica, mesmo havendo nocência (art. 167, § 2º). Em caso de nocência, porém, não só prevalecem os efeitos relativos a terceiros de boa-fé, como se poderá dar efetividade ao negócio jurídico dissimulado que houver, por meio da *extroversão*. (MELLO, 2006, p. 132).

Sílvio de Salvo Venosa ainda assinala que há outra diferença entre o Código de 1916 e de 2002, relacionada aos efeitos da ação da simulação em caso de simulação absoluta. Como a simulação, no Código revogado, era hipótese de anulabilidade, se a ação visasse “anular a simulação absoluta, sua decisão procedente extirparia o negócio do mundo jurídico simplesmente, com eficácia *ex nunc*, uma vez que se tratava de anulação, ou seja, o ato ou negócio vale e subsiste até o decreto judicial de anulação. No sistema de 2002, o efeito é *extunc*, por força da nulidade”³⁷³.

Aspecto importante que também provoca diferenças entre a simulação tratada no Código de 1916 e no de 2002, diz respeito aos efeitos da modificação da simulação de causa

³⁷¹ MELLO, 2006, p. 131-132.

³⁷² MELLO (2006, p. 132). A esse procedimento, o autor, com apoio em Pontes de Miranda, dá o nome de *extroversão*; vale dizer: desprezo do negócio simulado aparente para ser substituído pelo negócio real e oculto (negócio dissimulado).

³⁷³ VENOSA, 2004, p. 497.

de anulabilidade do negócio jurídico (Código revogado) para causa de nulidade do negócio jurídico (Código atual).

Como esclarece Itamar Gaino, a carga declaratória da nulidade da simulação não a sujeita à decadência³⁷⁴.

No Código de 1916 os prazos decadenciais encontravam-se previstos nos artigos 178 e 179. Agora, como a simulação é causa de nulidade do negócio jurídico, não há prazo. No dizer de Itamar Gaino: “o negócio não convalesce pelo decurso do tempo, segundo o artigo 169. A ação de simulação não está sujeita, pois, a prazo para ser ajuizada” (2007, p. 157)³⁷⁵.

3.2 As hipóteses de simulação previstas no artigo 167 do Código Civil de 2002

Dispõe o artigo 167 do Código Civil de 2002, notadamente o parágrafo primeiro que:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.
 § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:
 I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
 II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
 III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.
 § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Como já ressaltado anteriormente, o texto do parágrafo primeiro acima não sofreu modificações relevantes, se confrontado com o artigo 102, do Código Civil de 1916. Vejamos as situações relacionadas com os parágrafos deste artigo nos tópicos seguintes.

3.2.1 Simulação por interposta pessoa (artigo 167, § 1º, inciso I do Código Civil de 2002)

³⁷⁴ GAINO, 2007, p. 156.

³⁷⁵ Não se pode deixar de destacar que o autor faz uma ressalva, relacionada com hipótese de simulação onde se verifique aquisição do direito a partir da prescrição aquisitiva (usucapião). Vide GAINO, 2007, p. 157-158.

A primeira hipótese de simulação, através de interposta pessoa, é também chamada de simulação *ad personam*³⁷⁶. Segundo Itamar Gaino, o negócio celebrado é real, mas a pessoa que no negócio figura parte não é, pois o verdadeiro agente é aquele que se encontra oculto.

Nesta hipótese de simulação, então, tem-se como escopo fazer aparecer um sujeito diferente daquele que é verdadeiro; um sujeito decorativo, a interposta pessoa exerce mera função de ponte. Na simulação mediante interposta pessoa, o acordo simulatório, segundo o autor, tem a função de estabelecer quem é o efetivo contraente³⁷⁷.

Esse tipo de simulação tem, em essência, um negócio jurídico que é real. Todavia, a parte que nele figura é que não corresponde àquela pessoa a quem realmente se destina a produção dos efeitos jurídicos.

Existe, portanto, uma pessoa que aparentemente é a parte, denominada de “testa-de-ferro”, “presta-nome” ou “homem de palha”. Este sujeito, portanto, tem como objetivo ocultar a pessoa a quem efetivamente se destina o negócio, chamada de “pessoa real”.

A fraude se dá, conforme Humberto Theodoro Júnior, pela interposição do presta-nome ou testa-de-ferro, que serve para figurar no negócio sem ser o verdadeiro destinatário de seu efeito. Na realidade a outra parte contratante ou destinatária do negócio não é a que se menciona³⁷⁸.

Segundo José Beleza dos Santos, a pessoa interposta é “apenas um traço de união, uma ponte de passagem, não tendo interesse patrimonial algum nos atos em que colabora, os quais apenas interessam àqueles a quem o interposto serve de intermediário”³⁷⁹.

Noutras palavras: a interposição de pessoa consiste em fazer aparecer um sujeito diverso daquele que é verdadeiro³⁸⁰.

Mas cumpre esclarecer uma questão em relação à simulação por interposta pessoa. A interposição fictícia de pessoa, a que acima foi exposta, não deve ser confundida com a interposição real de pessoa.

No primeiro caso, a pessoa interposta não é a destinatária dos efeitos do negócio jurídico, apesar de nele figurar como parte. É a essa pessoa a quem se aplicam as denominações de “presta-nome”, “testa-de-ferro” ou “homem-de-palha”.

No segundo caso – interposição real de pessoa – a pessoa interposta adquire o direito decorrente do contrato, mas é obrigada, em ato contínuo, a retransmiti-lo a terceira pessoa.

³⁷⁶ GAINO, 2007, p. 67.

³⁷⁷ GAINO, 2007, p. 67-68.

³⁷⁸ THEODORO JÚNIOR, 2008, p. 493.

³⁷⁹ SANTOS, 1999, p. 222.

³⁸⁰ GAINO, 2007, p. 67.

Trata-se de uma operação mais rebuscada, refinada, onde até mesmo se pode questionar se negócios assim constituídos seriam realmente operações simuladas.

Veja-se o seguinte exemplo. Um tutor pretende adquirir bem do menor que representa. No entanto, nos termos do inciso I, do artigo 690-A, do CPC, existe impedimento para essa operação³⁸¹. Logo, uma pessoa fará a arrematação e, posteriormente, o bem será revertido ao tutor.

Esta operação, conforme suas sutilezas, poderá caracterizar simulação ou não. Se ficar comprovado que o adquirente não dispunha de recursos para promover a arrematação ou que, logo após a arrematação, celebrou escritura lavrada em cartório com o tutor, certamente que o pacto simulatório ficará caracterizado³⁸².

Mas se o adquirente realmente puder comprovar a fonte de recursos para suportar a arrematação e não transferir o bem de imediato ao tutor, a caracterização de operação simulada torna-se mais difícil.

E mais difícil ainda seria configurar simulação se o arrematante transferisse o bem, através de operação real, a um familiar do tutor (filhos ou irmão, por exemplo).

É que realmente o comprador terá adquirido a propriedade e existirá – com fatura – demonstrações de que o arrematante dispunha de condições financeiras para pagar o preço na arrematação.

Logo, o negócio é válido e real. Não houve transação dissimulada. A pessoa que consta como proprietária no registro imobiliário não é pessoa fictícia.

Neste caso, conforme os contornos que circundem a operação, provar a existência de pessoa fictícia será inviável.

Na interposição real de pessoa, o negócio jurídico, então, é válido, produzindo efeitos em relação a essa pessoa. A obrigação de retransmissão (normalmente é uma cláusula específica, nem sempre escrita entre as partes do acordo simulatório), deverá ser cumprida em momento posterior àquele em que se concluiu o contrato.

Nestes casos, considerando-se o refinamento da operação, parece-nos que não estaremos diante de operação simulada, se for considerado o conceito restrito de simulação.

Nos casos de interposição real de pessoa, a caracterização de simulação somente seria possível pela corrente causalista.

³⁸¹ Eis o teor da referida norma: “Art. 690-A. É admitido a lançar todo aquele que estiver na livre administração de seus bens, com exceção: I – dos tutores, curadores, testamentários, administradores, síndicos ou liquidantes, quanto aos bens confiados a sua guarda e responsabilidade;”

³⁸² Além disso, essa operação tem objetivo específico: o de fraude à lei – inciso I, do artigo 690-A, do CPC.

Todavia, em termos práticos, os elementos de prova, às vezes, são praticamente inacessíveis aos interessados em desconstituir a operação, porque, a rigor, estar-se-ia na dependência da confissão das partes envolvidas, o que é bastante improvável.

Nesses casos, então, a situação acaba por se caracterizar como fraude à lei. E mesmo esta, para ser configurada, dependerá de uma análise global da operação, para evidenciar o intuito de, utilizando-se de meios lícitos, “contornar” uma norma jurídica, que inviabilizava a operação diretamente. E mesmos nesses casos, deve-se reconhecer, nem sempre o acervo probatório poderá lograr o êxito necessário.

Como destaca Itamar Gaino, na interposição real de pessoa o negócio é feito a três, devendo a interposta pessoa, após cumprir as obrigações pactuadas, transmitir o direito e eventuais obrigações a terceira pessoa. Nestes casos, a transmissão a este terceiro se faz por outro pacto³⁸³. E em vários casos o pacto não deixa caracterizado facilmente a existência de simulação.

Na interposição real de pessoa, certamente que a prova da operação é muito mais difícil, face ao seu grau de refinamento.

Outra questão diz respeito a qual tipo de interposição de pessoa que o inciso I, do artigo 167, do Código Civil de 2002, se refere. Noutras palavras: a previsão do inciso abrange tanto a simulação por interposição real quanto fictícia de pessoa?

Entendemos que no inciso I somente concebe a interposição fictícia de pessoa e explicamos. O enunciado do inciso faz referência expressa a operações que tenham como característica a “aparência”. O negócio, portanto, quando examinado em seu teor revelará um embuste, um engodo. Algo que diz alguma coisa que não é. Aquilo que se apresenta não existe (ou existe de forma diferente que se exterioriza). Esta é justamente a essência da simulação por interposição fictícia de pessoa.

A interposição real de pessoa, no entanto, não se trata de negócio jurídico aparente. Será, ao contrário, um negócio real; negócio que, se submetido a rigorosa investigação probatória formal, não deixará nenhum reparo em relação à sua existência.

³⁸³ A situação aqui narrada (interposição real de pessoa) é diferente da hipótese do artigo 467 do Código Civil atual: “Art. 467. No momento da conclusão do contrato, pode uma das partes reservar-se a faculdade de indicar a pessoa que deve adquirir os direitos e assumir as obrigações dele decorrentes.” No caso deste artigo, tem-se a figura de contrato com pessoa a declarar (GAINO, 2007, p. 70). Desde o início do negócio já é conhecido o terceiro que será beneficiado. No caso da simulação por interposição real de pessoa, tem-se a existência de dois contratos. No primeiro, o alienante vale-se de uma pessoa que efetivamente recebe os direitos translatícios e, posteriormente, em outro negócio, à parte (e que se pretende não estar vinculado ao primeiro), este terceiro cede os direitos recebidos à pessoa que o alienante originário, desde o início, queria privilegiar e não quis ou não podia fazer a operação diretamente.

Como exemplos de simulação por interposta pessoa, a jurisprudência nos oferece vários casos.

Em julgado do Tribunal de Justiça de Pernambuco, pode-se destacar acórdão em que houve venda de ascendente a descendente, através de interposta pessoa; com isso, foi anulado o negócio translático da propriedade supostamente realizado³⁸⁴.

Itamar Gaino assinala que, na venda de ascendente para descendente, em simulação por interposta pessoa (real), a pessoa que atua no acordo simulatório se compromete a transferir a propriedade à pessoa que o alienante original realmente pretende beneficiar.

Trata-se, como destaca o autor, de simulação de natureza relativa quanto ao conteúdo ou natureza do negócio e quanto à pessoa³⁸⁵.

Neste tipo de simulação a pessoa interposta pode exercer ou não a função de ponte para a realização do negócio efetivo. Vale dizer: pode se chegar à conclusão de que a interposta pessoa pode ter sido fictícia ou real.

Se a transação for realizada de modo que o adquirente não disponha de condições financeiras para a aquisição, se operação for realizada e, imediatamente, o adquirente lavrar procuração em cartório e favor da pessoa em nome de quem adquiriu, conferindo-lhe amplos poderes sobre o bem adquirido, incluindo o de alienação, certamente que estaremos diante de simulação por interposta pessoa fictícia, contemplada na previsão do inciso I, do artigo 167 do Código Civil de 2002.

Mas se essa pessoa realizar aquisição de bens dispuser de condições para o desembolso e não efetuar a retransmissão ao real interessado de imediato, certamente que nenhuma prova de operação fictícia será possível.

Aqui, então, haverá simulação por interposição real de pessoa, cuja previsão se encontra tipificada no inciso II, do artigo 167 do diploma de 2002.

Portanto, entendemos que no caso concreto, examinando as suas circunstâncias e o contexto probatório, é que será possível identificar se a simulação corresponde à interposição de pessoa fictícia ou de pessoa real.

Mas as hipóteses de simulação por interposta pessoa não se resumem a transações “disfarçadas” entre ascendentes e descendentes.

Exemplo claro de simulação por interposta pessoa fictícia nos dá notícia a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Em caso relatado pelo

³⁸⁴ TJPE, Apelação Cível nº 0123381-0, de Igarassu, Quinta Câmara Cível, Rel. Des. Leopoldo de Arruda Raposo, Julgado 27/08/2008.

³⁸⁵ GAINO, 2007, p. 68-69.

Desembargador Nóbrega de Salles³⁸⁶, um marido, buscando prejudicar a partilha que levaria a efeito com sua mulher, estruturou simulação com a participação do seu sócio na empresa que pretendia subtrair da partilha.

O marido simulou contrato de cessão de suas cotas ao outro sócio, supostamente se retirando da sociedade. A operação examinada pelo tribunal concluiu pela simulação na forma de interposição de pessoa fictícia.

De acordo com o relator, existiam provas de que o valor da cessão das cotas foi realizado por preço ínfimo. Além disso, ficou comprovado que a suposta cessão das cotas ocorreu em 12/07/1979. No entanto, em 30/08/1979 as provas demonstraram que o sócio retirante ainda assinava cheques da empresa. Em 23/07/1979 ele forneceu numerário para capital de giro da empresa e, conforme depoimento das testemunhas, mesmo após a data da suposta retirada, ainda continuava a dar ordens na sociedade.

Outro dado determinante foi a constatação de que, mesmo após a data da suposta saída, ambos os sócios (participantes da simulação) outorgaram procuração para compra de bens para a empresa. Assim sendo, concluiu o magistrado que: “Ora, se Domingos já saíra da firma em 12/07/79, por que ele iria outorgar, junto com o sócio remanescente, mandato a outras pessoas em nome da empresa de que se retirara, a fim de praticar atos de aquisição em nome da mesma firma?”³⁸⁷

Por isso, ainda que o tribunal não tenha expressamente se manifestado, acabou por utilizar o conceito causalista de simulação. É que o desembargador relator destacou expressamente em existir uma *causa simulandi*: “o motivo que levou os réus a praticar a transferência das cotas sociais na firma Dobrão Florestal Ltda., ou seja, o desejo do marido em conluio com seu sócio e amigo de frustrar a partilha dos bens de vultoso patrimônio, através da simulação de venda de suas cotas sociais, por preço ínfimo, quando o negócio valia muito mais”³⁸⁸.

O caso, além de caracterizar simulação, revela, também, que a operação foi realizada com nítida intenção de fraude à lei, na medida em que o objetivo do estratagema simulatório foi o de burlar o direito de meação da esposa do simulante.

³⁸⁶ TJSP, Apelação Cível nº 53.665-2, Rel. Des. Nóbrega de Salles, julgado em 28/04/83. Apud: FRANÇA, 1986, p. 222-228.

³⁸⁷ TJSP, Apelação Cível nº 53.665-2. Trecho do voto condutor do relator Desembargador Nóbrega de Salles. Apud: FRANÇA, 1986, p. 227.

³⁸⁸ TJSP, Apelação Cível nº 53.665-2. Trecho do voto condutor do relator Desembargador Nóbrega de Salles. Apud: FRANÇA, 1986, p. 226.

Em outro caso apreciado pelo mesmo tribunal foi caracterizada a simulação por interposta pessoa fictícia, em que o tribunal fez referência implícita à fraude à lei³⁸⁹.

Trata-se de caso em que um marido, com seu casamento em crise e prevendo uma possível separação, simulou a cessão das cotas que possuía em uma empresa para sua irmã.

O tribunal considerou o caso como simulação porque não foi feita nenhuma prova de que a irmã teria realizado qualquer desembolso ao seu irmão, supostamente retirante da sociedade.

A análise do Desembargador Guilherme Santini Teodoro se baseou no fato de que, se as partes alegaram que a cessão das cotas entre os irmãos foi realizada para superar dificuldades financeiras da empresa, certamente que a prova do desembolso financeiro pela cessão ou o aporte de recursos pelo novo sócio seria demonstração imprescindível.

Além do mais, a análise documental revelava outra situação: a suposta cessão das cotas foi arquivada no registro comercial em maio/2004. Em junho do mesmo ano o sócio retirante continuava na empresa, mas como empregado, sendo sua Carteira de Trabalho assinada como auxiliar de escritório.

Com isso, entendeu o relator que, à falta de existência de preço para a suposta cessão, não seria possível concluir que houve efetiva retirada do sócio, sendo o registro do suposto retirante como empregado mera tentativa de encobrir a fraude, para permitir que ele continuasse a estar na empresa gerenciando-a (com a sua irmã sendo usada como pessoa de fachada).

Por isso, o julgador considerou a operação como simulação relativa. Não existindo cessão efetiva das cotas do irmão à irmã, pela falta de prova de pagamento do preço, esta transação foi simulada. Existiu, como operação dissimulada, uma doação graciosa (do irmão para a irmã) que prejudicou a meação da esposa do simulador.

A demonstração de que a simulação se realizou como fraude à lei consta implicitamente na manifestação do relator: “A questão não diz respeito à desnecessidade de outorga uxória para alienação de bens móveis, mas sim a proibição de alguém dispor do patrimônio alheio como se fosse próprio”³⁹⁰.

Uma questão interessante: imagine-se a hipótese em que uma pessoa tenha outorgado procuração a outra há bastante tempo. E após vários anos o procurador realize operação

³⁸⁹ TJSP, Apelação Cível nº 498.684.4/3, Acórdão nº 3213396, de São Paulo, Décima Câmara de Direito Privado D, Rel. Des. Guilherme Santini Teodoro, julgado em 27/08/2008, DJESP 23/09/2008.

³⁹⁰ Trecho do voto do relator na Apelação Cível 498.684.4/3, do TJSP.

simulada em prejuízo do outorgante, que não tem ciência da operação. Teremos simulação por interposta pessoa real ou fictícia?

Entendemos que se trata de interposição por pessoa fictícia. O caso concreto que exemplifica nossa posição é extraído do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná³⁹¹. Durante a constância do casamento, a mulher concedeu procuração ao seu marido. Posteriormente, muitos anos depois, se separaram e a mulher propôs ação de alimentos contra o varão, chegando as partes a um acordo no processo de alimentos.

Alguns dias após esse acordo, o marido, valendo-se da procuração dela recebida no início do casamento, firmou escritura de cessão, que nem mesmo chegou a especificar o valor, em que ele deu quitação aos direitos de herança da ex-esposa na herança que ela tinha do seu pai. A quitação foi feita para saldar uma suposta antiga dívida do falecido com um amigo íntimo do *de cujus*.

No caso em questão, pelo conceito restrito de simulação, a questão poderia gerar acirrada discussão. Poder-se-ia alegar que a procuração era válida e, por isso, o negócio seria válido e eficaz.

Mas a partir da análise da simulação, pela causa do negócio jurídico, fica identificado que as partes não tinham nenhum tipo de relacionamento atual, não mais havendo nenhum elemento de confiança para justificar a procuração da mulher ao ex-marido, bem como qualquer envolvimento ou relacionamento da mulher com o suposto credor de seu falecido pai.

Existe agravo de petição do Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região, em que aquele tribunal concluiu pela existência de simulação, pela circunstância de ter sido efetuada a arrematação por interposta pessoa (fictícia), a fim de satisfazer posteriormente àquele que legalmente não poderia arrematar. Pela análise probatória daquele caso, ficou configurado evidente conluio entre o arrematante e o executado, na medida em que não foi provada a transferência da posse dos bens constritos³⁹².

Tendo em vista que o objeto deste trabalho é a simulação no direito tributário, um exemplo de negócio jurídico simulado por interposta pessoa deve aqui ser apresentado³⁹³.

Nas transações de importação de mercadorias estrangeiras é comum a suspeita fiscal de que essas operações sejam realizadas por meio de interpostas pessoas (fictícias). A

³⁹¹ TJPR, Apelação Cível nº 262/82, Rel. Des. Zeferino Krukoski, julgado em 27/04/82. Apud: FRANÇA, 1986, p. 228-230.

³⁹² TRT, 4ª R., Agravo de Petição nº 50171.006/00-3, Segunda Turma, Relª Juíza Irmgard Catarina Ledur, Julgado em 02/05/2001; DOERS 21/05/2001.

³⁹³ Destacando-se, desde já, que uma análise de casos específicos, sobre simulação no direito tributário, será apresentada no capítulo 4.

legislação (artigo 68, da Medida Provisória 2113-30/2001³⁹⁴) prevê a possibilidade de retenção de mercadorias importadas quando houver indícios de infração punível com pena de perdimento. Dentre essas hipóteses (que autorizam a aplicação da pena de perdimento), uma das mais utilizadas é a simulação quanto à figura daquele que realmente é o verdadeiro importador³⁹⁵.

3.2.2 Simulação quanto à natureza ou ao conteúdo do negócio, condição ou cláusulas acessórias (artigo 167, § 1º, inciso II, do Código Civil de 2002)

A hipótese do inciso II, do parágrafo primeiro, do artigo 167 do Código Civil, diz respeito à simulação da natureza ou do objeto do negócio.

Pode a simulação se limitar a cláusulas acessórias ao negócio principal. Como exemplo, pode-se destacar compra e venda onde o contrato declara ser a operação realizada à vista, quando o pagamento ocorre de forma parcelada.

A simulação pode também envolver condição incluída em um contrato. As condições são reguladas nos artigos 121 a 130 do Código Civil de 2002. Podem ser suspensivas ou resolutivas. As primeiras, até o seu implemento, fazem com que o negócio não produza os seus regulares efeitos. As resolutivas têm caráter inverso. O negócio produz efeitos desde a sua celebração, cessando estes quando a condição se implementa. As condições, portanto, referem-se a um acontecimento futuro e incerto. Como destaca Itamar Gaino, futuridade e incerteza são características essenciais às condições³⁹⁶.

³⁹⁴ A Medida Provisória 2113/2001 sofreu sucessivas reedições até que foi consolidada na Medida Provisória 2.158/2001, onde o artigo 68 tem a seguinte redação: “Art. 68. Quando houver indícios de infração punível com a pena de perdimento, a mercadoria importada será retida pela Secretaria da Receita Federal, até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplicar-se-á na forma a ser disciplinada pela Secretaria da Receita Federal, que disporá sobre o prazo máximo de retenção, bem assim as situações em que as mercadorias poderão ser entregues ao importador, antes da conclusão do procedimento de fiscalização, mediante a adoção das necessárias medidas de cautela fiscal”.

³⁹⁵ “Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria (Decreto-Lei nº 37/66, art. 105, e Decreto-Lei nº 1.455/76, artigo 23, IV, e parágrafo único): (...) VI - Estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarco tiver sido falsificado ou adulterado” 5. A simulação quanto à identidade ou idoneidade do importador, realizando-se a importação através de terceiro, implica na falsidade quanto à documentação da empresa importadora. 6. Recurso Especial parcialmente conhecido, e, nesta parte, desprovido.” (STJ, Recurso Especial nº 529614/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux; Julgado em 20/11/2003, DJU 19/12/2003; pág. 00358). (Publicado no DVD Magister nº 17 - Repositório Autorizado do STJ nº 60/2006 e do TST nº 31/2007).

³⁹⁶ GAINO, 2007, p. 72.

José Beleza dos Santos destaca que a simulação de cláusulas acessórias afeta somente parte do negócio jurídico, considerando que a simulação de cláusulas secundárias é de ocorrência pouco comum³⁹⁷.

A simulação, quanto ao conteúdo, pode envolver bem diferente do declarado, negócios em que não houve a intenção de praticá-los, ou, então referir-se a valor superior ou inferior ao real, ou objeto que, em sua essência, seja considerado imoral e ilícito.

Exemplo comum desse tipo de simulação com distorção no real valor da operação ocorre nas transações imobiliárias. Tanto o adquirente como o alienante reduzem o valor real da operação de compra e venda. Para o vendedor, uma das grandes vantagens é que a redução no valor do real preço pago pelo imóvel pode lhe beneficiar com o não pagamento de ganho de capital, em relação à tributação do imposto de renda³⁹⁸.

Ao adquirente, a redução de compra do imóvel também traz vantagens. Em primeiro lugar porque o preço de venda é a referência para o pagamento do imposto municipal de transmissão de bens imóveis, por ato oneroso inter vivos (comumente conhecido pela sigla ITBI). Além disso, se o adquirente tiver a prática de sonegar seus rendimentos, terá menor dificuldade, na declaração do imposto de renda, em justificar o valor da operação de compra com o preço da transação inferior ao valor efetivamente pago ao vendedor.

Itamar Gaino, comentando a modalidade de simulação do parágrafo primeiro, inciso II do artigo 167, destaca que nesse tipo de operação o negócio simulado objetiva “burlar direitos de credores, inclusive o fisco”³⁹⁹.

Nesse tipo de simulação, o contrato se refere a um negócio que, em verdade, nunca se quis praticar ou, então, declara-se um negócio de certo tipo quando, em essência, o pacto verdadeiramente almejado pelas partes é outro.

No primeiro caso, tem-se uma simulação absoluta; no segundo, simulação relativa.

³⁹⁷ SANTOS, 1999, p. 218-219.

³⁹⁸ O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3000, de 26/03/1999), prevê a tributação como ganho de capital, nas hipóteses de venda de imóveis, em alíquota de 15%. A operação somente não será tributada se a alienação do bem for no valor de até R\$ 420.000,00 (quatrocentos e vinte mil reais), se este for o único imóvel de propriedade do alienante (122, II do Regulamento). A base de cálculo é a diferença entre o valor de aquisição e o valor de venda. Para os bens adquiridos antes de 01/01/1996, existe a possibilidade de atualização monetária do valor de bem na data em que passou a pertencer ao patrimônio do contribuinte até o dia 31/12/1995. A diferença entre o valor de venda e o de aquisição representará a base de cálculo do imposto, cujo recolhimento deverá ser feito até o final do mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Assim sendo, a redução no valor de venda do bem, ou não gerará o pagamento do imposto de renda sobre ganho de capital ou, então, reduzirá a quantia a ser paga.

³⁹⁹ GAINO, 2007, p. 70-71.

A sofisticação da operação pode até mesmo envolver uma simulação processual. Veja-se, como exemplo, situação que não era rara de se verificar nos procedimentos falimentares do Decreto-Lei 7661/1945.

Um comerciante supostamente contratava empregados mantendo apenas formalmente os registros desses obreiros. Mas eles jamais prestaram os serviços àquela empresa.

Após algum tempo, os supostos empregados ajuizavam ação trabalhista, reclamando uma série de direitos. Para que a fraude não fosse visível, inicialmente a empresa contestava a ação, não realizando – de imediato – acordo com os Reclamantes.

Mas a partir de um determinado momento, propositadamente o preposto da empresa ré não comparecia a uma audiência ou o advogado da Reclamada perdia algum prazo: aplicava-se, assim, a pena de confissão ou de revelia à empresa Ré.

Surgia então uma vultosa quantia que seria objeto de habilitação na falência da empresa (visto que, na lei pretérita, os créditos trabalhistas não possuíam limite de valor, e eram tratados como créditos privilegiados para pagamento⁴⁰⁰).

A simulação quanto ao conteúdo do negócio pode envolver bem diverso do declarado. Nesta situação, estipula-se, por exemplo, um contrato de compra e venda de um determinado bem móvel, quando o bem realmente vendido foi outro, normalmente utilizando-se desse expediente para provocar prejuízo a terceiros (inclusive o fisco). O negócio simulado também pode envolver objeto imoral ou até ilícito. Seria o caso, como esclarece Itamar Gaino da venda de órgãos do corpo humano, cujo teor da avença violasse frontalmente a Lei 9434, de 04/12/1997 e o decreto que a regulamenta (2268, de 30/06/1997)⁴⁰¹.

Como exemplo jurisprudencial de simulação, pode-se destacar situação ocorrida na Justiça do Trabalho de Minas Gerais.

Trata-se de caso envolvendo situação relacionada com a disfarçada configuração de relação de emprego. Uma empresa constituiu uma fundação e passou a contratar mão-de-obra daquela entidade sem fins lucrativos (com objetivo social relacionado com a prestação de serviços na área de educação e saúde).

Desse modo, a empresa contratante dos serviços passou a valer-se dos serviços da fundação para, sob capa de "prestação de serviços", obter mão-de-obra permanente para suas atividades fins e essenciais.

⁴⁰⁰ Na lei de falências atual (Lei 11101/2005), o artigo 83, I considera como créditos privilegiados aqueles decorrentes da relação de trabalho, desde que no valor de até 150 salários mínimos por credor. Acima dessa quantia, o crédito é considerado como quirografário, conforme previsto na alínea “c”, do inciso VI, do mesmo artigo da referida lei.

⁴⁰¹ GAINO, 2007, p. 71.

No entanto, o Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região considerou que, em verdade, existia contrato de trabalho dos empregados da fundação diretamente com a empresa contratante (empresa-mãe) e, com isso, determinou que os salários fossem apurados forma do art. 460 da CLT, fazendo com que houvesse equiparação salarial entre os empregados da fundação para com os obreiros da empresa mãe⁴⁰².

Outra situação que demonstra a inexistência da operação (que se alega como existente) se refere a um julgado do Superior Tribunal de Justiça, relacionado com autuação realizada contra empresa mineira.

No acórdão em questão, entendeu a corte que, de acordo com as autoridades fiscais, a empresa simulou venda interestadual de mercadorias a contribuinte localizado no Estado do Ceará.

Mas, na verdade, as mercadorias foram vendidas no Estado mineiro, conforme demonstraram os registros nos livros comerciais da destinatária e na fiscalização de fronteira do fisco cearense.

Logo, a simulação ficou demonstrada e objetivava o prejuízo ao erário mineiro, pois, com essa conduta, a empresa apuraria um valor de ICMS a recolher no percentual de 12% (doze por cento), cobrado nas operações interestaduais, quando, nas operações internas, o percentual do ICMS corresponderia, na época dos fatos, a uma alíquota de 17% (dezessete por cento).

Para chegar a essa conclusão o tribunal apreciou o material probatório produzido durante a fase administrativa que demonstrou inexistir venda a contribuinte localizado em outro Estado da Federação. Em verdade, ocorreu a chamada *internação* das mercadorias no território do Estado mineiro (venda no próprio território).

Segundo o tribunal, se a empresa autora tivesse realizado uma operação de venda interestadual de mercadorias, natural seria que juntasse ao processo, como imprescindível meio de sua defesa, cópia das notas fiscais respectivas e da escrituração realizada em seu livro de saída⁴⁰³.

3.2.3 Simulação em relação aos negócios antedatados ou pós-datados (artigo 167, § 1º, inciso III, do Código Civil de 2002)

⁴⁰² TRT, 3ª R., Recurso Ordinário nº 11580/93, Quinta Turma, Rel. Juiz Paulo Araújo, julgado em 17/09/1994.

⁴⁰³ STJ, Embargos de Declaração em Recurso Especial nº 896.045; Processo nº 2006/0229086-1/RN, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, Julgado em 11/11/2008, DJE 27/11/2008.

A hipótese do inciso III, do § 1º, do artigo 167 do Código Civil em vigor se refere ao aspecto temporal do negócio simulado. São as hipóteses de inserção de data falsa no instrumento do contrato.

Corresponde a uma simulação parcial do negócio, portanto simulação relativa. Segundo Humberto Theodoro Júnior: “Trata-se de simulação relativa, porque debaixo do negócio aparente existe um verdadeiro que, entretanto, se consumou em momento diverso do mencionado pelas partes. A manobra astuciosa geralmente se faz para fugir de concurso de credores ou para fraudar direitos de terceiros”⁴⁰⁴.

Diz-se isto porque a data expressa representa uma fachada para desviar a atenção da data real, a verdadeira, aquela que representa corretamente o momento temporal em que o ato foi celebrado⁴⁰⁵.

Trata-se de hipótese em que, em nosso entendimento, há falsidade ideológica. Na verdade, o inciso em referência acaba sendo um desdobramento da previsão do inciso II. Afinal de contas, a inserção de data diferente daquela que corresponde ao momento efetivo de celebração do acordo, nada mais é que a inserção de informação não verdadeira.

Mas se houver adulteração física na data do documento, a falsidade não está no preenchimento do documento, desde a origem, com data falsa. Aqui haverá uma afronta ao teor original do documento ou à produção de uma cópia com data viciada. Aqui teremos a constatação de falsidade material.

Portanto, em nosso entendimento, a dicção do inciso III se refere a hipóteses de falsidade ideológica. A simulação não está na parte externa do documento e sim na sua elaboração com data falsa. A natureza da simulação está na falsidade do conteúdo da data apresentada.

Em situações que envolvam o intuito de prejudicar credores podem as partes celebrar negócios por instrumentos antedatados (buscando evitar a constatação de fraude à execução ou mesmo fraude contra credores).

Outro exemplo citado por Itamar Gaino refere-se ao processo de execução. Destaca o autor que é comum, no curso da execução, aparecer alguém que se declara dono ou possuidor do bem que foi penhorado. Interpõe embargos de terceiro e apresenta como prova de sua propriedade ou posse um contrato particular, cuja data pode ser falsa, principalmente na

⁴⁰⁴ THEODORO JÚNIOR, 2008, p. 496-497.

⁴⁰⁵ GAINO, 2007, p. 73.

condição de ter sido o instrumento antedatado para dar aparência de negócio realizado antes do processo de execução⁴⁰⁶.

A simulação pode ser parcial, recaindo apenas na data em que pacto foi realmente celebrado ou pode caracterizar simulação absoluta, quando a falsidade recair sobre todo o negócio e não apenas na questão da data.

Em caso sobre promessa de compra e venda antedatada, entendeu o Tribunal de Justiça da Bahia pela existência de simulação. Segundo o tribunal, restando patente a simulação da promessa de compra e venda, antedatada e apenas posteriormente registrada, a consequência lógica somente poderia gerar a nulidade da averbação, visando torná-la inoponível contra terceiros de boa-fé⁴⁰⁷.

O inciso III, do parágrafo primeiro, do artigo 167, do Código de 2002, faz referência, em relação à simulação antedatada ou pós-datada, somente a instrumento particular.

Não se cogita da simulação em instrumento público neste caso porque o Tabelião goza da presunção de veracidade quando ao conteúdo formal do negócio que sob sua responsabilidade se realizou. Assim sendo, a data é um dos requisitos inevitáveis que é alcançado pela veracidade do conteúdo formal.

Mas se existir falsidade em relação à data de um documento lavrado por um agente público, a figura jurídica apropriada não é a simulação e sim a falsidade.

3.2.4 Efeitos da simulação entre os contraentes e os terceiros de boa-fé (artigo 167, § 2º, do Código Civil de 2002)

Como regra geral, tratando-se a simulação de causa de nulidade do negócio jurídico, à primeira vista, os negócios simulados jamais deveriam produzir efeitos. Todavia, essa regra geral da nulidade não pode ser aplicada de forma absoluta, pois os terceiros de boa-fé seriam os principais prejudicados.

Imagine-se uma trama simulatória com interposta pessoa real. Um ascendente simula venda para um terceiro, na expectativa de que, em outro contrato, este terceiro transfira o bem para o descendente.

⁴⁰⁶ GAINO, 2007, p. 73.

⁴⁰⁷ TJBA, Apelação Cível nº 8697-6/01, Acórdão nº 16445, Terceira Câmara Cível, Rel. Des. Jerônimo dos Santos, Julgado em 10/10/2001. (Publicado no DVD Magister nº 18 - Repositório Autorizado do STJ nº 60/2006 e do TST nº 31/2007).

Caso o terceiro não cumpra a tarefa que em confiança que lhe foi atribuída e venda o bem a outra pessoa de boa-fé, não poderão o ascendente e o descendente requerer a nulidade do negócio.

A primeira venda, então, produzirá os efeitos, na medida em que anular o negócio somente traria prejuízos ao terceiro que nada sabia da transação espúria. Nesses casos, em que os simuladores tinham como objetivo infringir a lei (ou prejudicar terceiros), a maior punição é justamente manter os efeitos do primeiro negócio.

Com entendimento semelhante, o professor da Universidade de Coimbra, José Beleza dos Santos, esclarece que admitir que os simuladores pudessem ser beneficiados com a nulidade seria permitir que o dolo prevalecesse contra a boa-fé de terceiros e que a fraude lançasse maior perturbação e insegurança no mundo das relações jurídicas⁴⁰⁸.

A insegurança, continua o professor, faria com que ninguém estivesse seguro de que estaria fazendo uma compra válida, que a relação jurídica seria confiável. Assim, os atos realizados de boa-fé pelo terceiro adquirente não podem ser inutilizados porque aqueles mesmos que, tendo enganado os outros acerca da seriedade dos atos que praticaram, viriam depois a valer-se do seu próprio dolo, para contra eles fazer declarar a nulidade do negócio que simularam⁴⁰⁹.

E com base nessas observações, conclui o professor lusitano:

Dizer que terceiros de boa-fé devem suportar a nulidade desses atos porque quem contrata deve *diligentemente* indagar se a outra parte é titular legítimo do direito que se pretende adquirir, é justificar uma regra iníqua com um princípio inaplicável. (SANTOS, 1999, p. 292).

Realmente, seria injusto que se exigisse da pessoa de boa-fé um impossível dever de diligência. Sem sombra de dúvidas que a simulação, na maioria dos casos, realiza-se de forma a dificultar a percepção de irregularidade na operação. Exigir um cuidado de diligência daquele que se encontra de boa-fé, representa uma verdadeira transferência de ônus inaceitável. Tal raciocínio levaria todos aqueles de boa-fé a ficarem à mercê da fraude dos simuladores, justamente aqueles que, mediante dolo, arquitetaram a operação em prejuízo do ordenamento.

Seria possível alegar que, ao se dar validade a um ato nulo, aparente, para não prejudicar terceiros de boa-fé, estar-se-ia atribuindo efeitos jurídicos a um negócio desprovido de vontade. Como esclarece José Beleza dos Santos, este entendimento seria equivocado. Não

⁴⁰⁸ SANTOS, 1999, p. 291-292.

⁴⁰⁹ SANTOS, 1999, p. 292.

é da vontade que os efeitos jurídicos (que preservam os interesses de terceiros) derivam. É do direito objetivo e da responsabilidade do declarante que se sustenta a manutenção dos negócios em prol dos terceiros de boa-fé⁴¹⁰.

Como assinala o professor lusitano: “a necessidade de garantir legítimos interesses de terceiros, de assegurar a boa-fé e a segurança das transações contra a fraude dos simuladores, justifica inteiramente a impossibilidade de se opor a simulação às pessoas que de boa-fé confiaram na validade do ato simulado”⁴¹¹.

Mas nem sempre as situações que se apresentam são de solução tão simples. Nos casos em que se evidencia a existência de terceiros prejudicados apenas em um dos lados da relação jurídica, pode-se dizer que se torna mais fácil identificar a quais pessoas o negócio deve ser mantido para, em razão de estarem de boa-fé, não serem prejudicados.

Mas se o universo de terceiros se agiganta, a solução já não é tão fácil!

Se duas pessoas simulam operação de compra e venda para ocultar doação, é possível que a diminuição do patrimônio de um dos simuladores e o aumento do outro, possam afetar expectativas de seus credores. Nesta operação, é bom esclarecer, estamos imaginando que – efetivamente – existam provas da movimentação financeira de aquisição do referido bem.

Nesse caso, estes terceiros (credores das partes e de boa-fé) têm interesses antagônicos em relação ao negócio simulado. De um lado, os credores do simulador-alienante pretendem que a operação seja anulada, alegando o prejuízo patrimonial. De outra parte, os credores do simulador-adquirente teriam interesse em manter a operação, na expectativa de que o bem pudesse assegurar a solvência do devedor.

Como se vê, nem sempre a condição de terceiro permite uma cômoda aplicação da regra de preservação dos atos simulados em prol dos interessados de boa-fé.

Por outro lado, existem casos que, mesmo havendo um universo antagônico de terceiros de boa-fé prejudicados, a solução acaba por se basear em critério legal previamente definido.

Tome-se como exemplo terceiro que, de boa-fé, seja beneficiário de doação de bem de empresa que venha a ter sua falência decretada. Conforme a época em que a doação foi realizada, pode a operação estar sujeita à incidência do prazo de 2 anos de que trata o artigo 129 da atual Lei de Falência (11.101/2005⁴¹²⁴¹³).

⁴¹⁰ SANTOS, 1999, p. 294.

⁴¹¹ SANTOS, 1999, p. 294.

⁴¹² Dispõe o artigo 129, IV que: “São ineficazes em relação à massa falida, tenha ou não o contratante conhecimento do estado de crise econômico-financeira do devedor, seja ou não intenção deste fraudar credores: [...]”

Também as hipóteses de fraude à execução, do artigo 593, do CPC, correspondem a situações em que, mesmo que o universo de terceiros seja diverso e com interesses antagônicos, já existe regra que destaca quais deles serão protegidos⁴¹⁴.

Assim sendo, somente diante do caso concreto, verificando-se as condições desses terceiros e as peculiaridades do caso, é que se poderá concluir pela melhor forma de se aplicar um critério que não venha prejudicar aqueles que, inocentes em relação à trama simulatória, serão por ela, de alguma forma, atingidos.

3.3 O Código Civil de 2002 é avesso à análise da causa do negócio jurídico ou em conceber a simulação como vício na causa do negócio jurídico?

Em relação às indagações acima, entendemos que não.

A causa do negócio jurídico não foi expressamente destacada pelo Código Civil de 2002, mas nada impede que sua análise seja realizada. Além do mais, nos casos em que se pretenda a configuração de abuso do direito ou de fraude à lei ela, a causa, pode se revelar como fator determinante para a caracterização destes institutos.

De mais a mais, a causa, em se tratando de negócios atípicos (comuns nas operações empresariais face à dinâmica das negociações, é de crucial importância para justificar ou não as estruturas jurídicas que vão surgindo), serve como importante fundamento para delimitar os contornos dos novos negócios jurídicos que forem surgindo.

Por outro lado, a causa do negócio jurídico, se associada a princípios como o da boa-fé objetiva ou da função social dos contratos, somente contribui para análises mais sólidas em relação aos negócios jurídicos que ao longo do tempo são celebrados na sociedade.

IV – a prática de atos a título gratuito, desde 2 (dois) anos antes da decretação da falência;”

⁴¹³ Cumpre destacar que GAINO (2007, p. 84-86) diferencia ineficácia de inoponibilidade. No primeiro caso, ela poderá ser oposta a todos e, por isso, a denomina de ineficácia absoluta. Pode, no entanto, a ineficácia não ser oposta a apenas determinadas pessoas. Neste caso, estaremos diante da ineficácia relativa ou, como ele entende ser mais adequado, de situação que configura uma inoponibilidade. E prossegue: “A inoponibilidade significa, portanto, que o negócio não pode ser feito valer contra terceiro. Em relação a este se considera o negócio como se não existisse. A situação jurídica desse terceiro não é, pois, influenciada pelo negócio.” (GAINO, 2007, p. 85-86).

⁴¹⁴ De acordo com o artigo 593 do CPC: “Considera-se em fraude de execução a alienação ou oneração de bens: I - quando sobre eles pender ação fundada em direito real; II - quando, ao tempo da alienação ou oneração, corria contra o devedor demanda capaz de reduzi-lo à insolvência; III - nos demais casos expressos em lei.”

No que se refere especificamente à causa como vício no negócio jurídico, através de uma leitura bem cuidadosa do parágrafo primeiro, do artigo 167, do Código Civil de 2002, nada impede que ela seja considerada como fundamento para a caracterização da simulação, em nenhum os incisos listados no dispositivo referido.

Por outro lado, nos casos em que se tenha a simulação relativa, pelo fato do negócio dissimulado ter a possibilidade de sua manutenção, também uma análise causalista do negócio dissimulado em nada conflita com o Código de 2002.

Mas por outro ângulo de análise, reconhece-se que a predominância na doutrina é pela concepção da simulação como divergência entre a vontade declarada e a real intenção das partes.

Todavia, esta posição majoritária apenas demonstra, em nossa opinião, que a grande parte dos autores não realiza uma investigação mais apurada e aprofundada em relação as possibilidades da causa como vício do negócio jurídico.

Por isso, a concepção causalista, em nossa opinião, não é vedada no Código Civil de 2002 e, na verdade, a causa, como pressuposto do negócio jurídico, requer uma maior atenção da doutrina e da jurisprudência, como forma de solução de diversos vícios na formação dos negócios jurídicos.

Realizadas estas considerações em relação à simulação no direito brasileiro, necessário se faz (como passo seguinte) tratar da simulação especificamente no direito tributário e, com isso, identificar se existe diferença deste instituto quando tratado no direito privado e no direito tributário.

É o que se propõe a seguir.

4 SIMULAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1 Negócio jurídico, autonomia privada e sua limitação – Inovações do novo Código Civil e aplicação dos princípios constitucionais

Conforme destaca Heleno Tôrres, desde eras mais antigas, as pessoas realizam atividades negociais de conteúdo econômico⁴¹⁵. Assim, o contrato é um dos meios naturais de exprimir a vontade das partes nessas atividades econômicas.

Heleno Tôrres destaca que, o com o Código Civil francês de 1804 (Código de Napoleão), “consolidou-se a idéia de que o particular poderia estabelecer regras jurídicas análogas às leis, como ocorre quando o homem declara sua vontade sob a forma de um testamento ou de contratos (...). Vê-se essa idéia iluminista, em sua plenitude, na redação do artigo. 1.134 daquele Código: ‘os contratos legalmente formados têm força de lei entre aqueles que os celebram’”⁴¹⁶.

Logo após a Revolução Francesa, firma-se o entendimento do primado do individualismo e, com isso, como ícone do liberalismo, o contrato é uma das formas de exortação de valores máximos cultivados pela sociedade: a liberdade e a propriedade.

Na análise do negócio jurídico e da extensão da liberdade de contratar, certamente que a concepção de Estado que se adote interfere nas conclusões em qualquer ramo do direito, em especial no direito tributário.

O Estado de Direito é caracterizado pelo paradigma do liberalismo. O liberalismo congregava a sociedade em torno da idéia do *laissez-faire*. Sofria influência da religião com a percepção do homem como valor supremo, com reflexo nas concepções econômicas, com a idéia de que o mercado econômico não careceria da intervenção do Estado, posto que as relações econômicas sempre tenderiam ao equilíbrio⁴¹⁷.

Mas o liberalismo também era um sistema de oposição ao *ancien régime*. Por isso, o Estado era concebido para suprir o mínimo necessário à convivência social, criando-se uma

⁴¹⁵ TÔRRES, 2003, p. 101.

⁴¹⁶ TÔRRES, 2003, p. 102.

⁴¹⁷ MAGALHÃES, 2000, p. 28.

idéia de que se o Estado se imiscuisse nas relações privadas, estaria violando os valores máximos da sociedade: liberdade e propriedade⁴¹⁸⁴¹⁹.

De se destacar, inclusive, que o Estado Liberal é formalista, em que a concepção do direito que imperava se expressava da seguinte maneira: ao particular todo comportamento que não for expressamente proibido é permitido; ao Estado só é cabível atuar onde expressamente a lei determinar.

Neste sentido é a posição de José Eduardo Soares de Melo (e da grande maioria dos tributaristas brasileiros⁴²⁰). O autor destaca que o particular apenas não pode atuar quando exista expressamente norma proibitiva. Confira-se:

Enquanto o administrador público somente pode agir segundo as condutas e os procedimentos determinados em lei, aplicando-os de ofício; as pessoas privadas podem realizar negócios que atendam seus objetivos particulares, tendo como único limite as normas proibitivas. (MELO, 2005, p. 180).

Nessa concepção, portanto, certamente que a liberdade de contratar não admite espaços para uma concepção de direitos e liberdades que não fossem absolutos. A posição do Estado, neste contexto, é meramente negativa: não intervir nas relações sociais, para não cometer arbitrariedades contra a liberdade e a propriedade.

Jaime Marins, demonstrando uma percepção do Estado de Direito como oposição ao antigo regime, destaca que nele substituiu-se a “força pelo jurídico e os interesses individuais e coletivos devem encontrar nas suas amarras o ambiente para sua realização”⁴²¹.

No Estado Liberal, portanto, cogitar de institutos como: abuso do direito, fraude à lei, ilícitos atípicos e causa do negócio jurídico receberia um desprezo total.

Mas ao longo do tempo essa visão de absolutismo nos princípios da liberdade e da propriedade foi se reduzindo, o mesmo acontecendo com a concepção de direitos subjetivos absolutos, enfraquecendo-se, assim, a concepção de Estado Liberal.

⁴¹⁸ Segundo Jaime Marins: “O Estado de Direito pouco vale sem sua base antropológica e esta é composta por uma diversidade infinita de necessidades, anseios, interesses morais e materiais que são traduzidos em linguagem escrita, na medida do possível, em um abrangente plexo de valores que por integrarem a Constituição são tido como juridicizados, constitucionalizados. Dentro desse conjunto de valores, dois se apresentam como nucleares na grande maioria das sociedades contemporâneas: a propriedade e a liberdade.” (MARINS, 2002, p. 12).

⁴¹⁹ Esta noção do Estado como agressor da propriedade e da liberdade fica bem clara na posição de Ives Gandra da Silva Martins: “Tenho permanentemente considerado ser o princípio da estrita legalidade garantia do desprotegido contribuinte contra as tentações do Poder Público em aumentar, dentro ou fora da lei, o nível da carga tributária, sempre que sua capacidade de controlar despesas seja frustrada.” (MARTINS, 2002, p. 92).

⁴²⁰ Como exemplo: Ricardo Marins de Oliveira (OLIVEIRA, 1988, p. 147-148); Alberto Xavier (XAVIER, 2001, p. 17-20); Miguel Delgado Gutierrez (GUTIERREZ, 2006, p. 118-129); e Ives Gandra da Silva Martins (MARTINS, 2005, p. 120-134).

⁴²¹ MARINS, 2002, p. 12.

O Estado passa a ser concebido numa concepção de Estado Social, em que se deve agir proporcionando aos indivíduos o máximo de prestações positivas.

Assim sendo, os reflexos da 1ª Guerra Mundial geraram grandes tensões sociais internas em vários países, sendo a causa da miséria em vários países europeus. Neste cenário, então, tem-se uma terra absolutamente fecundada para o surgimento das concepções totalitaristas⁴²².

Inicialmente, no entanto, as crises da Revolução Industrial e da 1ª Guerra, demonstraram que os Estados não mais podiam manter-se inertes em termos econômicos, deixando bem claro que a idéia de um Estado absolutamente liberal, não-intervencionista, não trouxe resultados favoráveis.

Era necessária uma postura em que, como garantia dos indivíduos, viessem os Estados a assegurar condições mínimas de existência, através de ações voltadas para saúde, previdência social, trabalhos, educação etc.

Logo, além dos direitos sociais, percebe-se, também, um surgimento dos direitos políticos, principalmente no direito do povo de participar no poder do Estado: a democracia social. Mas esta era uma noção que somente será consolidada após a crise de 1928/1929 nos Estados Unidos.

Com a crise de 1928/1929 acabam por não se consolidarem os Estados Sociais. A crise traz, na verdade, é a eclosão de Estados totalitários, como o fascismo italiano e o nazismo alemão. Ou seja: o Estado Social, ainda em fase embrionária, é “empurrado de lado” para ocuparem seu lugar os modelos totalitaristas, gerando novo modelo de Estado: opressor e violento, onde os direitos individuais, sociais e políticos (anteriormente em vias de afirmação) foram ignorados totalmente⁴²³.

Somente após a 2ª Guerra Mundial é que os países, como consequência da seqüela de duas guerras mundiais, dos problemas ocasionados pela Revolução Industrial e a crise do modelo liberal (com o ápice em 1928/1929), é que permitem que os laços internacionais estabeleçam a necessidade de uma universalização dos Direitos Humanos Internacionais do Homem⁴²⁴.

São exemplos disso:

- a) Declaração Universal de Direitos Humanos, de 1948;
- b) Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem (Bogotá, 1948);

⁴²² Neste sentido, confira-se MAGALHÃES, 2000, p. 30-35.

⁴²³ MAGALHÃES, 2000, p. 33.

⁴²⁴ Neste sentido, confira-se José Luiz Quadros Magalhães (2000, p. 34-35).

c) Convenção Americana dos Direitos do Homem (assinada em 22/09/1969 – Pacto de San José da Costa Rica);

d) Surgimento de organizações não-estatais, como: Anistia Internacional, Comissão Internacional de Juristas, Instituto Interamericano de Direitos Humanos⁴²⁵.

Assim sendo, a partir do breve relato histórico acima, verifica-se que, no Século XX, a proteção dos valores mais sagrados aos indivíduos leva à inclusão de diversos valores nas Constituições como forma de assegurar a sociedade contra os arbítrios estatais.

Com isso, o número de princípios constitucionais que são incluídos nas Constituições acaba por gerar uma situação inusitada: a possibilidade de princípios constitucionais, num caso concreto, colidirem e, com isso, as regras de colisão das normas infraconstitucionais demonstram-se insuficientes para a solução desses conflitos entre normas constitucionais.

Dentre esses princípios (valores que são positivados), inúmeros deles têm como foco central a contenção, a formalização de direitos (e suas respectivas garantias constitucionais) contra abusos e arbitrariedades no uso do poder pelo Estado⁴²⁶.

Todavia, como muito bem observa José Sérgio da Silva Cristóvam⁴²⁷, a colisão de princípios, que requer uma forma coerente de harmonizá-los, não se dá apenas na relação entre particulares *versus* Estado, mas também em relação aos próprios particulares⁴²⁸.

Marco Túlio Caldeira Figueiredo, assinala que “A sociedade, carente de saúde, educação e previdência (social), transformada após a Primeira Grande Guerra, assiste, desse modo, à passagem do Direito meramente formal para o Direito material”⁴²⁹.

Mas a Constituição de 1988 não se filia totalmente ao Estado Liberal ou ao Estado Social. Elege o Estado Democrático de Direito.

Marco Aurélio Greco esclarece que os trabalhos de elaboração da atual Constituição, na Assembléia Nacional Constituinte, foram palco de um grande conflito ideológico: de um lado, um grupo que defendia posições liberais mais protetivas (rotuladas de conservadoras) e,

⁴²⁵ MAGALHÃES, 2000, p. 34-35.

⁴²⁶ Consoante destaca Omara Oliveira de Gusmão: “A expansão do princípio da proporcionalidade, deslocando o eixo do Direito Administrativo para o Direito Constitucional, demonstra a evolução da própria noção de Estado de Direito, que se caracteriza pela proteção dos direitos fundamentais, por meio da limitação do poder Estatal, e pelo primado da supremacia da Constituição.” (GUSMÃO, 2006, p. 248).

⁴²⁷ CRISTÓVAM, 2006, p. 189-190.

⁴²⁸ Conforme a pena do próprio autor: “Os princípios constitucionais constituem-se em normas que fundamentam o sistema constitucional, as pautas normativas basilares do ordenamento jurídico. **Vinculam e norteiam a atuação tanto do Poder Público como dos particulares**, ostentando eficácia jurídica ativa e vinculante, pelo que deve ser totalmente afastada aquela idéia juspositiva que os entendia como meros programas ou linhas sugestivas da atividade pública **ou particular**.” (CRISTÓVAM, 2006, p. 189-190). (Nossos destaques).

⁴²⁹ FIGUEIREDO, 2006, p. 50. (Destaques do original).

de outro lado, estavam as chamadas forças progressivas, defendendo um Estado mais social, interventivo⁴³⁰.

Esclarece o autor que o produto final desse conflito de ideologias está retratado no artigo 1º da Carta de 1988. Nesse dispositivo afirma-se que “o Brasil é um Estado Democrático (= social) de Direito (= protetivo)”⁴³¹.

Assim sendo, antes de adentrarmos na análise da simulação no direito tributário, que fique claro que a Constituição de 1988 é fruto de um constante choque de visões. Concordamos com Marco Aurélio Greco que a Constituição é uma composição mista. Há normas que refletem o Estado Liberal, mas também existem normas do Estado Social.

Por isso, como afirma o autor, há duas grandes dificuldades a serem superadas. A primeira delas é conciliar (juridicamente) valores diferentes, fruto de distintas concepções de Estado:

[...] a primeira delas é convencer a parte contrária (que postula a prevalência de valor de outra feição) que ela tem de admitir que os outros valores mereçam ser postulados, ou seja, que possam “sentar à mesa”, no seguinte sentido: um defensor ferrenho de uma visão liberal clássica exclusiva e excludente só se interessaria na defesa da propriedade, liberdade, legalidade, irretroatividade, anterioridade etc. Se para ele só interessa isso, e não aceita que se fale em orçamento, planos de governo, melhoria nas condições sociais etc. porque isto não seria “jurídico”, ele não estaria aceitando que a variável social “sentasse à mesa”.

Por seu lado, o elemento social diz respeito à diminuição das desigualdades regionais e sociais, ao aumento da solidariedade, à isonomia, à capacidade contributiva, à defesa do meio ambiente, à defesa do consumidor etc. Quem assumisse uma visão social exclusiva e excludente certamente não seria sensível a tema que consideraria meras “técnicas”, como a data da publicação do Diário Oficial, porque o importante seria implementar o plano de governo, o projeto tal ou qual e assim por diante.

Um não aceita que o outro “sente à mesa”. Então, a primeira dificuldade é fazer com que, no âmbito de um diálogo desenvolvido no plano jurídico, cada interlocutor aceite que todos os valores consagrados constitucionalmente sejam ponderados no caso concreto, “sentem à mesa”; vale dizer, não há questão jurídica que tenha relevância constitucional que, ao mesmo tempo, não envolva um valor protetivo (típico do Estado de Direito) e um valor modificador da realidade (típico do Estado Social). Ambos estão presentes, e um não exclui o outro. (GRECO, 2008, p. 49-50).

A outra dificuldade consiste em saber como “temperar”, “dosar” os valores que permeiam o Estado de Direito e o Estado Social:

A segunda dificuldade é definir qual a dose de cada um desses dois ingredientes (liberal e social). Gosto de utilizar exemplo que considero muito significativo por ser formado pelas cores da bandeira brasileira. Se, por exemplo, representarmos o Estado de Direito pelo azul e o Estado Social pelo amarelo e como o Brasil não é exclusivamente nem Estado Social nem de Direito, ele é Democrático de Direito,

⁴³⁰ GRECO, 2008, p. 48.

⁴³¹ GRECO, 2008, p. 48.

então ele corresponde à fusão do azul e do amarelo que resulta numa terceira cor que não se confunde com nenhuma das duas básicas. Vale dizer: o Estado Brasileiro não é nem azul nem amarelo, ele é verde. (GRECO, 2008, p. 50).

E qual a importância dessas questões aqui expostas, sobre a concepção de Estado e seus valores em relação ao planejamento tributário? Quem bem responde a esta indagação é Marco Aurélio Greco.

Segundo o autor, o que mais acontece no exame de uma questão de planejamento é esse confronto de concepções de Estado⁴³². Valores como liberdade, propriedade, livre iniciativa têm a mesma importância que valores como justiça social, igualdade, capacidade contributiva, porque todos têm como origem a mesma fonte: a Constituição.

Assim sendo, em face da Constituição de 1988, deve-se repelir posições que privilegiem análises puramente formalistas. Como destaca Miguel Reale, “é dever do intérprete, e especialmente do juiz, escapar da fácil tentação de resolver questões judiciais tão-somente em função de *declarações formais*, tidas como claras, quando devem elas ser situadas no complexo unitário de seus motivos e circunstâncias”⁴³³⁴³⁴.

Por outro lado, as relações privadas passam a possuir certo sentido social. Segundo Miguel Reale, o sentido social do contrato já era previsto antes do advento da Constituição de 1988, em face da previsão do artigo 5º, da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual, “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”⁴³⁵.

Assim sendo, em se tratando da liberdade de contratar, que terá reflexos no direito tributário, concordamos com Marcus Abraham⁴³⁶, no sentido de que o Código Civil de 2002, além dos já clássicos princípios contratuais (liberdade contratual⁴³⁷, obrigatoriedade do contrato⁴³⁸ e relatividade dos efeitos contratuais⁴³⁹) trouxe outros, que passam a conviver com aqueles em igualdade de importância e condições, a saber: a) função social do contrato (artigo

⁴³² GRECO, 2008, p. 50.

⁴³³ REALE, 1997, p. 1.

⁴³⁴ No mesmo sentido, tem-se a posição de Felipe Peixoto Braga Netto: “Os conflitos que emergem na sociedade contemporânea, demasiado complexos, não cabem no redutor esquema formal. São realmente insuficientes as análises apoiadas em fórmulas rigidamente engendradas, próprias para conflitos do século dezoito, evidentemente inadequadas. Se transplantadas, em bloco, para as multiformes situações atuais. Se no século dezoito caberia ao intérprete ser *apenas* a voz da lei, tal como queria Montesquieu, sob pena de violar a legitimidade popular, atualmente o prisma é diverso. A concepção moderna vislumbra a norma como ponto de partida da construção hermenêutica, num processo bem menos simples do que aquele descrito pela subsunção silogística”. (BRAGA NETTO, 2003, p. 32-33).

⁴³⁵ REALE, 1997, p. 1.

⁴³⁶ ABRAHAM, 2007, p. 171.

⁴³⁷ Correspondendo à noção de que as partes, dentro das regras de ordem pública, podem livremente convencionar o que quiserem.

⁴³⁸ Traduzido na expressão latina “*pacta sunt servanda*”.

⁴³⁹ Representando a noção de que o contrato apenas vincula as partes sem afetar terceiros.

421⁴⁴⁰ e parágrafo único do artigo 2035⁴⁴¹); b) boa-fé objetiva (art. 422⁴⁴²); e c) equilíbrio contratual (art. 478⁴⁴³).

Mas é importante ressaltar aqui que não estamos defendendo a tese de que o contribuinte é proibido de buscar a melhor opção para a realização de suas operações econômicas.

Concordamos com Marciano de Seabra Godoi quando ele destaca que o planejamento tributário representa uma expressão da autonomia patrimonial das pessoas (naturais ou jurídicas) em um sistema constitucional que se funda na livre iniciativa e protege a propriedade privada⁴⁴⁴.

Além dessa questão, Marcos Abraham considera que a posição de Heleno Tôrres sugere outro elemento condicionante à liberdade de contratar, agregando-se ao novo perfil da teoria geral dos contratos: a exigência da causa⁴⁴⁵.

De fato, Heleno Tôrres considera que a causa possui diversas funções: a) serve para atribuir individualidade ao negócio jurídico, porque pela sua análise pode-se qualificar o tipo negocial; b) serve para classificar os negócios jurídicos; c) é um importante critério na interpretação dos negócios jurídicos; e d) é um elemento determinante para se identificar a função social do contrato⁴⁴⁶.

Para ele a causa representa uma função prática que permite isolar as propriedades teleológicas da declaração de vontade objetivada. Segundo o autor:

[...] a causa há de ser compatível com a ordem pública, com a moral e com a função social dos contratos. Sua ausência vicia de nulidade quaisquer negócios, ou dá ensejo a ilícitos, como o enriquecimento sem *causa*, dentre outros. (TÔRRES, 2003, p. 145).

O autor destaca que não é possível, no momento da interpretação, abstrair-se da causa. Contudo, a causa não se presta a se alegar a aplicação, no direito tributário, da interpretação econômica. De acordo com as palavras do próprio autor:

⁴⁴⁰ “Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.”

⁴⁴¹ “Art. 2035, Parágrafo único: “Nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade e dos contratos.”

⁴⁴² “Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios da probidade e boa-fé.”

⁴⁴³ “Art. 478. Nos contratos de execução continuada ou diferida, se a prestação de uma das partes se tornar excessivamente onerosa, com extrema vantagem para a outra, em virtude de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, poderá o devedor pedir a resolução do contrato. Os efeitos da sentença que a decretar retroagirão à data da citação.”

⁴⁴⁴ GODOI, 2001, p. 102.

⁴⁴⁵ ABRAHAM, 2007, p. 172.

⁴⁴⁶ TÔRRES, 2003, p. 143.

[...] qualquer interpretação que se pretenda operar sobre o ato ou negócio jurídico deverá tomar em consideração “a causa” do ato, nos termos das normas de dirigismo hermenêutico e daquelas cogentes de limitação, como modo de se alcançar ao esperado equilíbrio entre finalidade e funcionalidade, entre substância e forma negocial. Isso, contudo, não representa qualquer espécie de interpretação econômica do direito tributário, pelo contrário, é interpretação exclusivamente jurídica, que respeita a liberdade das formas, tipos e causas, justificando a existência de negócios atípicos, indiretos e fiduciários, todos plenamente legítimos. (TÔRRES, 2003, p. 146).

Logo, com base nas considerações acima, constata-se que a liberdade de contratar, atualmente, possui limitações. Exemplo disso é o direito de propriedade. Dispõe a Constituição Federal, no artigo 5º, inciso XXII, que é garantido o direito de propriedade. Mas logo em seguida o constituinte deixa bem claro as condições em que se protege a propriedade: apenas e tão-somente se ela atender à sua função social (artigo 5º, inciso XXIII).

Da mesma maneira que a propriedade, também o contrato sofre limitações: pela boa-fé objetiva, pela função social do contrato, pela moral ou pelos bons costumes (e também pela causa).

De tal forma, é nesse cenário que o direito tributário deverá absorver as estruturas do direito privado: não é possível, a partir da Constituição de 1988, considerar que princípios como liberdade, propriedade e livre iniciativa são dogmas intocáveis do direito.

Se assim não é em qualquer ramo do direito, certamente que o direito tributário, por mais complexo que seja, não pode destoar do restante do direito enquanto ciência.

4.2 Existem diferenças no trato da simulação no direito privado em relação ao direito tributário?

De imediato, respondemos à pergunta informando que sim.

Imaginando uma hipótese em que esteja comprovada a simulação (quer pelo conceito restrito, quer pelo conceito mais abrangente) como as partes deverão proceder? Em se tratando de particulares que se sintam prejudicados pela trama simulatória, a solução será recorrer ao Poder Judiciário, visando uma decisão judicial que confirme a invalidade dos negócios jurídicos apontados como viciados.

Assim sendo, a decisão judicial, em regra, terá como efeito a decretação da invalidade de atos e negócios praticados⁴⁴⁷⁴⁴⁸.

No direito tributário, por sua vez, a sanção é meramente nos efeitos do ato, exclusivamente para efeitos fiscais. Um contribuinte, se autuado por prática simulatória, não terá a decretação dos negócios jurídicos como nulos pelo fisco. O fisco até pode fazer referência, em sua fundamentação, a esse efeito. Todavia, a fiscalização somente estará requalificando os atos e negócios jurídicos praticados, imputando-lhes a caracterização de determinado fato gerador, cobrando-se o tributo e seus encargos pertinentes.

Logo, o fisco, em se tratando de simulação, apenas tem o poder de declaração de que não se produzem os efeitos da simulação em relação ao direito tributário.

Dizendo de outra forma: em um processo administrativo, após exaustivo embate entre fisco e contribuinte, assegurando-se a ambas as partes o direito ao contraditório e à ampla defesa, se a decisão deixar incontestada a existência de simulação, nenhum prático efeito dessa decisão poderá ser aproveitado pelos particulares interessados (aqueles prejudicados pela simulação) fora dos limites do direito tributário.

Terão estes que propor ação judicial e, quando muito, poderão se valer da decisão do processo tributário administrativo como elemento de prova. Nada mais que isso. E nem mesmo é possível dizer que a prova já realizada no processo administrativo dispensará outra, no curso da ação judicial⁴⁴⁹.

⁴⁴⁷ Apontamos que essa é a regra porque, em alguns casos, havendo terceiros de boa-fé, é possível que o negócio simulado seja mantido para que estas pessoas, não participantes do embuste, não sejam prejudicadas.

⁴⁴⁸ Por não ser objeto deste trabalho a análise do negócio jurídico no plano da existência, validade e eficácia, registre-se que é possível o ato simulado tenha conotação de ato ou negócio inexistente. Neste caso, entendemos que, em princípio, não seria necessária a propositura de ação judicial, salvo se para anular atos decorrentes da simulação. Como exemplo: a escritura simulada que foi levada ao registro cartorário. Se o ato não reúne as condições mínimas para ser reconhecido no ordenamento jurídico, ele nunca existiu e, por isso, aquilo que não integrou o ordenamento não requer a decretação de nulidade. Todavia, em razão do registro que se realizou, este efeito no cartório de imóveis, então, é que justificará a necessidade da ação judicial. Neste sentido, confira-se a lição de Nelson Rosendal e Cristiano Farias: “Não existindo juridicamente, o negócio sequer precisará ser destituído judicialmente (como exigem os franceses), porque a inexistência é o “não ser”. Logo, não tendo vocação para produzir qualquer efeito, não há necessidade de declarar o negócio inexistente como tal. Excepcionalmente, apenas, é possível a declaração judicial da inexistência do negócio, em razão de efeitos indiretos garantidos por ele. É o exemplo do casamento celebrado por um Delegado de Polícia ou por um Juiz do Trabalho. O ato em si é inexistente e, como tal, não se mostra necessária a propositura de uma ação para declará-lo como tal. Todavia, pode ser admissível o ajuizamento da ação para anular o registro público de casamento, se eventualmente foi assentado pelo Oficial.” (ROSENDA; FARIAS, 2007, p. 439-440).

⁴⁴⁹ Esta também é a posição de Alberto Xavier: “O interesse do Fisco contenta-se com a *ineficácia relativa* de tais atos, ineficácia esta que se traduz na insucetibilidade e os atos em causa lhe causarem prejuízo, atingindo a sua esfera jurídica, independentemente de tais atos serem considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre os simuladores e terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes”. (XAVIER, 2001, p. 69).

Esclarece Alberto Xavier que a ineficácia relativa do ato simulado em relação ao Fisco traduz-se na declaração de inoponibilidade: “consiste na ineficácia do ato simulado, a qual automaticamente conduz, nos casos de simulação relativa, à eficácia do ato dissimulado, que lhe subjaz encoberto ou oculto”⁴⁵⁰.

Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro também destacam que o fisco realiza a desconsideração apenas para efeitos fiscais. Segundo os autores, “a autoridade administrativa, diferentemente do juiz não pode desconstituir relações jurídicas; pode, tão-somente, desconsiderar alguns de seus efeitos, no caso, os tributários”⁴⁵¹.

Mas deve-se destacar que existe posição em sentido contrário. Como exemplo, pode-se citar a posição de Ives Gandra da Silva Martins. Ao examinar a possibilidade de desconsideração, o autor a considera inconstitucional e, ainda, de forma irreverente, atribui a ela a alcunha de “tributação gay”⁴⁵².

Pode-se ainda apontar outra diferenciação, por ser exclusiva do direito tributário. A autuação que for levada a efeito contra ao sujeito passivo que se impute como autor de simulação com reflexos fiscais, terá que se submeter – obrigatoriamente – a um processo administrativo tributário. Somente com a lisura desse procedimento administrativo é que o fisco terá condições de futuramente, se confirmado o crédito tributário no processo de julgamento administrativo, ajuizar ação de execução fiscal contra o sujeito passivo.

Eis aqui outra diferença que a simulação acarreta no direito tributário em relação ao direito privado. Finalizado o processo administrativo, confirmando-se a simulação, e não havendo pagamento do débito, o fisco iniciará um processo judicial, mas já na fase de execução.

No direito privado, a simulação, para sua atestação, exigirá um processo judicial, mas de conhecimento. Eventual execução judicial dependerá, portanto, de cumpridos todos os trâmites do processo de conhecimento.

A simulação no direito tributário e no direito privado também se diferencia em relação ao comportamento do prejudicado. Em se tratando do fisco, o agente fiscal (deparando-se com

⁴⁵⁰ XAVIER, 2001, p. 69.

⁴⁵¹ SOUZA; FUNARO, 2007, p. 75.

⁴⁵² Segundo a lições do autor: “A segunda inconstitucionalidade está em que a desconsideração apenas surtirá efeitos para ‘fins tributários’ – como previsto no ‘caput’ do artigo 13 [referência à tentativa de regulamentação pela Medida Provisória 66/2001 – nosso destaque] –, continuando a solução jurídica adotada a valer para os demais campos do direito. É a hospedagem – desculpem-me a irreverência – da ‘tributação gay’, porque o fato desconsiderado só o é para o direito tributário, continuando a valer, sem superação, para os outros ramos do direito. Isso admite que, por exemplo, uma doação continue sendo tributada pelo imposto de transmissão estadual (pois no plano civil é essa a natureza do negócio jurídico) embora possa vir a ser tributada simultaneamente pelo Município, se com base no artigo 13, vier a ser considerada como compra e venda pelo Fisco municipal ou federal.” (MARTINS, 2002, p. 95).

a simulação) tem o dever de constituir o lançamento ou de revisá-lo de ofício, postura esta que se extrai dos mandamentos do CTN no artigo 3º (cobrança do tributo por atividade administrativa plenamente vinculada) e do artigo 142 (competência exclusiva da autoridade fazendária para constituição do lançamento) e de seu parágrafo único (indisponibilidade do agente fazendário do dever de constituição do lançamento) e 149, VII (revisão de ofício do lançamento nos casos em que o sujeito passivo ou terceiro agiram com dolo, fraude ou simulação).

No direito privado, o prejudicado pela simulação pode optar por nada fazer, manter-se inerte, diferentemente do que ocorre com o fisco diante da mesma situação.

Como outro aspecto exclusivo da simulação no direito tributário, Heleno Tôrres concebe três modalidades de simulação na seara tributária (duas delas que consideramos exclusivas). Atribui a elas o nome de simulação tributária excludente ou redutiva, simulação tributária includente ou indutiva e simulação tributária por transferência subjetiva⁴⁵³.

No primeiro caso, o comportamento do contribuinte tem o escopo de afastar o tributo devido e reduzir a carga tributária ou até mesmo de afastar uma obrigação acessória ou uma sanção administrativa pelo descumprimento de obrigações tributárias.

Como exemplo dessa situação, pode-se apontar contrato em que as partes simulam uma locação, para dissimular a venda de um bem. Aqui a operação existiu de fato, mas as partes, declarando a existência de locação, procuram evitar – fraudulentamente – que se constate a existência do fato gerador do ICMS, IPI, PIS e COFINS etc.

A simulação includente ou indutiva permite que o sujeito ou as partes obtenham uma vantagem específica: beneficiam-se indevidamente, por exemplo, de uma isenção, de um crédito presumido, de uma imunidade, de um incentivo fiscal, de uma redução na base de cálculo, de uma forma mais simplificada e menos onerosa de pagamento da obrigação tributária. A compra de recibos médicos para dedução de despesas médicas fictícias na declaração do imposto de renda da pessoa física é um bom exemplo dessa modalidade.

A terceira modalidade – simulação tributária por transferência subjetiva, no entanto, não é característica exclusiva do direito tributário. Se neste campo do direito o autor dá-lhe esse nome, no direito privado, é chamada de simulação por interposta fictícia pessoa. Existe aqui mera questão terminológica. Nesta modalidade, então, uma pessoa empresta o seu nome para agir em nome de outra parte que não aparecerá diretamente no negócio jurídico, mas será em nome e em benefício dela que as operações realizar-se-ão.

⁴⁵³ TÔRRES, 2003, p. 357-360.

O autor destaca que tanto na simulação tributária excludente ou redutiva como na simulação tributária inclusiva ou redutiva, “operam-se mutações de critérios de conexão, formas jurídicas ou mesmo de qualificações que permitam o enquadramento de um dos critérios da regra-matriz de incidência: critérios material, espacial ou temporal que façam identificar a hipótese abstrata da norma; critérios quantitativo e subjetivo que qualifiquem os elementos da relação jurídica tributária constante do conseqüente da norma”⁴⁵⁴.

Outra questão importante é saber se as hipóteses de simulação previstas nos incisos I a III, do parágrafo primeiro, do artigo 167, do Código Civil de 2002, seriam uma lista taxativa que deve ser rigorosamente seguida no direito tributário.

Helena Tôrres⁴⁵⁵ é categórico em afirmar que não. De acordo o autor:

[...] tenho para mim que esta é uma especificação taxativa de hipóteses que somente tem aplicação no direito privado, haja vista os limites do dever de veracidade a serem impostos às partes e aos terceiros diretamente envolvidos. Contudo, a teoria da simulação é assunto de teoria do direito positivo, aplicável a todos os demais campos de incidência. Por esse motivo, cumpre observar, em cada ramo de legislação específica, se há ou não alguma forma de tratamento próprio para as hipóteses de simulação. (...) Como em matéria tributária o dever de veracidade é exigido de todos os seus atos por declarações e prestações de informações de toda ordem, inclusive por terceiros, não se justifica qualquer tentativa de vinculação dos atos administrativos àquela lista taxativa predisposta para os lindes do direito privado. (TÔRRES, 2003, p. 363-364).

Por isso, o referido autor afirma que a Administração poderá desconsiderar quaisquer atos ou negócios quando: a) desprovidos de causa; b) pela sua estruturação fique caracterizada a existência de fraude à lei; c) quando o sujeito se utilize da simulação⁴⁵⁶.

E em relação à última hipótese, o autor é bem contundente ao ampliar a dimensão em que deve ser considerado do conceito de simulação. Confira-se:

[...] quando o sujeito utilize-se de *simulação* (iii), independentemente das hipóteses de simulação constantes do art. 167, § 1º, do CC, bastando que visem à criação de um ato ficto, sem correspondente existência de qualquer ato ou negócio real (simulação absoluta); que exista a pretensão de ocultação de outro ato ou negócio jurídico, sendo o ato simulado aquele que aparece, superpondo-se ao efetivamente desejado (dissimulado), mas que não aparece (simulação relativa). E num ou n'outro caso, quando fique demonstrada a presença de acordo simulatório (*pactum simulationis*). E essa foi a opção de legislador que se ocupou de reger a simulação no direito tributário brasileiro, nos diversos positivos que tratam do assunto. (TÔRRES, 2003, p. 364).

⁴⁵⁴ TÔRRES, 2003, p. 358.

⁴⁵⁵ TÔRRES, 2003, p. 363-366.

⁴⁵⁶ TÔRRES, 2003, p. 364.

Para o autor, a possibilidade de ampliar as hipóteses de simulação no direito tributário decorre do fato de que o legislador não está obrigado a se limitar a uma espécie de *princípio conservativo* dos tipos e formas dos atos e negócios jurídicos de direito privado, quando estes sejam alcançados por normas da seara tributária. Para ele, não existe uma prevalência do direito privado sobre o direito tributário. Mas considera haver duas exceções: a) os casos expressamente impedidos pela Carta Maior⁴⁵⁷; e b) que o fato cogitado como passível de desconsideração esteja relacionado com as hipóteses de incidência dos tributos⁴⁵⁸.

Marco Aurélio Greco, examinando esta questão lança algumas indagações sobre o assunto. O autor questiona se as hipóteses de simulação do direito tributário estariam limitadas à lista prevista nos incisos I a III, do parágrafo primeiro, do artigo 167, do Código Civil de 2002, assim se manifestando:

A pergunta básica que se coloca em termos fiscais é se as hipóteses de simulação com relevância tributária seriam apenas aquelas expressamente enumeradas no Código Civil ou se outras poderiam ser, igualmente, invocadas. A pergunta é pertinente, pois não é raro encontrar manifestações fiscais nas quais se utiliza a palavra simulação para qualificar situação não contemplada no Código Civil com essa natureza.

Neste ponto, creio que a terminologia nem sempre é utilizada com propriedade. Num rigor terminológico, é possível afirmar que somente têm natureza de simulação aquelas situações assim qualificadas perante o Código Civil. Porém, este entendimento não é pacífico. Realmente, na doutrina francesa, há autores que colocam sob o termo “simulação” dois conjuntos distintos de situação: aquele formado pelos atos “irreais” (aparentes) e aquele formado pelos atos “disfarçados” (*deguisé*) ou “dissimulados”. Ou seja, a terminologia comporta tonalidades distintas em função do surgimento de formas mais sutis de contornar as previsões legais (o que por si só enseja uma monografia a respeito). (GRECO, 2008, p. 269).

Marco Aurélio Greco destaca que o termo “simulação” pode assumir o sentido das hipóteses previstas no Código Civil de 2002 (conceito clássico de simulação, segundo ele) ou pode assumir a conotação dada pela doutrina francesa, de “ato disfarçado”⁴⁵⁹.

Em nossa opinião acolhemos a posição de Heleno Tôrres e de Marco Aurélio Greco. De fato, concebendo-se a simulação como vício na causa do negócio jurídico, certamente que as hipóteses de simulação, no direito tributário, não devem ficar adstritas às hipóteses do Código Civil de 2002. Afinal de contas, a simulação, pela análise do conceito amplo e causalista, requer, acima de tudo, uma distorção na causa no negócio jurídico. Logo, os atos disfarçados (mencionados por Marco Aurélio Greco) não conflitam com a concepção de simulação pelo conceito mais amplo e causalista.

⁴⁵⁷ TÔRRES, 2003, p. 365.

⁴⁵⁸ TÔRRES, 2003, p. 366.

⁴⁵⁹ GRECO, 2008, p. 270.

Neste mesmo sentido é a posição de Marciano de Seabra Godoi, destacando que o conceito de simulação passa a ser fluido e dinâmico, não admitindo planejamentos tributários caracterizados por elevado grau de artificialidade⁴⁶⁰.

Sustentamos a posição acima, inclusive, a partir de mais uma questão apresentada por Marco Aurélio Greco. Este autor indaga se, em uma seqüência de atos, seria possível falar em simulação do Código Civil ou se estaríamos diante de outra figura jurídica. Sobre esta questão assim ele se expressa:

Quando há uma seqüência de atos, cabe ainda falar em simulação do Código Civil? Ou seria alguma outra figura? O exame realizado indica que a figura que os tributaristas batizaram de simulação para explicar a seqüência de negócios não é propriamente uma simulação como a conhece a Teoria Geral do Direito Privado; pode ser um único negócio ou conjunto de negócios, mas irreal (hipótese de simulação absoluta), ou algo mais do que uma simulação, assumindo muitas vezes a feição de fraude à lei. (GRECO, 2008, p. 273).

Quando estamos propondo a adoção da concepção mais ampla do conceito de simulação não estamos defendendo que exista um “mundo tributário à parte”, diverso do restante do direito. Aquilo que se chamar de simulação (ou fraude à lei, abuso do direito, abuso de formas jurídicas, negócio indireto ou negócio fiduciário) no direito tributário, e for considerado como ilícito e artificial, também deverá ser para todo o restante do direito.

Portanto, não se diga que a nossa defesa de um conceito mais amplo e causalista de simulação permitiria ao fisco desconsiderar operações lícitas, verdadeiros exemplos de elisão fiscal. Para estes casos, como será exposto no item 4.4.2, deve-se possuir lei específica.

Feito este esclarecimento, concebendo-se a simulação pela concepção mais ampla e causalista, pode uma determinada operação conter uma seqüência interligada de atos e negócios realizados pelo sujeito passivo. Desse modo, somente pela análise do conjunto é que será possível determinar a efetiva causa das operações jurídicas realizadas, constatação esta que nem sempre é possível pela análise isolada de cada ato ou negócio praticado⁴⁶¹.

Realmente: “A desconsideração de ato ou negócio jurídico, fundada em simulação, não encontra, portanto, nenhum limite na lista taxativa de direito privado (...)”⁴⁶².

⁴⁶⁰ GODOI, 2007b, p. 280.

⁴⁶¹ Esta também é a posição de Marco Aurélio Greco: “Observe-se, também, que se a realidade vier a ser examinada da perspectiva da causa e a seqüência de negócios tiver uma causa única (inexistindo causas autônomas relativas a cada um dos negócios), o conjunto de negócios pode ser visto como um negócio complexo e, portanto, cada parte assume feição de fração de algo maior. Assim, o vício na causa de um negócio complexo pode levar ao reconhecimento de que todo o conjunto de atos e negócios parciais é simulado”. (GRECO, 2008, p. 273).

⁴⁶² TÓRRES, 2003, p. 366.

4.3 Elisão, elusão e evasão tributária

Muitas são as expressões que procuram diferenciar os comportamentos empregados pelos contribuintes que são acolhidos ou não pelo direito para reduzir a obrigação tributária: elisão, elusão e evasão tributária são os termos mais comuns.

O que os termos têm em comum é a procura pela redução da carga fiscal. O que irá diferenciá-los, no entanto, é a análise da forma como as operações foram realizadas e a relação de compatibilidade (licitude) perante o ordenamento jurídico.

Um dos primeiros autores a produzir estudo procurando a sistematização dos conceitos de evasão e elisão foi Antônio Roberto Sampaio Dória⁴⁶³.

Segundo o autor, evasão, em sentido lato, é todo ato ou omissão que tenda a evitar, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo. Com a evasão procura-se evitar ou minorar o pagamento de um tributo⁴⁶⁴.

Para o autor, a causa básica da evasão tem origem no velho conflito entre o interesse individual de preservar o patrimônio e o interesse público de absorver uma parcela desse patrimônio para suportar uma parte dos gastos públicos. Por isso, destaca que a evasão é sempre um fenômeno inerente a todo sistema tributário⁴⁶⁵.

Em seu critério de classificação, Antônio R. S. Dória entende que a evasão pode ser omissiva ou comissiva. Considerando-se a existência de intencionalidade ou não, a evasão omissiva pode ser intencional ou não; a evasão comissiva será sempre intencional.

A evasão omissiva subdivide-se em evasão imprópria e evasão por inação. Aquela representa “formas de se evitar um tributo mediante abstenção de praticar os atos ou de se colocar naquela posição, da qual o tributo decorre”⁴⁶⁶. A evasão imprópria se dá por abstenção de incidência ou por transferência econômica.

Expõe o autor que a abstenção de incidência ocorre nos casos em que há tributação excessiva. Dá como exemplos: a) a pessoa que se abstém de importar uma mercadoria, em virtude dos ônus fiscais; b) o indivíduo que se abstém de consumir determinado produto que também sofre carga fiscal exacerbada; c) o contribuinte que altera o seu domicílio para evitar

⁴⁶³ DÓRIA, 1978, p. 447-459.

⁴⁶⁴ DÓRIA, 1978, p. 448.

⁴⁶⁵ DÓRIA, 1978, p. 448.

⁴⁶⁶ DÓRIA, 1978, p. 449.

uma incidência fiscal; e d) pessoa que movimenta seus capitais de um país para outro para evitar uma incidência fiscal mais onerosa.

Ainda na evasão imprópria o autor destaca a chamada transferência econômica dos tributos. São fenômenos em que o contribuinte transfere os ônus dos tributos a um terceiro, por processos dos mais variados: combinação contratual, acréscimo no preço, tributos indiretos ou sobre o consumo, como exemplos. O efeito, segundo o autor, é de direito privado: “Quem deve pagar o tributo, na realidade, o transfere a terceiro, mas há sempre o pagamento do tributo, embora, digamos, pela pessoa não indicada na lei”⁴⁶⁷.

A evasão também pode se manifestar por inação (intencional ou não intencional). A evasão por inação decorre sempre de uma falta do contribuinte. Se houver intenção de evadir, a inação corresponderá a uma sonegação, à falta de recolhimento do tributo. Segundo o autor: “Na sonegação, há uma mora do indivíduo de pagar um tributo, que ele reconhece, está lançado etc. Na evasão não intencional há ignorância da obrigação fiscal. Claro que em ambas as hipóteses, objetivamente, um tributo é devido e não se paga. Apenas, num caso, o indivíduo assume o risco de não pagar, e no outro ele, simplesmente, desconhece a obrigação”⁴⁶⁸.

A evasão comissiva, segundo Antônio R. S. Dória, é sempre intencional; há sempre uma ação realizada pelo contribuinte. Ela provém de duas hipóteses: a) evasão ilícita, conhecida por fraude, simulação e conluio; e b) evasão lícita ou legítima, chamada de elisão ou economia fiscal.

Pela evasão ilícita, o contribuinte deixa de pagar o tributo mediante processos ilícitos ou fraudulentos. A elisão, por sua vez, também não gera o pagamento do tributo. Todavia, adotam-se procedimentos preventivos, fazendo com que o contribuinte não se coloque em situação que seja tributado. Ele atinge o resultado econômico desejado, mas por outros processos.

O autor propõe que, para evitar confusões terminológicas, adote-se o termo evasão para significar a fraude fiscal e o termo elisão para o comportamento lícito de diminuir a carga tributária.

E como forma de procurar distinguir a evasão da elisão o autor propõe dois critérios: a) a licitude desses procedimentos; e b) a maneira e o momento em que se realizam os comportamentos evasivos ou elisivos.

⁴⁶⁷ DÓRIA, 1978, p. 449-450.

⁴⁶⁸ DÓRIA, 1978, p. 450.

Esclarece o autor a necessidade desses critérios pelo fato de que tanto a elisão como a evasão têm em comum o resultado: em ambos os casos o indivíduo pretende eliminar ou reduzir a obrigação fiscal. Logo, se os resultados são idênticos, pelo resultado não será possível diferenciar evasão de elisão fiscal.

Desse modo, pelo primeiro critério, na evasão o indivíduo sempre se vale de meios ilícitos e na elisão o agente emprega meios lícitos.

Em relação ao segundo critério, na evasão o indivíduo “se vale de determinados meios ou instrumentos no ato ou depois da ocorrência do fato gerador. Por outras palavras, no momento em que o fato gerador se está exteriorizando, o indivíduo se vale de meios ilícitos, para diminuir ou eliminar a obrigação fiscal [...]”⁴⁶⁹.

Pela elisão fiscal são utilizados meios lícitos, que têm sempre que se manifestar antes do fato gerador. A elisão, de acordo com Antônio R. S. Dória, é um procedimento preventivo. Se esta característica for perdida, haverá fraude. Segundo o autor:

A elisão é sempre um procedimento preventivo, de modo que se ela perder esse caráter preventivo, se torna fraude. Desde que o tributo surge, já não há mais nada a fazer, senão pagá-lo. Qualquer medida que o contribuinte tome, depois que o fato gerador ocorre, será fraudulenta; a elisão, tem que ser sempre preventiva – evitar que aquela situação, descrita na lei como tributável, venha a se manifestar.

Essencialmente, o indivíduo visa na elisão a um resultado econômico, um objetivo comercial, mercantil, e que, em sua essência, também é econômico, e percebe que para tanto, o direito lhe oferece formas diversas, e que essas formas diversas, em tudo substancialmente idênticas, podem sofrer tributações diferentes.

(...)

A elisão, no fundo, é forma de abstenção de incidência, em que o indivíduo procurar evitar encontrar-se naquela situação tributária; enquanto na abstenção de incidência o indivíduo abandona, ou abdica, totalmente, do resultado econômico, na elisão ele chega ao resultado econômico, mas por uma via diferente. (DÓRIA, 1978, p. 453).

Parece-nos, no entanto, que o critério proposto por Antônio Roberto Sampaio Dória não é suficiente. Primeiro porque, conforme a concepção de direito do intérprete/aplicador, o conceito de “licitude x ilicitude” sofrerá grandes modificações.

Na obra de Felipe Peixoto Braga Netto⁴⁷⁰ o autor destaca que é comum associar-se a ilicitude exclusivamente com a responsabilidade civil, como se o dano e a constatação de culpa ou dolo fossem requisitos obrigatórios da ilicitude. O autor, no entanto, entende que a ilicitude representa uma categoria multiforme, em que existem novas feições de ilicitude,

⁴⁶⁹ DÓRIA, 1978, p. 453.

⁴⁷⁰ Teoria dos ilícitos civis. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

muitas delas apuráveis a partir da análise do caso concreto e da sua pertinência com os princípios constitucionais envolvidos no caso concreto⁴⁷¹.

Assim sendo, jamais um aplicador do direito de formação jurídica formalista, positivista, aceitaria um ilícito a partir de um tipo aberto, em que a constatação da conduta desconforme com o direito não estaria expressamente definida na lei e sim seria apurada pela análise do caso e de sua desconformidade com os princípios jurídicos envolvidos no caso concreto.

Neste sentido, a opinião de Heleno Tôrres é importante ao admitir, no ordenamento atual, que existem dois tipos de ilicitude: uma primeira pautada pela existência de uma regra específica onde o comportamento deverá ser avaliado no sentido de se adequar ou não à previsão normativa e uma segunda concepção de ilicitude, em que:

[...] não é possível construir uma regra específica para cada um, o que justifica a adoção de uma regra geral, por meio de elementos que, ao invés de entabular uma classificação dos atos ilícitos, predispõem um critério geral de sanções a todos os atos danosos (qualificáveis como ilícitos), a depender do enquadramento em certos pressupostos. É o caso dos sistemas de ilícitos atípicos.

No primeiro caso, temos um sistema “fechado”, na medida em que não são admitidos ilícitos diversos daqueles previstos. E assim, a cada nova hipótese de ilícito deverá vir configurada uma nova classificação específica. No segundo, um sistema “aberto”, por não haver categoria predefinida de ilícitos, salvo uma ou outra, aqui e acolá tipificada. (TÔRRES, 2003, p. 196).

E em relação aos ilícitos atípicos, o autor assinala que a sua caracterização, bem como a respectiva sanção, decorre da aplicação dos princípios constitucionais, na medida em que eles, ao se relacionarem, concretizam valores que a sociedade pretende que sejam preservados⁴⁷².

Em segundo lugar, a classificação proposta por Antônio Roberto Sampaio Dória leva em conta se as condutas ocorreram antes ou depois do fato gerador.

Como ressalta Heleno Tôrres:

⁴⁷¹ BRAGA NETTO, 2003, p. 78 e seguintes.

⁴⁷² Exemplo disso pode ser apontado em julgamento do Superior Tribunal de Justiça. No julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 15.166/BA, o tribunal aplicou sanção não prevista expressamente na lei de licitações (Lei 8666/93). Uma empresa foi considerada inidônea, sendo proibida de licitar com o Estado da Bahia. Os sócios criam outra empresa, com o idêntico quadro societário, objetivo social e mesmo endereço. A justiça baiana aplicou à segunda empresa a mesma sanção imposta à primeira. A empresa criticou a decisão alegando não existir norma que permitisse estender a sanção de uma empresa para outra. O Ministro relator, Castro Meira, valendo-se dos princípios constitucionais, entendeu que a sanção estava em total consonância com o ordenamento jurídico, na medida em que refletia mero desdobramento do princípio da moralidade administrativa. Nos termos do relator: “Em obediência ao Princípio da Legalidade, não pode o aplicador do direito negar eficácia aos muitos princípios que devem modelar a atuação do Poder Público”. (STJ, Recurso em Mandado de Segurança, nº 15.166/BA, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 07/08/93).

Essa tese da *cronologia* tomou foros de universalidade, predominando, por muito tempo, a idéia de que haveria uma diferença exclusivamente temporal entre a evasão e a elusão: se o ato destinado a evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo fosse praticado antes da ocorrência do fato jurídico tributário, caracterizar-se-ia a elusão; caso o ato ocorresse posteriormente, ter-se-ia a evasão. (TÔRRES, 2003, p. 189).

Não nos parece que essa diferenciação cronológica seja adequada.

Afinal de contas, parece-nos que o problema do planejamento tributário está muito mais na análise do caso concreto e sua qualificação diante da norma. Noutras palavras, o que procura o contribuinte com o planejamento tributário é muito mais posicionar a análise do caso com a norma em seu sentido abstrato. Vale dizer: procura estruturar uma operação fática de modo que ela não se alinhe à hipótese descritiva da lei.

Nesse caso, o critério de análise fará com que condutas lícitas e ilícitas, se planejadas, tenham sua configuração em momento anterior à suposta caracterização do fato gerador. Então, se estivemos certos, o critério deixou de ter aplicabilidade.

Daí porque Heleno Tôrres, com bastante propriedade, descarta o critério cronológico como ferramenta distintiva entre a evasão e a elusão:

[...] a distinção meramente temporal entre evasão e “elusão”, mesmo que tenha muita força argumentativa, deve ser imediatamente refutada, pois não são raras as situações em que a evasão pode ocorrer antes do fato jurídico tributário, como se vê no sempre lembrado exemplo do comerciante que emite nota fiscal adulterada, promovendo, em seguida, a saída da mercadoria de seu estabelecimento, i. e., realizando o fato jurídico do imposto sobre circulação de mercadorias. Somente uma análise da natureza do ato ou negócio jurídico, ou mesmo dos respectivos efeitos de tais atos, pode prosperar como método seguro para tal finalidade. Não se trata, pois, de uma questão cronológica a diferença entre os fenômenos aqui analisados. (TÔRRES, 2003, p. 190).

Ao se falar de elisão e evasão tributária, não é possível passar pelo tema sem fazer menção à inovação trazida por Heleno Tôrres.

Para o referido jurista, o termo “elisão” não pode ser utilizado para representar todas as condutas lícitas realizadas pelo contribuinte buscando economia de tributos.

Segundo o autor, a doutrina sempre identificou a elisão tributária como sendo um fenômeno lícito, típico de legítima economia de tributos. A conduta do sujeito passivo tem como escopo evitar (total ou parcialmente) a obrigação tributária. Mas este comportamento (de economia de tributos) era realizado sem permitir a formação da obrigação tributária, através de uma busca planejada dos espaços livres de tributação⁴⁷³.

⁴⁷³ TÔRRES, 2003, p. 182.

A elusão tributária, para Heleno Tôrres fica no meio termo: entre simulação e economia legítima de tributos. Perceba-se:

A elusão, nesses ordenamentos [referência a como o tema é tratado em outros países – nosso destaque], corresponde ao que fica a meio caminho entre a legítima economia de tributos e a simulação: não seria simulação, porque seus atos não são encobertos, ocultos (dissimulação) ou inexistentes (simulação absoluta); nem economia legítima de tributos (elisão, para a doutrina tradicional), porque a economia se verificaria contornando o alcance do tipo normativo da regra de tributação, por uma “violação indireta” da lei tributária.

Desse modo, a *elusão* é sempre um fenômeno transparente. O procedimento nunca é oculto, na medida em que o contribuinte revela-se ao Fisco, pela consecução dos atos ou negócios jurídicos próprios, atendendo aos requisitos formais e materiais dos procedimentos com os quais pretende alcançar o regime tributário mais vantajoso. Por isso, a “violação indireta” da lei tributária, que se presta para qualificar a elusão, nos ordenamentos que assim a contemplam, advém do cometimento de algum ato ou negócio jurídico que se possa enquadrar como “abuso de formas”, “fraude à lei”, “abuso de direito”, “ausência de finalidade negocial” et *caterva*. (TÔRRES, 2003, p. 187-188).

A proposta do autor é a de justamente procurar “salvar” os atos jurídicos lícitos em sua forma e substância. Na verdade, o termo elusão corresponde a condutas consideradas como ilícitas em sua substância porque, formalmente, os procedimentos exteriorizados pelo sujeito passivo são admitidos pelo ordenamento. Apenas a finalidade com que foram utilizados é que é criticada.

Por isso, o autor prefere o termo *elusão*, derivado do verbo *eludir*, originário do latim *eludere*, significando “evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem. *Elusivo* é aquele que tende a escapulir, que se mostra arisco, evasivo”⁴⁷⁴.

A elusão, portanto, refere-se a atos ou negócios desprovidos de causa, em que se tenta “evitar a subsunção do ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária”⁴⁷⁵.

De acordo com Heleno Tôrres:

Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar de negócios atípicos ou indiretos desprovidos de “causa” ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica. (TÔRRES, 2003, p. 189).

⁴⁷⁴ TÔRRES, 2003, p. 188.

⁴⁷⁵ TÔRRES, 2003, p. 189.

4.3.1 Ilicitude nas hipóteses de elusão tributária?

De acordo com Heleno Tôrres, os atos elusivos são ilícitos. De fato, se assim não fossem, não sofreriam como sanção a desconsideração por parte do fisco. A ilicitude na elusão se refere à sutileza de se valer de estruturas típicas para com elas alcançar finalidades diferentes daquelas que tais estruturas foram concebidas, sem que exista uma causa adequada para tanto.

Heleno Tôrres destaca que a sua posição pela ilicitude dos atos elusivos se alicerça no princípio da relatividade dos efeitos contratuais⁴⁷⁶. Segundo o autor, é errado confundir a licitude do negócio jurídico celebrado pelas partes com os seus efeitos em relação à legislação tributária. Segundo as suas próprias palavras:

Temos, no estudo da elusão tributária, que separar a licitude do ato aparente, usado para evitar a aplicação da lei tributária, da ilicitude que se deduz da qualificação atribuída à situação aperfeiçoada a partir da conformação de um dos pressupostos eleitos pelas normas do sistema, especiais ou gerais. Estes pressupostos corresponderão, sempre, ao conceito de elusão que cada ordenamento adota; o controle que se opera sobre tais atos não será mais do que uma tentativa de recompor a juridicidade do sistema, violada pela elusão, quer usando de uma norma específica, quando se tratar de prévia tipificação da ilicitude, quer usando, na ausência de regra expressa com cabimento ao caso concreto, de uma norma geral antielusiva, fundada no conceito de ilícito atípico. (TÔRRES, 2003, p. 196).

Assim sendo, novamente insiste-se que, na análise, em qualquer ramo do direito de atos e negócios jurídicos realizados pelos particulares, não se pode examinar apenas a aparência externa dos atos realizados. É necessário o exame da substância das operações realizadas e sua relação de compatibilidade com a forma⁴⁷⁷. É preciso identificar a causa adequada para os atos praticados.

Neste sentido, Marco Aurélio Greco propõe uma análise das operações de planejamento tributário a partir de um modelo de abordagem funcional. Neste modelo, além do perfil legal de cada operação, elas também devem ser examinadas pelo seu perfil jurídico. Vale dizer: a análise deve ser feita diante de um caso concreto, considerando-se o seu contexto. Pare ele: “ao lado dos elementos que emanam das leis, assumem igual importância

⁴⁷⁶ TÔRRES, 2003, p. 195.

⁴⁷⁷ Destaque-se que a referência entre forma x substância não é feita aqui na conotação que é dada pela interpretação econômica, corrente de pensamento com a qual não concordamos. Maiores esclarecimentos a este respeito constam no item 4.6.1 infra.

os fatos, por natureza formados por um sem-número de características, todas – em tese – com possível peso no seu equacionamento jurídico-tributário”⁴⁷⁸.

Dessa maneira, de acordo com o autor, a justificativa para a realização de uma determinada operação é um aspecto essencial de análise. Tal justificação deve ser examinada no contexto do caso específico que, para ele, abrange: a) a existência de motivo e finalidade não predominantemente tributários; b) a congruência da manifestação de vontade com o perfil do negócio jurídico, bem como com o motivo e a finalidade; e c) a função – dentro do empreendimento econômico – a que se destina a operação⁴⁷⁹.

4.3.2 As hipóteses de agravamento da multa e a lei 4.502/1964

Quando se faz referência aos termos simulação e fraude, nas hipóteses de possível desconsideração dos atos ou negócios jurídicos artificiosos realizados pelos contribuintes, é importante destacar que a interpretação que estes termos possuem quando são empregados pelos artigos 71, 72 e 73, da Lei 4502/64, nas hipóteses de agravamento da multa imputada ao sujeito passivo.

A referência a estes artigos da lei acima é importante em decorrência do *caput*, do inciso I e do § 1º do artigo 44, da Lei nº 9430/96 que, em sua nova redação, estabelece:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
 I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
 II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
 a) na forma do art. 8º da Lei nº 7713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;
 b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.
§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (...) (Destques em negrito de nossa autoria).

⁴⁷⁸ GRECO, 2008, p. 354-355.

⁴⁷⁹ GRECO, 2008, p. 356.

A conotação com que os termos ali são empregados, de acordo com Marco Aurélio Greco, deve ter uma interpretação restritiva. Para o autor, nos casos de duplicação da multa, estamos diante de uma exceção da exceção, na medida em que “Condutas infracionais, que agridem disposições legais, são exceção e não regra”⁴⁸⁰.

Portanto, “a ‘regra’ é aplicar a multa do inciso I do artigo 44 (multa de 75%) enquanto que, apenas em determinados casos revestidos de certo perfil (§ 1º), configura-se a ‘exceção’ que enseja a incidência da multa duplicada”⁴⁸¹.

Dessa forma, concordamos com Marco Aurélio Greco em que o inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9430/96 prevê duas hipóteses para a incidência de multa: a) falta de pagamento ou recolhimento; e b) falta de declaração e declaração inexata. Além disso, para o agravamento da multa, deve-se adicionar aos requisitos acima a configuração das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64⁴⁸².

Pela análise do dispositivo acima, percebe-se que as hipóteses do parágrafo primeiro possuem diferença em relação ao inciso I do mesmo dispositivo. Nas hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4052/64 é necessária a incontroversa demonstração da existência de dolo⁴⁸³.

De acordo com o artigo 71, da Lei nº 4502/64, a sonegação é assim definida:

Art. 71 Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

O artigo 72, por sua vez, deixa claro que a visão do termo fraude é no sentido do direito penal:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

⁴⁸⁰ GRECO, 2008, p. 250. Segundo o autor: “[...] a interpretação das normas sancionadoras deve ser *estrita*, vale dizer, circunscrita àquelas situações e condutas que, inequivocamente, se enquadrem na hipótese legal, reduzindo-se ao máximo as avaliações subjetivas que possam cercar a hipótese material da conduta”. (GRECO, 2008, p. 251).

⁴⁸¹ GRECO, 2008, p. 252.

⁴⁸² GRECO, 2008, p. 253.

⁴⁸³ Neste sentido: “[...] por maior razão a exceção da exceção [parágrafo 1º, do artigo 44, da Lei 9430/96 – nosso destaque] só terá aplicação em hipóteses absolutamente nítidas que não envolvam avaliações subjetivas e cujos fatos tenham sua qualificação jurídica incontroversa.”. (GRECO, 2008, p. 252).

Em relação ao artigo 73, verifica-se que, para se falar em conluio, primeiramente é condição que a sonegação ou a fraude tenham sido devidamente caracterizadas:

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos nos arts. 71 e 72.

A sonegação só é possível cogitá-la se “houver conduta que implique em impedir ou retardar o *conhecimento* pela autoridade fazendária, de qualquer elemento ligado ao fato gerador da obrigação tributária ou das condições pessoais do contribuinte”⁴⁸⁴.

Por isso, Alberto Xavier destaca que o termo “sonegação” tem uma conotação ampla e outra restrita. Na primeira, o termo tem o sentido de “toda e qualquer subtração de direito alheio, reportando-se a condutas que tenham ou sejam suscetíveis de ter como resultado o não-recolhimento ou o recolhimento a menor de tributos devidos, ou seja, ‘suprimir ou reduzir tributo’, para usar a expressão do art. 1º da Lei nº 8137, de 27 de dezembro de 1990”⁴⁸⁵.

O conceito de sonegação mais restrito, para Alberto Xavier, constitui-se apenas na “*subtração por ocultação de informações*”⁴⁸⁶. Desse modo, o autor lusitano destaca que na sonegação o seu objeto não é diretamente o tributo, mas sim o conhecimento dos fatos relevantes para o exercício do poder-dever de lançamento pela Administração fiscal⁴⁸⁷. Para ele, portanto, é nesta concepção que se deve conceber o termo quando examinado o artigo 71 da Lei 4502/64.

Portanto, o comportamento que estaria configurado no artigo 71 relacionar-se-ia com uma “violação de deveres instrumentais ou acessórios, de caráter instrutório, pelos quais se concretiza o dever de colaboração do contribuinte na descoberta da verdade material, através da prestação de informações e declarações verdadeiras”⁴⁸⁸.

É justamente a situação de uma empresa que realiza operações no chamado “Caixa 2”. A empresa promove a venda de produtos não escriturando estas operações em sua contabilidade e nos livros fiscais.

A figura da fraude, a que o artigo 72 faz referência, segundo Alberto Xavier, requer três requisitos⁴⁸⁹ (dois deles de natureza subjetiva e um de natureza objetiva). O primeiro deles é que o comportamento que permitirá a aplicação da multa agravada requer que o(s)

⁴⁸⁴ GRECO, 2008, p. 256.

⁴⁸⁵ XAVIER, 2001, p. 81.

⁴⁸⁶ XAVIER, 2001, p. 81.

⁴⁸⁷ XAVIER, 2001, p. 81.

⁴⁸⁸ XAVIER, 2001, p. 82.

⁴⁸⁹ XAVIER, 2001, p. 78-79.

agente(s) tenha(m) no fim da conduta comissiva ou omissiva a intenção manifesta de reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento.

O segundo requisito subjetivo está relacionado à necessidade de se demonstrar uma manifesta e inequívoca intencionalidade fraudulenta consistente no caráter doloso da ação ou omissão⁴⁹⁰.

O último requisito, de natureza objetiva segundo o autor, decorre dos meios empregados para a realização do prejuízo ao fisco. Caso interessante desse requisito seria aquele em que uma empresa manipula um sistema de informática de modo que o programa é concebido para encobrir determinadas operações na entrada de mercadorias, bem como na saída de mercadorias.

Os relatórios gerados não permitem que a fraude seja identificada. Apenas uma conferência manual dos produtos é que poderia constatar a burla intencionalmente arquitetada.

Marco Aurélio Greco ao fazer referência ao artigo 72 acima transcrito destaca que se deve efetuar uma diferenciação entre a fraude descrita no dispositivo e da fraude à lei prevista no Código Civil. Para ele, na fraude à lei, não existe uma violação direta de uma norma jurídica (de um preceito específico sancionador⁴⁹¹).

Além do mais, no seu entendimento, o dolo exigido pela figura do artigo 72 deve ser interpretado com cuidado. Não se pode confundir, segundo Marco Aurélio, finalidade de um ato e dolo na prática deste mesmo ato. A finalidade, explica, corresponde a um objetivo, a um resultado, a uma consequência que se busca atingir com a realização do ato, “posto que seu objetivo (modelo abstrato do ato) se preordena à produção daquele efeito. Portanto, a finalidade do ato corresponde a algo *externo ao próprio ato*”⁴⁹².

Para o autor, é diferente a noção de dolo na prática de um ato. Segundo ele, não basta querer um resultado para se concluir pela existência do dolo, posto que este resultado “pode estar consagrado no ordenamento jurídico como possível e legalmente protegido”⁴⁹³. O dolo, para Marco A. Greco, “não se configura pela simples vontade de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a consciência de realizar a conduta descrita no tipo”⁴⁹⁴.

⁴⁹⁰ “Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de 50%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. (Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes nº 105-3.922/89. Apud TEBECHRANI *et al*, 2002, p. 2131, nota ao artigo 957, do Regulamento do Imposto de Renda).

⁴⁹¹ GRECO, 2008, p. 262-263.

⁴⁹² GRECO, 2008, p. 260-261.

⁴⁹³ GRECO, 2008, p. 261.

⁴⁹⁴ GRECO, 2008, p. 261.

Logo, para haver dolo, “não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha a consciência e se queira a conduta definida no tipo legal”⁴⁹⁵.

Neste sentido, pode-se destacar que os comportamentos elusivos são diferentes dos comportamentos evasivos. Nos primeiros o contribuinte não ofende diretamente um preceito específico. Ao contrário, age, ainda que com vícios nos atos ou negócios praticados, mas de forma aberta apresenta as operações que realizou. São ilícitos atípicos portanto. Por isso, não se aplica a eles a multa agravada⁴⁹⁶.

Assim, em casos que configurem fraude à lei, abuso do direito, abuso de formas jurídicas ou negócio indireto têm conotação distinta de operações realizadas com “caixa 2”, notas fiscais falsas⁴⁹⁷, frias⁴⁹⁸, calçadas⁴⁹⁹ ou falsificação documental⁵⁰⁰, por exemplo.

Como assinala Marciano de Seabra Godoi, deve-se distinguir, para fins de aplicação da multa agravada, a simulação-elusão da simulação-evasão-sonegação:

Por outro lado, a jurisprudência mais recente das Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes vem distinguindo essa *simulação-elusão* da tradicional *simulação-evasão-sonegação* (prevista no artigo 71 da Lei 4502/64) e não vem aplicando à primeira as pesadas sanções previstas para a segunda. O que permite à CSRF distinguir os dois tipos de simulação é que na simulação-elusão haveria “atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes”, enquanto que na simulação-sonegação se configura “um evidente intuito de fraude” (...). (GODOI, 2007b, p. 280).

4.4 O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional

⁴⁹⁵ GRECO, 2008, p. 261.

⁴⁹⁶ “Sendo um *ilícito atípico*, a elusão não deve ser ‘castigada’ (sob pena de violação do princípio da *lex certa* que preside todo o direito sancionador), mas simplesmente tornada ineficaz ou inoperante.” (GODOI, 2007b, p. 271).

⁴⁹⁷ “Demonstrado que o contribuinte utilizou, largamente, notas fiscais falsamente atribuídas a prestadores de serviços, procede a tributação dos valores correspondentes e a multa agravada de 150%, caracterizado o evidente intuito de fraude”. (Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes nº 101-78.268/89. Apud: TEBECHRANI *et al*, 2002, p. 2132, nota ao artigo 957, do Regulamento do Imposto de Renda).

⁴⁹⁸ “O lançamento como custos ou despesas operacionais, cujos comprovantes foram fornecidos por empresa emitente das chamadas ‘notas frias’, comprova o evidente intuito de fraude, sujeitando a empresa à multa de 150% a que se refere este inciso.” (Acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes nº 105-1.444/85, 105-1.453/85 e 102-26.107/91. Apud: TEBECHRANI *et al*, 2002, p. 2132, nota ao artigo 957, do Regulamento do Imposto de Renda).

⁴⁹⁹ “A adulteração de notas fiscais (notas calçadas) caracteriza fraude, justificando a aplicação da multa de 150%. A emissão de notas fiscais sem a contabilização das respectivas receitas (documento à margem de contabilidade), entretanto, não enseja a aplicação de penalidade qualificada, pelo que cabível, no caso, a multa de 50%.” (Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes nº 105-2.984/88. Apud: TEBECHRANI *et al*, 2002, p. 2132, nota ao artigo 957, do Regulamento do Imposto de Renda).

⁵⁰⁰ “Caracterizada falsificação documental, com vistas à obtenção fraudulenta de vantagem indevida em matéria tributária, é de se agravar a penalidade.” (Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes nº 106-2.759/90. Apud: TEBECHRANI *et al*, 2002, p. 2130, nota ao artigo 957, do Regulamento do Imposto de Renda).

Não restam dúvidas de que, entre os temas do direito tributário mais recente, a natureza do parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional, é uma das questões mais intrincadas.

Marciano de Seabra Godoi destaca que duas são as formas de realizar o combate das elisões/elusões⁵⁰¹. Em uma primeira maneira adotam-se normas pontuais voltadas a comportamentos específicos. Destaca o autor que, à medida que a elisão vai se massificando, com os contribuintes adotando o mesmo comportamento, a legislação vai sendo modificada para impedir aqueles caminhos anteriormente utilizados pelos sujeitos passivos.

A segunda forma de combate compõe-se das chamadas normas gerais antielisão. Por elas os aplicadores do direito podem desconsiderar, para efeitos tributários, a forma artificiosa e astuta empregada pelo contribuinte que chega ao mesmo resultado econômico, mas obtendo uma indevida vantagem fiscal.

É neste segundo sentido que o autor entende que foi a pretensão da norma do parágrafo único, do artigo 116, do CTN.

Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro, em relação ao teor do dispositivo referido, acusam-no de padecer de insuficiência de densidade normativa⁵⁰². Conforme assinalam os autores:

Nada obstante, do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não permite ao intérprete encontrar resposta satisfatória a questões simples como as seguintes: quais as características do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de elidir o pagamento de tributos? A usualidade dos atos ou negócios importa? O que se deve entender por meios usuais? Basta demonstrar que há um motivo qualquer (econômico, empresarial, familiar) para afastar o caráter abuso do ato ou negócio jurídico? Será preciso provar que houve uma vantagem econômica proporcional ao resultado fiscal auferido? Como aferir essa proporcionalidade? O controle aplica-se apenas a atos ou negócios isolados, ou devem ser considerados os atos ou negócios em seu conjunto? Qual a consequência do ato ou negócio abusivo? Há equiparação a outro ato ou negócio? Quais elementos justificam a equiparação? Quais os efeitos disso para os demais entes políticos, quando a desconsideração promovida por um deles possa gerar reflexos nos tributos cobrados pelos outros? Em outras palavras, a Lei Complementar nº 104/01 não explicou em que situações a autoridade poderá ou não desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes e quais as consequências da desconsideração, criando perplexidades na aplicação da legislação tributária. (SOUZA; FUNARO, 2007, p. 77-78).

⁵⁰¹ GODOI, 2001, p. 102-103.

⁵⁰² SOUZA; FUNARO, 2007, p. 77.

Mas registre-se que apenas concordamos em parte com os referidos autores: realmente o parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional poderia ter sido mais bem redigido.

No que concerne às exigências textuais destacadas pelos autores no texto da norma, o ideal seria que ele as trouxesse. Mas entendemos que, a partir do texto do dispositivo, as circunstâncias necessárias para o emprego do dispositivo podem ser extraídas a partir de uma conjugação dos princípios constitucionais e do próprio CTN, como maneira de indicar em que nível pode-se promover a desconsideração a ser realizada pelo fisco.

Heleno Tôrres, em referência ao dispositivo comentado, aponta o que ele não pode ser: argumento para emprego da interpretação econômica, fundamento para a adoção do *business purpose test*, justificativa para o emprego do abuso de direito⁵⁰³.

Ricardo Lobo Torres entende que a norma já se encontra em tal estágio que basta uma regra procedimental – lei ordinária dos entes políticos⁵⁰⁴. Segundo o autor:

Se as legislações desses entes da federação já possuírem regras de procedimento administrativo que permitam a aplicação da norma antielisiva, nada obsta a incidência imediata do art. 116, parágrafo único, do CTN. Afinal de contas, a LC 104/01 não está introduzindo uma novidade no direito brasileiro, senão que veio explicitar o que já era aplicado pelos tribunais, sob a forma de combate à fraude à lei ou ao abuso de forma jurídica. (TORRES, 2006, p. 259).

Marciano de Seabra Godoi, em relação à tese de inexistência de critério no próprio artigo 116, do CTN, esclarece que duas são as posições a serem adotadas: a) considera-se que o ordenamento já oferecia armas contra o planejamento tributário (refutando o autor terminantemente a interpretação econômica e a extensão por analogia); ou b) acolhe-se a posição de que não existiam as armas para o combate ao planejamento tributário (salvo as normas específicas e as que já regulavam a simulação) e que o artigo 116 não trouxe nenhuma contribuição relevante para o tema.

Em relação à segunda hipótese, esta é a posição de autores como Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro. Eles entendem que a norma antielisiva é possível no ordenamento tributário brasileiro, na medida em que os autores dão notícia da forma como que o assunto é tratado em países como Alemanha, França, Holanda, Espanha, Portugal, dentre outros.

No entanto, apontam diversos vícios na norma do parágrafo único, do art. 116, do CTN, reclamando a necessidade de edição de uma nova lei complementar para substituir o referido dispositivo⁵⁰⁵⁵⁰⁶.

⁵⁰³ TÔRRES, 2003, p. 362.

⁵⁰⁴ Neste sentido, também é a posição de Marco Aurélio Greco (GRECO, 2008, p. 477-479).

Mas Marciano de Seabra Godoi segue por outro caminho. Entende ele que a norma do artigo 116, parágrafo único, do CTN deve ser interpretada a partir da finalidade do dispositivo e pelo caráter sistemático de sua inserção no CTN⁵⁰⁷.

Por isso, refuta a tese da falta de ausência de critério no referido dispositivo para permitir a aplicação da norma no combate aos planejamentos tributários artificiais.

Mas deixa claro que a solução que for encontrada não pode desembocar na interpretação econômica do direito tributário ou na utilização da analogia⁵⁰⁸.

Por isso, destaca que o dispositivo criticado por Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro, ao contrário, deixa claros três requisitos: a) representa uma inovação importante no combate ao planejamento fiscal (finalidade da lei); b) respeita o princípio da legalidade tributária e as regras de interpretação contidas no CTN (caráter sistemático da interpretação); e c) preserva a liberdade de configuração patrimonial das pessoas (naturais ou jurídicas), na medida em que dispositivo não impede a eficiência de redução dos tributos. Apenas combate deformações e artificializações de atos e negócios jurídicos⁵⁰⁹.

4.4.1 Norma geral anti-simulação ou norma geral antielisiva?

Uma das grandes polêmicas sobre o parágrafo único, do artigo 116, do CTN, é se o mesmo corresponde a uma norma anti-simulação ou a uma norma antielisiva.

Alberto Xavier, por exemplo, destaca que a norma refere-se à figura da simulação. Para ele a norma antielisiva só pode atuar sobre atos simulados ou dissimulados, mas não pode ser aplicada aos atos verdadeiros não previstos na norma tributária, produtores de efeitos econômicos equivalentes (os quais ele considera que estariam sendo tributados por analogia)⁵¹⁰.

O autor português, firme na concepção da norma anti-simulação, ainda critica a sua redação, alegando que a referência ao termo dissimular dá à norma aplicação somente às

⁵⁰⁵ SOUZA; FUNARO, 2007, p. 84.

⁵⁰⁶ Acerca dos vícios apontados com inconstitucionais, eles serão examinados no subitem 4.4.2, infra.

⁵⁰⁷ GODOI, 2001, p. 111.

⁵⁰⁸ GODOI, 2001, p. 111.

⁵⁰⁹ GODOI, 2001, p. 112.

⁵¹⁰ XAVIER, 2001, p. 52.

simulações relativas. No entanto, continua ele, “não faria sentido algum não atribuir à simulação absoluta os mesmos efeitos jurídicos da simulação relativa”⁵¹¹.

Por isso, o autor, ao apontar o que se deve entender por desconconsideração, assinala que a desconconsideração traduz-se na declaração unilateral de inoponibilidade do ato ou negócio simulado em relação ao Fisco⁵¹².

E Alberto Xavier ainda vai mais além. Para ele, antes da publicação do parágrafo único, do artigo 116, do CTN, o fisco somente podia combater a simulação pela via judicial⁵¹³. Com a edição do dispositivo, o fisco passou a poder promover a desconstituição valendo-se da autotutela⁵¹⁴.

Também concebendo o artigo 116 como norma anti-simulação, tem-se a posição de Misabel de Abreu Machado Derzi.

O parágrafo único do artigo 116 do CTN não consagra cláusula geral antielisiva a coibir o planejamento tributário, nem tampouco introduz a interpretação econômica (sequer vem inserido no Capítulo IV, que trata da Interpretação e da Integração da Legislação Tributária). Ele tem como meta combater a simulação fraudulenta, a sonegação, por meio da autorização expressa para a desconconsideração do ato ou negócio jurídico simulatório, a ser feita segundo procedimento a ser definido em lei ordinária. (DERZI, 2007, p. 325-326).

A autora é contrária à norma geral antielisiva manifestando uma grande preocupação de que ela possa permitir (apenas para efeitos tributários) que seja possível conceber atos e negócios como viciados (sujeitos portanto à tributação), sem que tal vício exista no direito privado⁵¹⁵.

⁵¹¹ XAVIER, 2001, p. 58.

⁵¹² XAVIER, 2001, p. 70.

⁵¹³ “Antes da publicação do novo parágrafo único do art. 116 do CTN, sustentávamos que tal como sucedia com os demais casos de invalidade dos negócios jurídicos, o Fisco não poderia conhecer oficiosa e diretamente da simulação, declarando por si próprio o defeito do negócio e tributando – pelo ato de lançamento – a realidade oculta pela aparência enganosa.” (XAVIER, 2001, p. 71).

⁵¹⁴ “Com o novo parágrafo único do art. 116 do CTN foi reconhecido às autoridades administrativas a faculdade de, unilateralmente, através do ato administrativo de lançamento, desconconsiderar o ato ou negócio simulado, mediante declaração da sua ineficácia relativa ou da sua inoponibilidade, perante o Fisco.” (XAVIER, 2001, p. 73).

⁵¹⁵ “O Direito Tributário somente sofrerá os reflexos da ilicitude ou antijuridicidade dos atos, qualificados de acordo com os critérios que lhes dita o Direito Privado. Na verdade, se os atos e negócios jurídicos são nulos à luz do Direito Privado, então serão nulos para o restante do direito, inclusive para o Direito Tributário. (DERZI, 2007, p. 303). Em outra passagem, novamente se preocupa que, a partir da norma antielisiva, seja possível que, somente no direito tributário, sejam criados institutos jurídicos para combater o planejamento tributário, sem que tais figuras tenham respaldo no direito civil: “E resumo. Inexistem em nossa ordem jurídica os institutos da ilicitude ‘por fraude à lei tributária’ diversos daqueles de Direito Civil; ou por ‘abuso de direito tributário’; ou ainda ‘abuso de personalidade jurídica para fins tributários’; nem tampouco ‘simulação ou dissimulação especificamente de Direito Tributário’. Os atos e negócios jurídicos serão válidos no campo do Direito Tributário se o forem para o restante do Direito. O que não se pode admitir é que se dando uma incorporação e cisão de empresas perfeitamente lícitas e jurídicas, amplamente aceitas pelo Direito Comercial, a definir novos rumos na organização da atividade econômica ou um negócio jurídico válido à luz do Direito Comum, sofram

Mas o problema do dispositivo como norma anti-simulação é que ele assim seria desnecessário, porque a questão, tanto no Código Civil de 1916, como no Código de 2002, encontra-se regulada e, com isso, o dispositivo de CTN não traria nenhum elemento inovador⁵¹⁶⁵¹⁷. Além do mais, o artigo 149, VII, do CTN já trata da simulação.

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, é partidário da posição que acolhe o dispositivo do CTN como norma antielisiva. Segundo ele, tais normas assumem grande importância a partir da década de 90: a economia de tributos é possível, mas desde que não haja abuso do direito⁵¹⁸.

Além do mais, o referido autor, ao rebater a corrente que defende o dispositivo como norma anti-simulação, elenca diversos argumentos⁵¹⁹.

Segundo ele, seria inaceitável conceber que o Congresso Nacional, em sua consciência, teria se reunido para editar lei inútil (inócua) para repetir proibição já contida no artigo 149, VII, do CTN e no artigo 150, § 4º. Para o professor da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) não faz sentido admitir lei inócua já que a mensagem que encaminhou o projeto se referia expressamente à necessidade de introdução da regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro⁵²⁰⁵²¹.

No mesmo caminho é a posição de Marciano de Seabra Godoi ao afirmar que entre a interpretação que percebe racionalidade inovadora e outra que percebe inocuidade e esterilidade (repetir o que o artigo 149, VII, do CTN já disciplina), mas que não traga consigo nenhuma inconstitucionalidade, deve-se preferir a primeira hipótese de interpretação⁵²².

Por outro lado, Ricardo Lobo Torres continua alegando não existir incompatibilidade entre a norma antielisiva e o Estado de Direito já que é prática comum nas principais nações

tais atos restrições opostas pela Autoridade Administrativa que os desconsidera para fins de aumento da arrecadação”. (DERZI, 2007, p. 305). (Destques do original).

⁵¹⁶ Exceção feita ao fato de procurar chamar a atenção para o problema.

⁵¹⁷ Neste sentido: “Especificamente quanto ao parágrafo único do art. 116 do CTN, a doutrina majoritária vê no dispositivo uma norma pouco inovadora que contempla somente atos e negócios *simulados*, ao passo que a doutrina minoritária enxerga em tal dispositivo um caráter inovador e uma autêntica *norma geral* destinada a combater planejamentos tributários que, apesar de não conterem *simulação*, se mostram abusivos ou praticados com fraude à lei tributária” (GODOI, 2007a, p. 272) (Destques em itálico do original).

⁵¹⁸ TORRES, 2006, p. 222.

⁵¹⁹ TORRES, 2006, p. 245-246.

⁵²⁰ “[...] a inclusão do parágrafo único do art. 116 fez-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito” (Trecho da exposição de motivos relativo à Lei Complementar 104/2001). (SOUZA; FUNARO, 2007, p. 74).

⁵²¹ Com esta mesma opinião, tem-se Marciano de Seabra Godoi: “[...] os debates parlamentares que envolveram a aprovação da lei sempre giraram em torno da restrição ao planejamento e à elisão fiscal, sendo que já é uma sólida tradição na doutrina e jurisprudência pátrias considerar a simulação como hipótese de infração da legislação ou evasão tributária”. (GODOI, 2001, p. 104).

⁵²² GODOI, 2001, p. 104.

democráticas, a partir da década de 1990⁵²³ e em nenhuma delas a doutrina e a jurisprudência levantou a tese da inconstitucionalidade e muito menos a declararam os tribunais superiores.

Ao argumento de que o Brasil ainda não seria um país suficientemente maduro para a introdução de normas antielisivas, Ricardo Lobo Torres contra-argumenta: é justamente nesses países “não maduros” que mais se praticam condutas que devem ser combatidas pela norma antielisão.

O autor, tendo uma visão pós-positivista do direito, acaba por perceber nas normas antielisivas um equilíbrio entre a legalidade e a capacidade contributiva. E em relação à questão da legalidade “estrita” e a tipicidade “fechada” o autor ataca dizendo se tratar tais posições de forte conotação ideológica, filiada ao positivismo formalista e conceptualista.

A essência das normas antielisivas, para o autor, revela-se como fundamento para combate à fraude à lei ou ao primado da forma sobre a substância. Por isso, assim se manifesta:

A nova regra do art. 116, parágrafo único, do CTN, na redação da LC 101/01 (*sic*), é autêntica norma antielisiva, que recepcionou o modelo francês. Nada tem que ver com norma anti-simulação, que já existia no direito brasileiro (art. 149, VII, do CTN) e que tem outra estrutura e fenomenologia. (TORRES, 2006, p. 265).

Em relação à análise do texto do parágrafo único, do artigo 116, do CTN, Ricardo Lobo Torres destaca que a autoridade administrativa tem o ônus da prova da operação que pretenda desconsiderar, cabendo ao Poder Judiciário o controle do ato de requalificação levado a efeito pela autoridade fazendária⁵²⁴.

Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro apontam que a desconsideração não pode se valer de critérios subjetivos. Deve haver, segundo as palavras dos autores, começo, meio e fim na análise da situação⁵²⁵. Os autores apontam três passos a serem rigorosamente seguidos. O primeiro deles se refere à investigação do que existia e do que se alterou com a realização do ato ou negócio jurídico, com o objetivo de pesquisar os reais motivos que levaram os agentes àquela prática do ato. Como segundo passo, é necessário um juízo acerca de ser o meio escolhido adequado para o alcance da finalidade visada. Tal análise se faz para determinar se houve utilização abusiva, artificial, de formas de direito privado. Por último,

⁵²³ Para uma visão do autor sobre a norma antielisiva em outros países, veja: TORRES, 2006, p. 225-240.

⁵²⁴ TORRES, 2006, p. 247.

⁵²⁵ SOUZA; FUNARO, 2007, p. 63.

deve-se realizar a constatação do resultado final da operação. Por ela serão demonstrados os reais efeitos obtidos por intermédio de atos ou negócios praticados.⁵²⁶

A conduta que será levada a efeito pela autoridade, para Ricardo Lobo Torres, corresponderá a uma requalificação, deixando bem claro que o comportamento fiscal não tem a mesma natureza da sanção do artigo 167, do Código Civil, que impõe a nulidade do ato simulatório. Assim sendo, continua o autor, a desconconsideração busca reaproximar a qualificação do verdadeiro conteúdo material do ato decorrente do desenho da hipótese de incidência⁵²⁷.

Mas é importante a opinião de Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro em relação ao comportamento exigido pela fiscalização, diante da possibilidade de desconconsideração de atos ou negócios jurídicos. Se o ato ou negócio jurídico, esclarecem:

[...] for praticado com vistas à consecução de seus objetivos privados normais, deverão ser observados os seus efeitos regulares; se o ato ou negócio jurídico for utilizado artificialmente, como mero instrumento para a obtenção de uma determinada vantagem tributária, os efeitos poderão ser desconconsiderados dependendo das circunstâncias do caso concreto e principalmente dos critérios definidos nos “procedimentos a serem estabelecidos em lei”. (SOUZA; FUNARO, 2007, p. 74).

De fato, concordamos com as preocupações dos autores. Existe um perigo que não pode ser admitido em relação aos atos de requalificação.

Uma vez que a desconconsideração dos atos produz efeitos exclusivamente no direito tributário, é possível que o fisco, atuando certo contribuinte, apresente uma fundamentação tão descabida ou pobre de justificação que, no final das contas, acabe por constatar que a autoridade fazendária, no afã de realizar a sua função, acabou trilhando caminho em que a autuação alterou a competência que o fisco tinha para praticar a autotutela.

Neste caso, estaria o fisco violando frontalmente a previsão normativa do artigo 110 do CTN⁵²⁸. Noutras palavras, ao invés do contribuinte estar praticando atos abusivos, seria a autoridade fazendária que estaria assim procedendo.

⁵²⁶ Neste ponto, o que propõem os autores, em nosso entendimento, nada mais é do que a análise da causa dos atos ou negócios jurídicos.

⁵²⁷ “A *desconconsideração* do ato ou negócio praticado, ou seja a *requalificação*, nada tem que ver com as conseqüências da *simulação*, a saber: a anulação prevista no art. 167, do Código Civil e a revisão do lançamento de cuida o art. 149, VII, do CTN.” (TORRES, 2006, p. 249).

⁵²⁸ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Nestas hipóteses, a única solução, como ocorre em todo e qualquer tipo de abuso, é socorrer-se o contribuinte do Poder Judiciário, preferencialmente antes da inscrição do débito em dívida ativa.

Dessa maneira, a posição do Judiciário será determinante. Deve sim este poder se pronunciar sobre o controle do ato de requalificação, não se furtando a se pronunciar favoravelmente ou não à posição da Fazenda Pública. Caso contrário, a arbitrariedade será enorme. O fisco terá uma decisão administrativa que lhe permite emitir um título executivo extrajudicial para cobrança do devedor. E este, além da arbitrariedade nos fundamentos da autuação, ainda será compelido a garantir o juízo (para a incidental de embargos do devedor ou como atendimento da exigência do artigo 38, da Lei de Execução Fiscal – Lei 6830/80⁵²⁹).

De outra forma seria totalmente inconstitucional um comportamento do fisco que ordenasse aos contribuintes, dentre diversos comportamentos possíveis, lícitos e legítimos, a utilizar aquele que proporcionasse maior arrecadação tributária.

Novamente frisamos. Há um ponto crucial nos atos de requalificação que deve ser observado com rigores de cores escarlates: aquilo que for artificial e/ou ilícito no direito tributário também deverá ser para todo o restante do direito.

Marciano de Seabra Godoi, sensível ao problema, assinala que os atos ou negócios jurídicos que forem examinados devem o ser de forma global; jamais isoladamente. Esta análise deve revelar – inexoravelmente – que a estrutura de direito privado foi utilizada de maneira totalmente artificiosa, para atingir vantagens fiscais.

Ricardo Lobo Torres entende que os atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, que poderão se submeter à norma antielisiva são aqueles que têm uma conotação de abuso na subsunção do fato à norma tributária. Vale dizer: o contribuinte buscará a realização, no mundo real, de atos ou negócios lícitos, mas que procuram contornar o espírito da norma de incidência.

Esta também a posição de Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro. Para eles o que justifica a desconsideração é o abuso na utilização de figuras de direito privado⁵³⁰.

Destacam os autores que o contribuinte procura alcançar o interesse privado por via transversa:

⁵²⁹ O referido dispositivo determina a possibilidade de suspensão da execução quando o contribuinte tiver realizado depósito preparatório para discutir débito inscrito em dívida ativa. Observe-se: “Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição de indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos”.

⁵³⁰ SOUZA; FUNARO, 2007, p. 63.

O contribuinte usa a legalidade em seu benefício privado, contra o interesse público exteriorizado na norma tributária. Cria um desequilíbrio no sistema tributário, ao subtrair do alcance da norma tributária uma situação que a ela deveria se submeter. O ato lícito perante o direito privado torna-se, assim ilegítimo para o Direito Tributário, por desvio de finalidade. (SOUZA; FUNARO, 2007, p. 63).

Assim sendo, Ricardo Lobo Torres traça uma diferenciação entre a elisão e a simulação. Naquela o fingimento não ocorre com relação ao fato concreto, mas com referência ao fato gerador abstrato definido na lei, que é distorcido na subsunção. Na simulação, “o fato ou não existiu (ex. compra-e-venda sem entrega de dinheiro) ou só parcialmente era verdadeira (ex. compra-e-venda por baixo preço, que é doação)”⁵³¹.

Marciano de Seabra Godoi, em relação ao parágrafo único, do artigo 116, do CTN, entende que a melhor forma de interpretá-lo é como uma forma de combate ao planejamento tributário a partir do instituto da fraude à lei tributária⁵³².

Em relação ao termo dissimulação, o mesmo autor entende que ele pode ser concebido sob dois enfoques. No primeiro, como mecanismo de simulação relativa: existirá um ato ou negócio aparente que encobre aquele verdadeiramente realizado (dissimulado). Mas o termo também pode se referir a um ingrediente da elisão: a sutileza que procura mascarar operação verdadeiramente tributada.

Segundo o autor, “O ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) não é *dissimulado*, mas *dissimulador* da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que, sem dúvida, é uma das características da elisão”⁵³³.

Posicionando-se no sentido de que o termo “dissimular”, contido na norma antielisiva definitivamente não se limita a uma operação simulada, assim se manifesta o autor:

“Não nos parece que assim seja, tendo em vista que a desconsideração da autoridade administrativa refere-se a ato ou negócio jurídico realmente acontecido, sem qualquer simulação, absoluta ou relativa, porque, como já vimos, na elisão o fato gerador concreto é verdadeiro. Ademais, não existe outra pessoa envolvida na realização do fato gerador como acontece na simulação.” (TORRES, 2006, p. 256).

No mesmo caminho, considerando que a palavra “dissimulação” na norma antielisiva do artigo 116, do CTN não pode receber a conotação de simulação, tem-se Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro. Para os autores, prestigiar essa linha de interpretação seria imaginar que o Congresso Nacional teria cometido o absurdo de querer restringir a possibilidade de

⁵³¹ TORRES, 2006, p. 253.

⁵³² GODOI, 2001, p. 112.

⁵³³ TORRES, 2006, p. 257.

revisão do lançamento nos casos de simulação, após mais de 35 anos de vigência do Código Tributário Nacional.

Para eles, portanto, tal pretensão não se afigura razoável, até porque, se cogitada como possível, a norma do parágrafo único, do artigo 116, do CTN, teria deixado de lado as outras duas hipóteses do art. 149, VII do mesmo Código: dolo e fraude. Portanto, descartam os autores a possibilidade do referido dispositivo corresponder a norma anti-simulação, na medida em que o resultado da interpretação não pode levar a conclusões inconsistentes⁵³⁴.

No mesmo caminho é o entendimento de Marciano de Seabra Godoi ao afirmar que seria um erro hermenêutico aferrar-se a uma visão restritiva do termo “dissimulação”⁵³⁵. Para o autor, o termo “simular” tem um sentido ativo: de criar realidades que não existem. “Dissimulação”, por sua vez, encobre aquilo que existe, mas que se quer manter oculto por algum motivo. No direito tributário, em tema de combate ao planejamento fiscal, o contribuinte tem como objetivo ocultar a ocorrência do fato gerador da fiscalização.

Por isso, esclarece em que concepção o termo “dissimulação” deve ser interpretado:

Na verdade, na dissimulação prevista no art. 116 há uma realidade (ocorrência do fato gerador) e uma cobertura, um disfarce promovido por atos ou negócios jurídicos, e o legislador ordena que tais disfarces sejam desconsiderados. Mas então poder-se-ia replicar que também neste caso a norma do CTN é desnecessária e ociosa, pois já que se trata mesmo de um disfarce não deva ser levado em consideração pelo aplicador, que deve enxergar a realidade e não o disfarce que procura encobri-la. (GODOI, 2001, p. 111).

E em outra passagem destaca o tipo de comportamento do sujeito passivo que se enquadra no conceito de dissimulação:

[...] quando o contribuinte, com o intuito de fugir à configuração do fato gerador para chegar aos mesmos resultados econômicos com uma menor pressão fiscal (ou mesmo sem qualquer pressão fiscal), se utiliza de atos ou negócios jurídicos de forma artificiosa, distorcida e em clara contradição jurídica (e não econômica, *nota bene*) com o espírito da lei que os configura, então teremos um comportamento de “dissimular” a ocorrência do fato gerador e os atos e negócios jurídicos serão os disfarces que caberá desconsiderar, para efeitos de aplicação da norma tributária e independentemente dos efeitos privados criados pelos atos ou negócios. (GODOI, 2001, p. 112).

Também Marco Aurélio Greco não concebe que o termo “dissimulação”, constante no dispositivo do CTN, com conotação de norma anti-simulação. Entende o autor que a escolha do termo “dissimular” teria sido proposital, em razão da grande significação que possui. Para

⁵³⁴ SOUZA; FUNARO, 2007, p. 74.

⁵³⁵ GODOI, 2001, p. 110.

ele, dissimular não tem somente o sentido de simulação. O sentido que realmente importa para a norma do artigo 116, do CTN, é o de ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar, não dar a perceber; calar; fingir; atenuar o efeito de; tornar pouco sensível ou notável; proceder com fingimento; hipocrisia⁵³⁶.

Sustenta o autor que o termo dissimular, no contexto por ele proposto, já é utilizado pela legislação, quando a lei sobre lavagem de dinheiro (Lei nº 9613/98, em seu artigo 1º, utiliza o termo com o sentido mais amplo, indo mais além do que uma mera simulação)⁵³⁷.

É importante esclarecer uma confusão que é muito comum em relação às normas gerais antielisivas. Costuma-se alegar que, havendo uma lacuna legal, a norma geral antielisiva combateria os comportamentos dos contribuintes que dessa falha legal se valeram.

Nestes casos, concordamos com Marciano de Seabra Godoi, pois a norma geral antielisiva não se presta a corrigir, melhorar as deficiências estruturais da lei.

A norma antielisiva, se concebida como fraude à lei (ou mesmo abuso do direito, entendemos), segundo o autor, pressupõe que o problema não está na lei e sim na atuação fraudulenta do sujeito passivo. De tal modo, se alguém se vale de situação de tributação não prevista na lei, não estará o agente agindo de forma dissimulada. Exemplo disso: é a atual legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). O item 3.01, da lista de serviços, foi vetado pelo Presidente da República. Com isso, existe um vazio na tributação em relação à incidência do ISSQN nas locações de bens móveis. Aqui não se pode, sob o argumento da existência de uma norma geral antielisiva, alegar que outros dispositivos, que possam ser considerados como equivalentes à operação de locação de bens móveis, poderiam dar margem à tributação por analogia.

No exemplo apontado, o assunto não se resolve com as normas antielisivas. Será necessária a edição de uma nova lei complementar, para que a União, valendo-se da competência residual, possa instituir imposto nesta situação⁵³⁸.

Outra questão que é importante é responder à seguinte questão: também pode ser desconsiderados/desqualificados os atos que o parágrafo único, do artigo 116, do CTN se presta a desconsiderar/requalificar usando-se o conceito amplo/causalista de simulação? De imediato, respondemos que sim.

⁵³⁶ GRECO, 2008, p. 464-465.

⁵³⁷ “Como uma das possibilidades é “dissimulação” equivaler a “simulação”, mas como aquela comporta outros significados, e como o CTN passou a se utilizar de ambos os termos, concluo que o sentido de “dissimular”, no parágrafo único do artigo 116, abrange o “simular”, mas tem maior amplitude semântica que este.” (GRECO, 2008, p. 465).

⁵³⁸ “Ou seja, corrige a elisão mediante o aperfeiçoamento da legislação.” (Manifestação de Geraldo Ataliba em discussão realizada após palestra proferida por Antônio Roberto Sampaio Dória). (DÓRIA, 1978, p. 468).

Outra indagação que é importante: tendo em vista que o aplicador pode empregar o artigo 149, VII, do CTN, usando um conceito amplo e causalista de simulação, qual a utilidade da norma do parágrafo único, do artigo 116, do CTN?

Tendo em vista que neste trabalho serão apresentadas algumas decisões judiciais ou do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (órgãos do Ministério da Fazenda), permitimo-nos responder detalhadamente às duas indagações no item 4.6 deste capítulo.

4.4.2 Existe um limite para a aplicação das normas antielisão?

Entendemos que sim.

Deve ficar bem claro o que não pode ser objeto de desconsideração de atos ou negócios jurídicos: não se pode alegar que a mera realização de atos ou negócios para economia de impostos seja critério de justificação para combate ao planejamento tributário.

Se fosse essa a intenção do legislador, teria o mesmo apontado que a desconsideração ocorreria quando os atos ou negócios fossem realizados com a única finalidade de evitar o pagamento de tributos⁵³⁹.

Veja-se um exemplo apresentado por Marciano de Seabra Godoi que merece ser reproduzido⁵⁴⁰. O autor cogita uma situação em que uma pessoa deseja efetuar uma doação a outro indivíduo de bem com valor de R\$ 1.000.000,00.

Imagina o autor que a alíquota do imposto de transmissão é progressiva e que o indivíduo opta por realizar três operações de doação de pequeno valor. Com isso, fracionando-se as operações de doação, pagaria menor imposto.

De fato, a causa deste negócio é puramente fiscal. Diminuir a base de cálculo, fracionando as operações, pode provocar um valor de tributo devido menor que a operação considerada integralmente. A grande questão, neste caso, é a seguinte: houve abuso por parte

⁵³⁹ Neste sentido é a posição de Marciano de Seabra Godoi, descartando que o parágrafo único, do artigo 116, do CTN, se filie à concepção norte-americana que adota o teste do propósito negocial (*business purpose test*). (GODOI, 2001, p. 117). Comentando sobre o critério norte-americano, explica o autor: “[...] consideramos que a postura da jurisprudência norte-americana de impedir que um indivíduo organize sua vida econômica considerando tão-somente as conseqüências tributárias de seus atos supõe uma restrição desnecessária [e inconstitucional – nossa posição] ao direito à auto-organização patrimonial e econômica que arranca da própria Constituição. Parece-nos muito mais apropriado impedir que vantagens tributárias decorram de atos praticados contra os próprios desígnios do legislador ou através de abusos na configuração jurídica de tais atos.” (GODOI, 2001, p. 117).

⁵⁴⁰ GODOI, 2001, p. 117.

do doador? Ocorreu simulação? Existiu comportamento característico de fraude à lei? Houve fraude? Existiu falsidade?

Assim como o autor entendemos que esta operação deve ser coibida por norma antielisiva específica.

Afinal de contas, o negócio foi real. Logo, não se configurou fraude à lei ou abuso do direito. Também a causa do negócio é válida e está caracterizada; portanto, não se pode alegar simulação por vício na causa.

Mas o contribuinte agiu com astúcia! Todavia, não existe falsidade ou fraude na operação.

Dessa forma, o problema está na lei (que é imperfeita e não previu forma de conter esta situação). Nestes casos, tem-se o limite da norma geral antielisiva.

Gilberto de Ulhôa Canto⁵⁴¹ apresenta exemplo bem interessante, alusivo a um acórdão do Supremo Tribunal Federal⁵⁴². O caso se referia a uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada que estava em curso de dissolução. Esta empresa era proprietária de um imóvel e os seus sócios ou alguns deles, de acordo com o autor, celebraram contrato preliminar, em que se comprometeram com terceiro a vender-lhe um imóvel, por determinado preço, caso na partilha dos bens da sociedade esse imóvel viesse a caber-lhes.

Segundo o autor, à época da operação, a legislação não previa a existência de tributação, como ganho de capital, nas transações imobiliárias em que as pessoas naturais obtivessem lucro com a venda de imóveis.

O imóvel foi efetivamente atribuído aos sócios na partilha, que o venderam a este terceiro, apurando ganho entre o valor do imóvel recebido na dissolução da empresa e o seu preço de alienação.

Destaca o autor que o fisco pretendeu que o negócio deveria ser sido “efetuado através da pessoa jurídica e a ela corresponder o ganho que os sócios obtiveram, pois ao tempo do contrato preliminar o bem pertencia àquela; não a estes”⁵⁴³.

Gilberto de Ulhôa Canto esclarece que a Corte Suprema concluiu “não haver o mais remoto fundamento para se pretender que à pessoa jurídica fosse atribuído um ganho que na realidade havia sido obtido pelos seus sócios, em negócio por eles pactuado e por eles

⁵⁴¹ CANTO, 1988, p. 46-50.

⁵⁴² RE nº 79.460, julgado em 02/12/1975 (de acordo com o autor, extraído da Revista Trimestral de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, vol. 79, p. 193 e seguintes). Apud: CANTO, 1988, p. 46.

⁵⁴³ CANTO, 1988, p. 47.

concluído com terceiro, embora versando sobre bem que ao tempo pacto inicial ainda pertencia à empresa, não a eles”⁵⁴⁴.

Segundo o autor, o tribunal considerou que não havia nenhuma ilegalidade ou ineficácia que afetasse o negócio jurídico de promessa de venda de bem pertencente a terceiro. Para o órgão julgador, mesmo que o objeto do contrato preliminar tenha sido um imóvel, apenas cabia ao promitente vendedor a obrigação de assegurar-se, em tempo útil, o poder de dispor do bem que prometeu vender, ficando exposto aos encargos da inadimplência contratual⁵⁴⁵.

Este é um bom exemplo de como é importante a definição dos limites de aplicação da simulação como vício na causa do negócio jurídico. Não se pode discordar da seguinte alegação que um representante da Fazenda Pública poderia fazer: “Mas a operação foi realizada na pessoa física para não gerar a tributação!”

Mas existem outros aspectos que devem ser somados à suposição acima. Inicialmente, conforme relatado por Gilberto de Ulhôa Canto, desde a origem da operação o promitente comprador não estava sendo enganado. Aliás, o contrato preliminar deixou claro que o negócio jurídico dependia de uma condição para que pudesse produzir efeitos: que o bem imóvel fosse atribuído aos sócios da companhia em dissolução.

Logo, a boa-fé revela-se aqui presente. Por outro lado, se efetivamente ocorreu a dissolução da sociedade, não se pode impedir que alguém possa alienar um bem e auferir ganho nessa transação. Por outro lado, Gilberto de Ulhôa Canto relata que o relator foi enfático em destacar que não existiu nenhum tipo de artimanha relacionado com a venda do imóvel. Com efeito, a sociedade deixou efetivamente de existir.

Com isto, impor que a venda deveria ser realizada pela empresa e somente depois disto é que a dissolução poderia ser realizada é uma pretensão que não encontra nenhum amparo constitucional ou legal.

De fato, segundo as lições de Gilberto de Ulhôa Canto:

4.26. O precedente comentado é bem elucidativo de certo espírito que muitas vezes inspira o comportamento das autoridades fiscais, inconformadas com o fato de algum contribuinte conceber um modo de levar a efeito seus negócios, dispor sobre o seu patrimônio ou exercer sua atividade sem ensejar a exigibilidade dos impostos que na generalidade dos casos parecidos seriam devidos. Esta atitude reflete a equivocada postura mental que encara todas as hipóteses concretas situadas dentro de uma mesma categoria de negócios como automaticamente tributadas de modo igual. Na verdade, já estaria basicamente errada a própria suposição de que possa haver situações inteiramente iguais, ou em que os interesses das partes sejam

⁵⁴⁴ CANTO, 1988, p. 47-48.

⁵⁴⁵ CANTO, 1988, p. 48.

necessariamente os mesmos. Ou, o que é pior, o Fisco passa a supor que os negócios, o patrimônio e as atividades dos cidadãos existem apenas como fontes de tributação, e que é à sua conveniência financeira que tudo se reduz, em tipo ou situações imponíveis. (CANTO, 1988, p. 48-49).

A norma antielisiva, portanto, aqui encontra um limite. Não existe simulação (como vício da vontade ou vício na causa) se a operação efetivamente se realizou e não foi, portanto, dissimulada. Nada impede que um bem seja vendido por uma empresa ou por uma pessoa natural.

Se a operação de venda de imóvel com lucro foi levada a efeito pela pessoa natural, não existindo previsão de tributação para essa operação e não havendo nenhum artificialismo nos comportamentos dos contribuintes, certamente que a operação somente poderá ser refutada se existisse norma específica. Caso não exista, concordamos com Gilberto de Ulhôa Canto:

[...] ao aplicador da norma falece poder para estender a sua incidência a hipóteses que, embora de conteúdo econômico parecido, não foram juridicizadas por dispositivo legal. O imposto deve levar em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo; mas, sendo sua exigibilidade a resultante necessária da lei, somente desta poderá emanar a obrigação tributária, já que o fato gerador é ato, negócio ou situação por ela definido, e não o resultado da respectiva dimensão econômica enquanto não tenha sido por ela encampado. (CANTO, 1988, p. 49-50).

Sempre que o único motivo da operação revelar apenas redução da carga tributária, mas não se verificar fraude à lei, simulação (como vício na causa), abuso do direito, falsidade ou fraude, não se pode enveredar pelo perigoso caminho de autuar alguém porque este escolheu a forma menos onerosa.

Aqui a situação requer combate por norma específica. De outra forma, o critério do *business purpose* levaria a uma verdadeira caça às bruxas. Concordamos com a professora Misabel de Abreu Machado Derzi quanto à sua observação sobre a fragilidade do propósito negocial como único fundamento fiscal para questionar os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte:

Assim sendo, a análise da *causa simulandi*, ou seja a necessidade de realização do negócio, que alguns denominam de **propósito negocial**, quando frágil, pode ser um indício de simulação ou pode facilitar a sua identificação, dentro de um conjunto de provas consistente. Nada tem de decisivo, é mero indício dentre outros. (DERZI, 2007, p. 319). (Destaques do original).

Firmamos esta posição entendendo que da mesma maneira que existem limites para o exercício dos direitos constitucionais da liberdade, propriedade e da livre iniciativa, não se podem conceber as normas gerais antielisivas sem nenhum limite.

Mesmo que se indague: “mas a estrutura do contribuinte foi realizada nitidamente para pagar menos tributo”?

Qual deve ser a resposta? Um conjunto de indagações: houve abuso do direito? Ocorreu simulação (como vício na causa do negócio jurídico)? Existiu comportamento característico de fraude à lei? Houve fraude? Existiu falsidade? Houve uso de estruturas jurídicas que violaram a boa-fé, a moral e os bons costumes? Os atos ou negócios realizados destoaram da função social do contrato? A forma típica está em dissonância com a realidade fática?

Se após esta lista de indagações as respostas forem negativas, certamente que a situação pode comportar norma antielisiva. Mas apenas norma específica.

Afinal de contas, concordamos com a preocupação de Misabel de Abreu Machado Derzi no sentido de que, no direito tributário, acabe-se criando um arcabouço de situações que, se confrontadas com o direito privado, seriam plenamente justificáveis e somente seriam “ilícitos fiscais”⁵⁴⁶.

Desse modo, para que fique bem claro: a mera economia fiscal, não acompanhada de quaisquer dos elementos das indagações acima, não pode ser coibida a partir de norma geral antielisiva. Caberá a possibilidade de ser combatida, mas sempre por norma específica.

A definição deste limite é importante para que não se trilhe um caminho em que a interpretação de operações realizadas pelos contribuintes seja examinada a partir de um mero interesse arrecadatário.

Como destaca Marco Aurélio Greco, a análise das operações realizadas pelo sujeito passivo não podem ser avaliadas de modo que, para atender o interesse público da sociedade civil, devem os contribuintes gerar a arrecadação que o Fisco gostaria que se gerasse⁵⁴⁷.

4.4.3 Inconstitucionalidade material ou formal?

⁵⁴⁶ “Ora, mais uma vez repetimos. As figuras do ‘abuso de personalidade jurídica’, do ‘abuso do direito’, da ‘fraude à lei’ ou da ‘simulação’ somente geram consequências no Direito Tributário se for anulado o ato ou negócio jurídico eivado de vícios de ilicitude para a totalidade do sistema jurídico. Inexiste a possibilidade de considerar válida e lícita determinada pessoa jurídica, atuante dentro dos parâmetros da lei civil ou comercial, e de, simultaneamente, desconsiderá-la no seio do Direito Tributário, com o objetivo de se aumentar a arrecadação.” (DERZI, 2007, p. 316). (Negritos do original).

⁵⁴⁷ GRECO, 2008, p. 356-357.

Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro não se posicionam contrários às normas antielisivas. No entanto, ao examinarem a norma antielisão, introduzida pela Lei Complementar 104/2001, consideram-na insuficiente para o objetivo a que se propôs⁵⁴⁸.

Para eles, é possível desconsiderar atos ou negócios abusivos. No entanto, é necessário lei que detalhe – pormenorizadamente – as condições em que irá se operar a desconsideração.

Os autores, não vislumbrando nenhum conteúdo eleito pelo legislador complementar para designar como poderiam ser considerados os atos ou negócios jurídicos, destacam que “para o reconhecimento da fraude à lei e do abuso de direito, bem como para o estabelecimento de seus efeitos concretos, não é possível efetuar lançamento de ofício com base no Código Civil”. E continuam: “[...] seria necessário que o Código Tributário Nacional ou outra norma tributária da mesma estatura “deformasse” as figuras civis da fraude à lei e do abuso do direito, adaptando-as às peculiaridades do Direito Tributário”⁵⁴⁹.

Todavia, a posição de Marco Aurélio Greco é diversa. O autor não vislumbra nenhuma inconstitucionalidade formal no dispositivo, entendendo que o mesmo se alinha com o artigo 146, III, “a” e “b” da Carta de 1988⁵⁵⁰.

Os autores também são críticos ferrenhos da posição que acolhe a repressão à fraude à lei e ao abuso do direito, como princípios jurídicos interdisciplinares aplicáveis ao direito tributário.

E apresentam suas razões. Primeiramente, porque no campo do direito público seria preciso regular as figuras e seus efeitos, na medida em que seria possível que os institutos tivessem conotação diferente.

Entretanto, essa posição não nos parece adequada. O artigo 149, VII, do CTN faz referência à revisão de ofício do lançamento nas hipóteses de simulação. O legislador não modificou o conceito do direito privado do instituto. Apenas atribuiu efeito próprio, característico do direito tributário: desconsiderar os efeitos da operação simulada e requalificar a trama simulatória, destacando o fato gerador que teria sido praticado com o esquema da simulação.

⁵⁴⁸ SOUZA; FUNARO, 2007, p. 63-79.

⁵⁴⁹ SOUZA; FUNARO, 2007, p. 66.

⁵⁵⁰ “Quanto ao aspecto da *inconstitucionalidade formal*, não vejo razões que apontem no sentido de ter sido infringido algum dispositivo constitucional. Com efeito, tem a União competência para a editar lei complementar nessa matéria, a teor do artigo 146, III, *a* e *b* da CF/88 e o dispositivo insere-se no âmbito da disciplina do fato gerador, no bojo das normas sobre obrigação tributária. Portanto, desse ângulo, não vejo objeções constitucionais.” (GRECO, 2008, p. 455).

Este efeito não se pode negar que o parágrafo único, do artigo 116, do CTN contém.

Como segunda razão, os autores apontam que seria duvidosa a possibilidade de “fraudar” a ocorrência do fato gerador. No dizer deles, a incidência da norma tributária é condicionada à ocorrência do fato gerador; assim, é impossível sua violação antes de verificada a situação que a caracteriza. Para os autores, faltaria o implemento da condição.

Também não concordamos com esta posição. Entendemos que é de outra característica o problema da norma geral antielisão e a possibilidade da desconsideração.

Quando os agentes realizam ato que pode estar subordinado à desconsideração pela norma antielisiva, tem-se, em verdade, um fato concreto que, uma vez ocorrido, será objeto de comparação entre o texto da norma de incidência e a forma com que o contribuinte realizou o ato ou negócio jurídico.

Desse modo, a norma antielisão pautar-se-á por um caso concreto em que se pretenda, artificialmente, “escapar” da norma de tributação. Neste sentido, inclusive, a autuação, como fundamento de sua validade, deverá apontar o fato, relatá-lo detalhadamente e indicar quais os ardis, as malícias que o contribuinte adotou que retira qualquer causa aceitável para a operação. Deverá apontar qual foi o abuso praticado. Qual a fraude ou falsidade que a operação em análise encerra.

Logo, a constatação dos casos para aplicação de norma geral antielisiva não se passam da forma apregoada pelos autores.

O terceiro argumento (contra a condição de princípios que permitiriam a aplicação da fraude à lei e do abuso de direito) decorre da alegação de subjetivismos por parte do aplicador da lei, por criarem uma situação de incerteza incompatível com o direito.

Nos termos da posição dos autores:

Ao examinar um caso concreto, alguns poderiam dizer que o ato ou negócio jurídico estaria sujeito à desconsideração quando praticado com a finalidade exclusiva de não recolher tributos, por desviar-se da função econômica e social. Outros, pautados nas premissas de livre iniciativa e livre concorrência, sustentariam que a prática de atos e negócios jurídicos (lícitos) que resultem uma maior eficiência tributária na condução da atividade empresarial seria praticamente uma obrigação do empresário, até mesmo para viabilizar a sua competição de mercado. (SOUZA; FUNARO, 2007, p. 68).

A posição dos autores merece alguns reparos. Não se pode dizer, por exemplo, que é impossível expurgar arbitrariedades do agente fiscal, na hipótese de arbitramento, contida no artigo 148, do CTN⁵⁵¹.

O problema, portanto, não se resume a uma mera formalização de um texto normativo de uma forma tal e qual. Todo e qualquer texto será interpretado. E a interpretação, em nosso entendimento, tem no texto o ponto de partida e não o ponto de chegada, no dizer de Humberto Ávila⁵⁵².

O texto escrito não é – obrigatoriamente – a norma. Caso contrário, como apontar o princípio da unidade da Constituição. Ele não está escrito! É necessário tomar o texto como ponto de partida. É possível existir texto sem norma e norma sem texto escrito⁵⁵³.

Logo, não se pode aceitar que o mero texto escrito possa garantir a total segurança jurídica clamada pelos autores.

Basta uma análise: o direito tributário não possui um conceito rígido, específico para a vedação ao não confisco e nem por isso pode-se dizer, sob o prisma constitucional, que o sistema tributário está em risco pela não delimitação cirúrgica de como deve ser concebida a efetivação deste princípio.

Por outro lado, é inconstitucional a tese de que, pela Constituição de 1988, seria possível que a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos realizados exclusivamente com o único intuito de economia fiscal.

Vários são os dispositivos constitucionais que estariam sendo infringidos. A começar pelos fundamentos e objetivos da República. Na leitura dos artigos 1º e 3º da Carta de 1988 não se lê que o Brasil se constitua – exclusivamente – em um Estado Social.

É, ao revés, Estado Democrático de Direito. Com isso, como já afirmado no item 4.1 supra, a Constituição alberga diretrizes do Estado de Direito e do Estado Social. Não existe prevalência de uma concepção sobre a outra e sim uma procura do equilíbrio. Entre princípios

⁵⁵¹ “Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fê as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

⁵⁵² ÁVILA, 2006, p. 30-35.

⁵⁵³ Segundo Humberto Ávila: “Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. (...) Em alguns casos há norma mas não há dispositivo. Quais são os dispositivos que prevêm os princípios da segurança jurídica e da certeza do Direito? Então há normas, mesmo sem dispositivos específicos que lhe dêem suporte. Em outros casos há dispositivo mas não há norma. Qual norma pode ser construída a partir do enunciado constitucional que prevê a *proteção de Deus*? Nenhuma. Então, há dispositivos a partir dos quais não é construída norma alguma.” (ÁVILA, 2006, p. 30).

e valores conflitantes pode até existir primazia de um sobre o outro em um caso concreto; mas jamais pode a eleição de um princípio pode acarretar a nulidade, a dizimação do outro.

Como já destacado anteriormente, a norma geral antielisiva não pode substituir o campo de atuação das normas antielisivas específicas. E o limite é justamente este: deparar-se com um caso que tenha como única explicação, um motivo fiscal para a realização do ato ou negócio que não seja artificial, abusivo, falso, fraudulento ou desprovido de causa.

O ato ou negócio jurídico praticado com o único objetivo de economia fiscal, que não seja artificial, abusivo, falso ou fraudulento tem a economia fiscal justamente como sua causa legítima. Por quê?

Porque a Constituição assegura o direito à liberdade, à propriedade e à livre iniciativa. Tais valores não são absolutos, é verdade. Mas se em uma hipótese de planejamento tributário não foi possível identificar nenhuma anomalia na operação que não fosse a economia fiscal, somente uma norma antielisiva específica pode ser reclamada⁵⁵⁴.

Assim sendo, a operação com economia fiscal deve ser avaliada de acordo com uma possível reprovabilidade constitucional da conduta. Mas esta análise não pode afetar direitos fundamentais.

Uma pessoa, por exemplo, pode optar em prestar serviços como pessoa física ou pessoa jurídica. Se optar por esta segunda forma, certamente que a tributação será menor que a de 27,5% aplicável à pessoa física. Neste caso, desde que a empresa não se trate de uma mera fachada, haverá alguma irregularidade na operação? Entendemos que não. Sobre esta questão, novamente a ela faremos menção ao examinar caso concreto relacionado especificamente com este assunto, no item 4.5.4.

Este parâmetro é essencial porque uma atuação que se fundamente na mera economia fiscal, em conjecturas do agente fiscal não devidamente provadas, certamente que deverá ser cassada em julgamento administrativo.

E se ainda assim a decisão for mantida, haverá outra inconstitucionalidade. A falta de fundamentação condizente com os ditames constitucionais, em total afronta ao artigo 93, IX, da Constituição, além dos princípios já expostos como violados.

Novamente frisamos: a economia fiscal não pode ser proibida, quando realizada sem a constatação de fraude, falsidade, abuso, ou sem o uso de estruturas artificiais. Proibir este

⁵⁵⁴ Neste sentido concordamos com Ives Gandra da Silva Martins quando o autor aponta ser direito do contribuinte escolher a opção menos onerosa possível para a realização de suas atividades econômicas. Apenas divergimos da postura absoluta com que o autor expõe o tema. (MARTINS; MENEZES, 2001, p. 219-220).

comportamento puramente lícito é violar o direito de propriedade, de liberdade e da livre iniciativa.

Ives Gandra da Silva Martins e Paulo Lucena Menezes apontam como inconstitucionalidade do parágrafo único, do artigo 116, do CTN o fato de que as liberdades dos cidadãos devem ser limitadas exclusivamente através de lei⁵⁵⁵.

Todavia, as observações de Ricardo Lobo Torres expostas anteriormente são aqui cabíveis: nos países que já adotam a norma antielisiva, ela não foi considerada inconstitucional.

Além do mais, deve-se destacar que, além da lei, também os princípios são dotados de normatividade⁵⁵⁶. Logo, além da lei, os princípios também permitem extrair comportamentos que podem e devem ser seguidos no ordenamento jurídico.

Ives Gandra e Paulo Lucena ainda apontam para o fato de que o dispositivo criticado teria instituído uma simulação sem dolo, fraude ou má-fé. Segundo eles, pejorativamente falando, a norma antielisiva teria instituído o “palpite fiscal”⁵⁵⁷. Como já destacado no item 4.4.1 acima, várias razões foram apresentadas para esclarecer qual a dimensão em que o termo “dissimulação” foi utilizado. A dissimulação não está no artigo 116, do CTN sendo empregada exclusivamente no sentido de “simulação”.

No que se refere à alegação de que a desconsideração de atos ou negócios jurídicos do contribuinte poderia ser feita a partir de “palpite fiscal”, para refutá-la, basta lembrar que o ônus da prova é sempre do fisco.

Marco Aurélio Greco lembra que este ônus é decorrência do artigo 142 do CTN, na medida em que o fato gerador é fato constitutivo do direito do fisco. Por isso, não cabe ao contribuinte o ônus da prova negativa, da inexistência do fato gerador⁵⁵⁸.

Por outro lado, acerca da alegação de “simulação sem dolo, fraude ou má-fé”, os autores estão fazendo alusão à necessidade de existir dolo no ato investigado para permitir a desconsideração.

Entretanto, nem todo ato ilícito requer – obrigatoriamente – a existência de dolo. Veja-se, por exemplo, o abuso do direito, em que, como já ressaltado anteriormente, existe uma corrente que o concebe como ato ilícito de natureza objetiva.

⁵⁵⁵ MARTINS; MENEZES, 2001, p. 220.

⁵⁵⁶ Segundo Ana Paula Barcellos: “A partir da segunda metade do século XX, todavia, também na Europa continental e progressivamente nos demais países de influência romano-germânica, consolidou-se o entendimento de que as normas constitucionais são normas jurídicas e, mais que isso, normas dotadas de superioridade hierárquica. Isto é: são imperativas, existem para realizar-se e estão à disposição de todos jurisdicionados.” (BARCELLOS, 2002, p. 14-15).

⁵⁵⁷ MARTINS; MENEZES, 2001, p. 95.

⁵⁵⁸ GRECO, 2008, p. 460-461.

A questão da existência ou não de dolo na operação não é requisito essencial para a desconsideração. É requisito para determinar a aplicação ou não da multa agravada de 150% prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

Logo, concebendo-se a simulação como vício na causa do negócio jurídico, certamente que operações poderão não possuir fraude, dolo ou má-fé. Todavia, se a análise das operações formais realizadas apontarem para uma incompatibilidade com a causa, não se pode deixar de desconsiderar as operações simplesmente porque não se verificou o dolo.

Afinal de contas, a análise das operações do contribuinte não estará sendo feita, para fins de eventual desconsideração/requalificação, sob o prisma do direito penal e sim a partir da causa do negócio jurídico.

Sempre que ela não existir (ou for ilícita – não necessariamente na acepção do direito penal) os atos ou negócios jurídicos são passíveis de desconsideração/requalificação.

Ives Gandra da Silva Martins aponta que a norma antielisiva ofenderia frontalmente ao princípio da legalidade. Na verdade, a norma antielisiva contida no artigo 116 trata – especificamente – da possibilidade de desconsideração/requalificação de atos ou negócios jurídicos realizados pelos contribuintes com vistas a “camuflar” a ocorrência do fato gerador.

Logo, o que se discute é se a aparência, a artificialidade, a artimanha do sujeito passivo procurou, com subterfúgios, mascarar a existência do fato gerador. Neste sentido, não existe nenhuma ofensa ao princípio da legalidade⁵⁵⁹. Por isso, esclarecedoras as lições Luciano Alaor Bogo:

Conforme já destacado no estudo da norma-padrão de incidência tributária, a incidência da norma somente ocorre quando verificados, no mundo fenomênico, os fatos nela previstos. Entretanto, quando a norma-padrão de incidência prevê em sua hipótese um fato jurídico, torna-se necessário verificar se esse fato efetivamente ocorreu, nos moldes previstos na legislação. Mas não é possível tomar esse fato apenas com a roupagem jurídica escolhida pelas partes. É preciso verificar o que efetivamente ocorreu – no mundo dos fatos – para, a partir disso, encontrar a respectiva qualificação jurídica ou verificar se aquela adotada pelas partes não foi inadequada.

Essa verificação, da adequação do fato à sua qualificação jurídica, não pode ser veiculada somente a partir da declaração de vontade das partes, devendo-se considerar, igualmente, sua causa e o que efetivamente foi “feito”, e não somente o que se “quis” fazer. (BOGO, 2008, p. 290).

⁵⁵⁹ Neste mesmo sentido, também se manifesta Marco Aurélio Greco. O autor aponta que a norma do artigo 116, do CTN, está “autorizando o desvelamento da realidade pelo afastamento de uma cobertura, de uma máscara que encobre outra realidade. Mas isto só é possível se o fato gerador estiver adequadamente previsto na lei e tenha efetivamente ocorrido no plano fático. O dispositivo não autoriza conjecturas nem suposições de algo que “poderia” ter ocorrido, ou que o Fisco “supõe” pudesse ter sido a melhor alternativa. Só admite alcançar o que efetivamente ocorrer”. (GRECO, 2008, p. 459-460).

Assim sendo, entendemos que a norma do parágrafo único, do artigo 116, do CTN, não padece de vício em relação ao seu conteúdo ou ao procedimento que delegou à lei ordinária.

O que for definido por lei ordinária, por certo, deverá ser procedimental e se não contiver nenhuma contradição com a lei complementar, com o CTN e com os princípios constitucionais (e com o limite que apontamos para as normas gerais antielisivas), permitirá que os entes políticos desconsiderem os planejamentos abusivos.

4.5 Reflexos da simulação como vício na causa – Análise de algumas decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda

Vejamos como a questão da simulação se apresenta – na prática – quando os casos são apresentados para julgamento na instância administrativa. O que se perceberá é que existe uma tendência de se investigar a causa dos atos ou negócios jurídicos realizados. No entanto, nem sempre o julgador faz referência à causa, ainda que implicitamente dela se socorra, fazendo uma confrontação entre a substância e a forma.

Outro aspecto que será percebido é que ao se fazer alusão à simulação não é incomum que o julgador inicie pela sua conceituação pela concepção mais restrita (vício na vontade declarada *versus* vontade efetiva) e posteriormente faça referência à simulação pela concepção mais ampla e causalista.

Também não é raro fazer referência à existência de simulação como instrumento de concretização de outras figuras como o abuso do direito ou a fraude à lei.

Vejamos então alguns desses casos.

4.5.1 Incorporação às avessas

A incorporação às avessas é um tema que – certamente – surgiu em razão de fundamentos tributários. Dificilmente, nas relações empresariais, ela seria concebida por outros aspectos econômicos e estratégicos.

A idéia de que uma entidade possa ser encampada por outra é considerada normal no direito empresarial. Pode-se dizer que um dos fundamentos da incorporação é a necessidade de fortalecimento e de continuidade das empresas.

De acordo com o artigo 227, da Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6404/76), a incorporação “é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações”.

Com a globalização, em que se acirrou a concorrência, o instituto inegavelmente ganhou mais força. As empresas, para se fortalecer, conquistar e consolidar mercados passam ainda mais a realizar operações de incorporações.

João Dácio Rolim e Frederico de Almeida Fonseca destacam que o avanço do processo de globalização e o contínuo crescimento da tecnologia, dos meios de comunicação e de transporte têm dado ensejo a mudanças de grandes proporções no contexto do comércio mundial e na forma como se organizam e interagem as corporações⁵⁶⁰.

As razões para a incorporação se realizar normalmente são de ordem estratégica. Um grupo econômico pode vislumbrar razões para atuar em determinado setor. Pode-se entender que incorporar uma empresa concorrente melhoraria o desempenho da incorporadora. Pode-se buscar, com a incorporação, fortalecer a marca ou sedimentar a sociedade em determinado mercado etc.

Em que pese a lei não especificar qual empresa pode incorporar a outra, a questão possui uma ordem lógica natural e econômica: a incorporação pressupõe a idéia de fortalecimento e continuidade do negócio. Noutras palavras: consolidação da empresa.

Assim sendo, eis aí um problema que já sinaliza para um possível artificialismo nas incorporações às avessas. Neste tipo de incorporação, uma empresa, normalmente inativa, sem empregados, sem nenhuma movimentação, às vezes sem um endereço fixo, e muitas das vezes com objetivo social diverso da outra empresa que será incorporada, sem a existência de qualquer estrutura patrimonial, acaba por ser a sociedade que subsistirá no processo de incorporação.

Nesses casos, a discussão então tem duas vertentes. De um lado, a posição do contribuinte que alega ser a operação lícita, não existindo nenhuma simulação, indicando que todos os procedimentos contábeis e legais exigidos para a operação foram observados.

A posição adversa, do fisco, aponta que a operação foi realizada exclusivamente para reduzir a carga fiscal. Explica-se: é que normalmente a empresa incorporadora possui elevado prejuízo fiscal. Ao absorver a outra empresa lucrativa, como a massa patrimonial que passará

⁵⁶⁰ ROLIM; FONSECA, 2008, p. 61.

a existir será apenas uma, o prejuízo fiscal registrado passa a possuir resultados lucrativos para sobre ele atuar, reduzindo a base de cálculo da tributação sobre o lucro.

Assim sendo, os ingredientes para o debate estão formados: a operação deve ser desconsiderada por existir abuso, fraude à lei, vício na causa (simulação) ou o negócio representa uma liberdade constitucionalmente garantida à empresa incorporadora, fruto da autonomia privada que deve ser respeitada nas operações de direito privado?

A resposta, conforme as circunstâncias do caso concreto, variam.

No acórdão nº CSRF/01-02.107, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda entendeu pela existência de incorporação artificial, enganosa⁵⁶¹.

O litígio, segundo o relatório do acórdão, versava sobre a glosa de prejuízos fiscais, nos exercícios financeiros de 1985 a 1989, em decorrência de a fiscalização ter descaracterizado as sucessivas incorporações, precedidas de cisões parciais, em que a empresa recorrente era incorporada por empresas deficitárias com o propósito de eliminar o pagamento de imposto (mediante a compensação de prejuízos fiscais).

O esquema da operação, basicamente, gerou sucessivas operações de incorporação e cisão. Sempre a tônica era a seguinte: uma empresa deficitária, em alguns casos em notória condição pré-falimentar, possuindo elevado passivo a descoberto, mas com significativo prejuízo fiscal, incorporava outra empresa lucrativa e assumia o nome daquela empresa incorporada, sua atividade e o seu endereço.

O esquema era complexo. Entre as operações de incorporação e mudança de nome da empresa incorporadora esta última assumia o nome, atividade e endereço da incorporada, operações que eram realizadas com uma diferença mínima de dias.

Pela análise da documentação probatória, demonstrou-se que as sucessivas incorporações sempre tinham como tônica que a incorporadora era sempre a deficitária.

Em várias das operações a empresa deficitária (incorporadora) possuía um objetivo social distinto da empresa incorporada e, como que num “passe de mágica”, mudava o seu objetivo social, assumindo aquele que anteriormente era exercido pela incorporada.

Outro aspecto para demonstrar a artificialidade das incorporações: as empresas incorporadas, por serem rentáveis, possuíam parque industrial ou comercial ativo enquanto que a incorporadora tinha, na verdade, um ativo totalmente sucateado. Mas mesmo assim, de uma hora para outra, como que ressuscitada, passava a incorporadora a exercer a atividade de quem incorporou. Mas também assumia o nome da empresa “falecida” e o seu endereço.

⁵⁶¹ Processo nº 11.065/001.736/89-26, Câmara Superior de Recursos Fiscais/MF, Rel. Conselheiro Verinaldo Henrique da Silva, julgado em 02/12/1996.

O contribuinte, em sua defesa, alegou que todas as operações foram realizadas em observância às normas da legislação em vigor. O fisco, em suas manifestações apontou as diversas operações realizadas, deixando bem claro (e não a partir de suposições) que as incorporações foram sempre realizadas da empresa “pobre” para a empresa “rica”.

O caso, no julgamento das instâncias inferiores, foi considerado como operação simulada, com abuso ilícito de formas jurídicas.

Conforme destacou o relator do julgado, Conselheiro Verinaldo Henrique da Silva, o cerne da questão, estava em examinar a licitude das incorporações realizadas.

Assim sendo, o Conselheiro relator, examinando a prova dos autos, estabeleceu a seguinte indagação como forma de desvendar a solução para o caso: “[...] a cada operação de incorporação, a autuada (que se diz incorporada) foi extinta? Quem incorporou o patrimônio de quem?”

A resposta do relator foi contundente: “a empresa rica sistematicamente incorporou de fato as empresas pobres”. Nunca a recorrente deixou de existir. Extintas foram as outras empresas.

Pela análise da substância do acervo probatório e seu confronto com a forma jurídica empregada pela Recorrente, o Conselheiro destacou que nas sucessivas incorporações veladamente a autuada era a empresa que sempre subsistia (a despeito da documentação formal dizer o contrário).

Dessa forma, o relator entendeu pela existência de simulação. Destacou o fato de que, na interpretação do direito tributário, a validade jurídica dos atos deve guardar relação de pertinência com a realidade fática. Vale dizer: novamente o órgão julgador, para solucionar a questão, considerou o conceito amplo de simulação como forma de combater manobras artificiosas realizadas pelo contribuinte.

No caso em tela, se as incorporações tivessem sido realizadas apenas e tão-somente com o objetivo de economia fiscal, a operação se enquadraria dentro dos limites que traçamos no item 4.4.2 acima tratado.

Todavia, se uma empresa se diz incorporada por outra, certamente que a empresa sobrevivente deve manter a sua identidade e continuar as suas operações. Mas a partir do momento que perde a sua identidade e assume a da empresa que incorporou, de fato é de se indagar: quem incorporou quem? E mais: foram várias as vezes em que esta situação totalmente inusitada ocorreu.

Desse jeito, pela análise da substância das operações, percebe-se que a causa real da operação foi a de utilizar o instituto jurídico da incorporação para perpetrar uma simulação

relativa. O negócio jurídico que se exteriorizava era o de que A incorporava B. Mas desfeito o véu da aparência, verificava-se que o negócio dissimulado era o oposto: B é que incorporava A.

Desse modo, a artificialidade da operação sendo desfeita, permite a desconconsideração dos atos sem que se possa alegar o emprego da analogia para se chegar a tal conclusão, o emprego da interpretação econômica e sem que se alegue que o julgador agiu de forma subjetiva, na medida em que, examinando o caso concreto, apontou e provou as artimanhas realizadas pelo contribuinte. Logo, a descaracterização das operações se baseou na existência de simulação e, com isso, a base legal para a desconconsideração/requalificação dos atos foi o artigo 149, VII, do CTN.

É importante destacar que, neste julgado, o órgão administrativo julgador levou em consideração o conceito amplo de simulação, vez que o cerne da interpretação se relacionou com a forma jurídica das operações realizadas e a consistência fática dessas operações. Comentando este julgado, Marciano de Seabra Godoi também chega a esta conclusão. Perceba-se:

No julgamento de 1996 (CSRF/01 nº 02.107), talvez pelas incorporações terem sido reiteradas ao longo de vários anos, a CSRF passou a lançar mão do conceito alargado e funcional de simulação para coibir a manobra. Esse julgamento do órgão máximo do contencioso administrativo federal ilustra muito bem algo que já foi afirmado várias vezes no presente estudo. Quando um planejamento tributário notoriamente artificioso manipula o revestimento formal de contratos e outros institutos jurídicos, esvaziando-os de qualquer substância jurídica real para atrair a aplicação de uma norma tributária benéfica (compensação de prejuízos) que de outra forma não seria aplicável, os intérpretes e aplicadores do direito tributário, na falta de uma norma geral antielusão, são naturalmente levados a lançar mão de um conceito alargado de simulação, que se torna a única técnica disponível para coibir a manobra. (GODOI, 2007b, p. 279).

Outro julgado pode aqui ser destacado. Ele não se trata propriamente de incorporação às avessas porque não foi o caso de empresa controlada incorporar a controladora e sim o inverso.

Mas serve de contraponto para demonstrar os limites que o julgador deve ter em mente em relação à liberdade negocial do contribuinte.

Trata-se de processo julgado pela Primeira Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda⁵⁶².

⁵⁶² Processo nº 16.327.00.715/2001-26, 1º Conselho de Contribuintes/MF, 1ª Câmara, Relatora Conselheira Sandra Maria Faroni, julgado em 28/02/2003.

Em linhas gerais, trata-se de situação em que uma empresa superavitária incorporou pessoa jurídica deficitária que, de fato, estava desativada.

De acordo com as considerações da relatora:

Não há, na lei, qualquer restrição, quer a sociedade controlada incorpore a controladora, quer a que a sociedade deficitária incorpore uma superavitária, quer a que uma sociedade incorpore outra com patrimônio líquido negativo. Sendo o evento motivo por designios de reorganização societária, e desde que respeitados os direitos da minoria, não há obstáculos à incorporação. E isso tanto é mais verdadeiro quando o evento envolve sociedades de um mesmo grupo empresarial, quando essas modalidades de incorporação, talvez insólitas, trazem vantagens para o grupo.

O acórdão bem exemplifica o limite das normas antielisivas, já exposto no item 4.4.2 supra.

Todavia, existem considerações no mesmo que merecem comentários.

Na seguinte passagem do voto da relatora percebe-se o seguinte:

A jurisprudência deste Conselho tem se firmado no sentido de que, *para que se possa caracterizar a simulação em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão*. No caso, não havia qualquer impedimento para que fosse concretizado o ato jurídico que a fiscalização aponta como dissimulado (incorporação da Focom Fomento pela Recorrente). Apenas não conseguiria, a nova empresa, a economia tributária via compensação de prejuízos. (Nossos destaques).

Na verdade, o trecho acima destacado demonstra que, na prática, o que a relatora afirma pode ser tudo; menos simulação. O instituto que se presta a coibir a realização de negócios, por via indireta, para burlar proibição legal, não é a simulação e sim a fraude à lei.

Outra passagem, que demonstra uma interpretação inadequada do parágrafo único, do artigo 116, do CTN é o seguinte trecho da relatora, informando sobre qual o alcance da norma antielisiva

Como se vê, a inclusão do parágrafo único do art. 116 teve por escopo *criar a possibilidade de descaracterizar negócios lícitos, praticados com o objetivo de economizar tributos, a fim de submetê-los à tributação que adviria caso os negócios tivessem sido outros, aqueles preteridos em face do planejamento tributário*. (Nossos destaques).

A posição da relatora aqui é preocupante. A norma por ela referenciada não pode ser assim interpretada, porque geraria uma inconstitucionalidade. Não se pode obrigar um cidadão, diante de diversos caminhos a adotar (todos eles lícitos, legítimos, sem abuso, sem

vício de causa, sem falsidade, sem fraude ou artificialidades), que ele adote o que for mais oneroso.

Para que a desconsideração/requalificação seja possível, é necessário que exista uma anomalia na operação: fraude à lei, abuso do direito, simulação (como vício na causa), falsidade ou fraude. Somente a economia de impostos não pode ser eleita como causa ilícita, porque com isso esvaziam-se direitos fundamentais do contribuinte: a liberdade, a propriedade, a livre iniciativa e, porque não dizer, a dignidade da pessoa humana.

Em outro caso, da 1ª Turma, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, discutia-se sobre a possibilidade de uma empresa deficitária incorporar outra lucrativa⁵⁶³. Este julgado bem exemplifica que se os comportamentos do contribuinte se resumem apenas e tão-somente a uma economia fiscal, sem que suas operações contenham artificialidade ou ilicitude, não pode ser aplicada a norma antielisiva do artigo 116, do CTN.

A Fazenda Nacional questionava a operação, alegando a existência de simulação sob o argumento de que a operação teria sido realizada exclusivamente para fins de permitir a compensação de prejuízos fiscais.

O Conselheiro relator Dorival Padovan destacou que a solução do caso tinha como ponto central verificar se seria possível a compensação de prejuízos em que uma empresa deficitária seria a incorporadora de outra lucrativa.

O relator não acolheu a pretensão de proibir a compensação. Destacou que o protocolo de incorporação apresentava fundamentos suficientes para a reorganização societária: logística operacional, redução de custos administrativos e operacionais, além de apontar que a reunião das administrações das empresas permitiria uma maior concentração de esforços nos objetivos sociais. Considerou salutar a reorganização porque, quando lícita e não artificial, representa uma boa técnica de administração.

De fato, não se pode perder de vista que um dos grandes problemas das empresas, em termos de finanças, refere-se aos custos fixos, aqueles que as empresas possuem, independentemente do volume de produção, comercialização ou prestação de serviços. Muitas reorganizações são realizadas com esta finalidade. Empresas até se reúnem, atualmente, na forma de associação, para justamente formar uma central para aquisição de mercadorias: aumentando o volume das compras, conseguem-se preços melhores. Além disso, reunindo a área de compras de diversas empresas em uma associação, o número de pessoas e esforços fica concentrado e, com isso, os custos se reduzem.

⁵⁶³ Processo nº 10.675.003.870/2002-21, Câmara Superior de Recursos Fiscais/MF, 1ª Turma, Relator Conselheiro Dorival Padovan, julgado em 20/03/2006.

No caso examinado, as empresas existiam há bastante tempo e pertenciam ao mesmo grupo econômico. O relator, por isso, destacou que a empresa incorporadora prosseguiu operando normalmente no mercado atacadista de transporte, dando continuidade às atividades até então existentes, gerando, inclusive, resultados positivos (tanto em termos fiscais como em termos societários).

Por isso, os ativos incorpóreos da empresa incorporada, se foram conquistados há mais de 43 anos (clientela, por exemplo), não poderiam ser desprezados.

Diante disso tudo, o relator considerou que não houve simulação na operação. De tal maneira, entendendo que os prejuízos fiscais não se enquadram na categoria de benefícios, incentivos ou favores fiscais, representando efetivo direito do contribuinte de passível recuperação perante a legislação do imposto de renda, acolheu como válida a incorporação realizada.

De se destacar, neste acórdão, a posição do Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior. Em suas explanações, deixou bem claro que tipo de incorporação às avessas que deve ser combatida:

De fato, a incorporação às avessas, em uma primeira análise, não possui substrato econômico suficiente a demonstrar outro propósito que não o benefício fiscal de manutenção dos prejuízos da empresa incorporada.
Há casos em que a mesma é realizada através de sucessivas operações de aquisição e subsequente incorporação, sendo a incorporadora normalmente desprovida de conteúdo econômico e estrutura operacional.

Mas ao mesmo tempo o mesmo Conselheiro expôs os limites de atuação do fisco em desconsiderar negócios, com base nos elementos probatórios do caso julgado:

Mas há outras hipóteses, como a dos autos, nas quais ambas as empresas são operativas e já há muito pertencentes a um mesmo grupo econômico, sendo de todo lícito ao administrador comum buscar uma reorganização societária lógica, que lhe permita aproveitar os prejuízos efetivamente gerados em seus negócios.
Adicionalmente, no caso concreto em análise, a manutenção de empresas transportadora e comercial provocava danoso efeito de duplicidade de incidências de tributos sobre o faturamento.

Assim, como já destacado antes (item 4.4.2) há um limite bem claro em relação à aplicação da norma geral antielisiva: quando se identificar em um caso concreto que a única causa do negócio foi a economia do imposto, não havendo artificialidade ou astúcia na operação, o propósito negocial é legítimo e impede a desconsideração dos atos ou negócios

jurídicos, em respeito aos princípios constitucionais da liberdade, propriedade e livre iniciativa.

4.5.2 Abuso de forma – Adiantamento para futuro aumento de capital x contrato de mútuo

Por questões estratégicas ou de natureza empresarial uma empresa, com participação em outra companhia, pode efetuar aporte de capital na empresa investida, destinando-o, futuramente, à integralização de capital na empresa investida.

Em termos contábeis, a empresa recebedora dos recursos (que podem ser em dinheiro ou não), até que se efetive a integralização dos recursos no seu patrimônio líquido, registra os valores recebidos como passivo (uma dívida para com terceiro), devendo atualizar o valor. A empresa que cede os recursos reconhece o investimento como um ativo, devendo também atualizar o valor, oferecendo à tributação a receita derivada da variação patrimonial ativa.

Por se tratar de recurso com destinação específica, a operação não é tributada como operação de crédito pelo imposto sobre operações financeiras (IOF). No caso do adiantamento não se pode dizer que existe uma operação de crédito porque os recursos visam ampliar a participação que uma empresa dispõe sobre aquela em que promoveu o aporte de recursos.

É certo que os recursos recebidos não devem ficar parados; não devem ficar expostos à inflação. Daí porque entendermos não existir problema da empresa recebedora aplicar os recursos no mercado financeiro.

Todavia, se as receitas provenientes dessa operação superarem as atividades da empresa, isto já um sinalizador de uma possível fraude. Da mesma forma, dependendo da destinação que a companhia recebedora dos recursos der ao adiantamento recebido, começa um sinal de que a tênue linha que separa as operações lícitas das ilícitas está cada vez mais ficando difusa.

O caso que ora se expõe refere-se a recurso apreciado pela Quarta Câmara, do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda⁵⁶⁴.

A empresa Enérgica Sergipe S/A – ENERGIPE – realizou aporte, como adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC) em duas de suas empresas controladas. Vários aportes foram realizados na primeira empresa, nos anos de 2000 e 2001, sendo que apenas uma

⁵⁶⁴ Processo nº 10.510.003.371/2006-41, 2º Conselho de Contribuintes/MF, 4ª Câmara, Relator Conselheiro Jorge Freire, julgado em 21/11/2007.

pequena parcela dos recursos gerou uma integralização de capital (no ano de 2001). O restante dos recursos recebidos (por volta de R\$ 95.000.000,00), até 31/07/2005, não foram utilizados para aumento do capital na empresa investida.

Na segunda empresa investida, a Energipe também realizou aportes de recursos (por volta de R\$ 220.000.000,00) que, até 31/07/2005, não tiveram nenhuma destinação para o patrimônio líquido da empresa recebedora dos recursos.

Assim sendo, até 31/07/2005, os valores adiantados pela empresa controlada às suas investidas girava na casa dos R\$ 315.000.000,00, sem que os recursos tivessem sido utilizados para o aumento de capital.

Todas as empresas deste caso eram constituídas sob a forma de sociedades por ações e, por isso, é de se estranhar que, apesar de regularmente intimadas, nenhum documento foi apresentado para nenhuma das operações do suposto aumento de capital: não existiu nenhum contrato, não foi constatada a existência de atas de reunião do Conselho de Administração da empresa investidora, aprovando as vultosas transferências monetárias.

Em sua defesa, a empresa confirmou a condição de inexistência de documentos para suportar tais operações, mas afirmou que os lançamentos contábeis supriam tal necessidade. Sustentou também que as operações foram lícitas, realizadas às claras, não contendo nenhum tipo de irregularidade que justificasse a autuação.

O auto de infração desconsiderou as operações de adiantamento para futuro aumento de capital e considerou que os aportes de recursos tinham natureza de mútuos dissimulados como AFAC.

Em relação ao aspecto probatório, o caso demonstrou que as empresas recebedoras dos recursos deram destinação diversa daquela para a qual os recursos teriam sido recebidos nas empresas investidas. Tanto a primeira, como a segunda investida, promoveram pagamentos de empréstimos e dívidas, bem como a segunda investida destinou os recursos recebidos para realizar AFAC em outra empresa do mesmo grupo.

No julgamento do recurso, o Conselheiro Jorge Freire foi contraditório. Senão vejamos:

A mim resta evidente pelos fatos narrados que, de fato, o aporte de capital pelo longo período entre ele e o efetivo aumento de capital assim como desvirtuamento de sua aplicação, como pagamento de empréstimos, aplicações financeiras e repasse do valor a terceiras empresas do grupo, se caracteriza como um verdadeiro mútuo travestido de AFAC. Não por outro motivo que os adiantamentos para futuro aumento de capital da União para sua estatais, consoante Decreto nº 2.673/98, aplica-se a Selic desde a entrada dos recursos até a efetiva capitalização.

Dessarte, não tenho dúvidas de que houve abuso de forma para elidir-se do pagamento do IOF crédito. O que o Fisco fez foi simplesmente afastar os efeitos fiscais do negócio jurídico, mas não qualificá-lo como negócio jurídico para todos os demais efeitos, o que afasta a incidência do artigo 116 do CTN.

(...)

Em conclusão, provando o Fisco o caráter abusivo da forma utilizada no descrito negócio jurídico, nada lhe restou senão requalificá-lo para efeitos exclusivamente fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.

Com efeito, a decisão contém algumas impropriedades. Em relação ao aspecto probatório o julgador destacou o fator tempo, mas o associou a outro aspecto probatório, relacionado com o desvirtuamento no uso dos recursos.

Realmente, de se destacar que o fator tempo, por si só, não pode ser utilizado como fundamento para uma autuação, porque é um critério extremamente arbitrário. Por que uma operação de 5 dias é menos lícita que outra realizada em 30, 60 ou 120 dias?

O tempo, portanto, por si só não pode justificar a aplicação de uma norma geral antielisiva. Mas no caso, o julgador apenas considerou o fator tempo como um indício que, ao ser associado ao desvio de finalidade nos recursos recebidos pelas investidas, permitiu-lhe concluir por operação com desvio em sua causa.

Na verdade, então, entendemos que a operação correspondeu a uma simulação relativa: os AFAC foram a operação simulada e o mútuo a operação dissimulada. Por quê? Pelo destino dado aos recursos recebidos. Se o dinheiro tivesse sido apenas aplicado, remeteríamos o leitor aos limites da norma antielisiva apresentados no item 4.4.2 acima.

Ninguém pode admitir, em sã consciência, que uma empresa guarde o dinheiro “debaixo do colchão” até que a integralização de capital de se efetive. Todavia, se a receita da aplicação extrapolar as atividades sociais, pode até ser possível identificar alguma fraude. Mas aqui não é o caso.

Empregar os recursos em pagamentos é até possível, por uma necessidade momentânea de caixa. Mas utilizar desse expediente, reiteradamente, como o acórdão faz transparecer, já revela um desvio na destinação dos recursos recebidos.

Além disso, para que ninguém alegue que o argumento ora exposto é puramente subjetivo, não é normal que uma sociedade anônima, que deve publicar suas demonstrações financeiras periodicamente, submetendo tais demonstrações a auditorias externas, destine recursos a outras sociedades sem que nenhum documento formalize a operação.

Em suma: conjugando-se todos os fatos expostos, a operação revela vício na causa. Não se pode dizer que a forma com que a operação foi realizada está em consonância com os efeitos naturais de um adiantamento para futuro aumento de capital social.

Não se trata ainda, é bom esclarecer, de se aplicar a analogia ou a interpretação econômica. O que se faz é examinar a natureza dos atos realizados e confrontá-los com a causa típica do negócio eleito pelas partes e, ainda, compatibilizar a forma utilizada com as circunstâncias fáticas do caso.

Mas o julgador, em suas razões, em nossa opinião, acertou no julgamento; mas não nos motivos que apresentou.

Verifica-se uma enorme preocupação do julgador em não se valer do artigo 116, do CTN, pelo fato do mesmo, no âmbito federal, ainda não estar regulamentado. Mas o julgador caiu em algumas contradições.

Alega que não se aplica ao caso a norma antielisiva, mas aponta o caso como sendo realizado com abuso de formas jurídicas. Confunde-se o relator ao expor a natureza da autuação realizada pelo fisco.

Destaca que o comportamento da fiscalização foi o de “afastar os efeitos fiscais do negócio jurídico, mas não qualificá-lo como negócio jurídico para todos os demais efeitos, o que afasta a incidência do artigo 116 do CTN”.

Todavia, o que a fiscalização fez foi justamente o que o relator procurou afastar. A fiscalização, na verdade, declarou que os negócios jurídicos realizados não são oponíveis ao fisco. Por quê? Pela existência, em nosso entendimento, de simulação relativa, em que se têm: a) os AFAC como negócio aparente; e b) o mútuo como negócio encoberto (dissimulado).

Esta deveria ser a fundamentação do julgador, para justificar a autuação. No entanto, entendeu que os atos foram requalificados em razão da existência do abuso de forma. Mas a se manter a argumentação de existência de abuso de forma, deve-se apontar onde estaria o abuso.

4.5.3 Simulação e abuso de forma – Operação dissimulada: ocultar venda de participação societária

A Primeira Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda examinou caso interessante, relacionado com simulação relativa, a partir do abuso de formas jurídicas⁵⁶⁵.

⁵⁶⁵ Processo nº 10.882.002.039/2003-98, 1º Conselho de Contribuintes/MF, 1ª Câmara, Relator Conselheiro Paulo Roberto Cortez, julgado em 25/05/2006.

Em 27/04/2000 a empresa Molicar Serviços Técnicos de Seguro Ltda. integralizou participação no capital social da entidade Molicar Sistemas Automotivo S/A, no montante de R\$ 162.498,00, com equipamentos destinados à elaboração de um sistema denominado de “SISTEMA MOLICAR”.

Em 30/04/2000 a empresa Deloitte Touche Tohmatsu, em atendimento à solicitação da empresa Audatex Brasil Serviços S/A, avaliou o SISTEMA MOLICAR no montante de R\$ 12.611.000,00, emitindo laudo de avaliação neste sentido.

Em 09/06/2000, foi realizada assembléia geral extraordinária da empresa Molicar Sistemas Automotivo S/A, relatando, em síntese, o seguinte:

- a) Aprovação de aumento de capital social (que estava no valor de R\$ 162.498,00) para R\$ 203.123,00, mediante a emissão de 40.625 novas ações ordinárias nominativas, com preço de emissão de R\$ 219,9262274 por ação, com base no Laudo de Avaliação preparado pela empresa especializada Deloitte Touche Tohmatsu Consultores S/C Ltda.
- b) Com isso, a empresa foi avaliada no total de R\$ 8.934.502,99. Mas o seu capital tinha o valor de R\$ 203.123,00. Com o aumento do capital, a composição da empresa passou a ter a companhia Molicar Serviços Tecnológicos de Segurança Ltda. com 80% do capital (R\$ 162.498,00) e uma nova empresa foi admitida na sociedade (Audatex Brasil Serviços S/A) com um aporte de recursos de R\$ 8.934.502,99 pagando, com esse valor, para somente ter 20% da composição do capital da sociedade ($R\$ 203.123,00 \times 20\% = R\$ 40.625,00$).
- c) A diferença paga pela Audatex Brasil Serviços S/A ($R\$ 8.934.502,99 - R\$ 40.625,00$), vale dizer, R\$ 8.893.877,99, foi registrada na empresa Molicar Sistemas Automotivos S/A como reserva de capital.
- d) Na data de 20/06/2000, constou ata da assembléia da empresa Molicar Sistemas Automotivos S/A que, até 8 de julho de 2000, a companhia promoveria redução de seu capital social, objetivando a retirada da acionista Molicar Serviços Técnicos de Seguros Ltda., mediante a apuração de seus respectivos haveres, para que, no mesmo ato, fosse deliberada a incorporação da Molicar Sistemas Automotivos S/A, pela companhia pela Audatex Brasil Serviços Ltda.

À vista destes fatos, a primeira conclusão a que a fiscalização chegou foi no sentido de que, na data, 09/06/2000, a Audatex, mediante o repasse de recursos à empresa Molicar Serviços Automotivos S/A não teria adquirido somente 20% do capital social.

Para tanto, fundamentou-se no fato de que a consignação em ata, de um limite de tempo certo, para a retirada da sócia Molicar Serviços Técnicos de Seguros Ltda. da empresa

Molicar Sistemas Automotivos S/A, constituía um procedimento simulatório, pois evidenciou-se que não ocorreu intenção das empresas Molicar Serviços e Audatex em se manterem em co-sociedade na Molicar Sistemas Automotivos S/A.

E mais: a sociedade retirante “levaria” consigo a maior parte dos elevados recursos que a nova empresa investiu na companhia.

Além das considerações acima, a fiscalização também apontou as seguintes conclusões:

2ª CONCLUSÃO

A AUDATEX integralizou R\$ 8.934.502,99 a fim de adquirir 20% (vinte por cento) do capital social, conforme depreende-se do item (b): Parte do capital social adquirido pela AUDATEX: R\$ 40.624,00 = 20% Capital Social total R\$ 203.123,00. 20/06/2000

Realizou-se nesta data Assembléia Geral Extraordinária da M. SISTEMAS, cuja ata foi protocolizada na JUCESP em 24/07/2000 e relata as seguintes decisões:

“(a) aprovar o aumento do capital social atualmente de R\$ 203.123,00 ... para R\$ 9.097.000,99 ... sem a emissão de novas ações, mediante a capitalização da Reserva de Ágio constante do Balanço Patrimonial apurado em 10 de junho de 2000;

(b) aprovar a redução do capital social, de R\$ 9.097.000,99 ... para R\$ 1.819.400,60... uma redução, portanto, de R\$ 7.277.600,39 ... e a conseqüente extinção de 162.498 ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, todas detidas pela acionista MOLICAR SERVIÇOS TÉCNICOS DE SEGUROS LTDA. ... a qual neste ato se retira da companhia ... Os haveres pertencentes à acionista MOLICAR SERVIÇOS TÉCNICOS DE SEGUROS LTDA. totalizam o valor de R\$ 7.277.600,39 ... e são, neste ato, com a expressa anuência da AUDATEX BRASIL SERVIÇOS LTDA., integralmente pagos em créditos mantidos em favor da companhia e evidenciados pelas seguintes Notas Promissórias ...

3ª CONCLUSÃO

As decisões consignadas nos itens (a) e (b) não expressam atos jurídicos consistentes: no item (a) o capital social é definido em R\$ 9.097.000,99, a seguir no item (b) o mesmo capital social é definido em R\$ 1.819.400,60, sem qualquer atividade comercial que evidenciasse uma desvalorização do SISTEMA MOLICAR. Portanto mais um ato jurídico com indício de irregularidade.

4ª CONCLUSÃO

Por fim, no item (b) da Ata da Assembléia realizada em 20/06/2000 temos ato jurídico no qual a AUDATEX assume o total controle acionário, ou seja, “adquire” 80% do capital social da M. SISTEMAS sem qualquer outro dispêndio monetário, ou seja, “adquire” estes 80% de graça!

Caso houvesse coerência econômica e os atos fossem de fato praticados mediante a real intenção das partes, poderíamos efetuar uma regra de três simplista, de cunho meramente orientativo, e concluir que para ficar com os restantes 80% da M.SISTEMAS, a AUDATEX deveria pagar cerca de R\$ 35 milhões.

Portanto, fica evidente que a AUDATEX já adquiriu a participação total na M. SISTEMAS em 06/06/2000, mediante o ingresso dos R\$ 8.934.502,99. As operações seguintes, entre 06/06/2000 e 20/06/2000, prestaram-se somente a simular uma operação, criada para ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto sobre o ganho obtido pela M. SERVIÇOS, decorrente da alienação das ações da M. SISTEMAS e conseqüentemente seu principal ativo: o SISTEMA MOLICAR.

CONCLUSÃO FINAL:

SIMULAÇÃO PARA OCULTAR VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO

Analisando as operações envolvendo a M. SERVIÇOS, a M. SISTEMAS e a AUDATEX respectivamente, fica evidente a tentativa do contribuinte M. SERVIÇOS de valer-se de procedimentos visando utilizar artifícios para permitir a venda da M. SISTEMAS, que tem como principal ativo o SISTEMA MOLICAR, sem sofrer a tributação devida na operação.

Entretanto, esta fiscalização entende que a série de operações realizadas em 9 e 20 de junho de 2000 constantes das Atas de Assembléia da M. SISTEMAS, caracterizam fraude por abuso de formas de direito privado, mediante simulação, conforme previsto no então vigente Código Civil: Inciso I do art. 102: “Haverá simulação nos negócios jurídicos quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem”.

A indevida distribuição social, que concedia 80% de participação à M. SERVIÇOS, prestou-se tão-somente a permitir que a mesma efetuasse a avaliação de seu investimento na M. SISTEMAS pelo Método da Equivalência Patrimonial.

Em suma, a Equivalência Patrimonial realizada na M. SERVIÇOS é indevida, uma vez que a participação de 80% na M. SISTEMAS foi apenas simulada, inexistindo de fato. As empresas M.SERVIÇOS e AUDATEX valeram-se de instrumentos jurídicos para simular a ocorrência de uma composição social que não ocorreu de fato na M. SISTEMAS.

Através da equivalência patrimonial, indevidamente realizada, a M. SERVIÇOS obteve o ganho em participações societárias de R\$ 7.115.102,39, excluído na apuração do lucro real para efeito de tributação pelo IRPJ, mediante amparo do disposto no § 1º do art. 225 do RIR/99.

Conclui-se, portanto, que os atos simulatórios praticados pela M. SERVIÇOS visaram ocultar o fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro no ganho auferido com a venda de sua participação social na M SISTEMAS.

Nas considerações do Conselheiro Relator Paulo Roberto Cortez o julgador se manifestou no sentido de que, em princípio, não existe ilicitude em comportamento do contribuinte que se empenha na direção de buscar o caminho fiscal menos oneroso, porque este comportamento é condição obrigatória nas atividades empresariais que busquem a eficácia e a eficiência. Se os negócios forem realmente existentes e passarem pelo teste da sua consistência fática, este é o limite para a atuação do fisco. Nesses casos ele não nada pode fazer.

Mas o relator destacou que nos casos de artificialidade, a situação é diferente. O julgador, então, após larga análise sobre os institutos da simulação, elisão e evasão fiscal, abuso do direito, acaba por concluir, em seu voto, pela configuração de simulação em razão de abuso no uso de formas do direito.

A situação deste caso deixa bem claro que, diante do caso concreto, o aplicador do direito tem dificuldades em distinguir, com precisão, simulação de abuso do direito ou abuso de formas e de fraude à lei.

Neste julgado, inclusive, a partir da análise do outro Conselheiro que manifestou seu voto, Mário Junqueira Franco Júnior, o julgador, após tecer longas considerações sobre

simulação, abuso do direito e fraude à lei, elisão e evasão fiscal, expressamente reconheceu a dificuldade na diferenciação. Observe-se:

Tenho dificuldades em afirmar, de forma peremptória, em qual categoria estaria um planejamento como o do caso em tela, embora me incline para a simulação relativa, pois o negócio jurídico praticado não foi desejado pelas partes. Não houve interesse na associação. Houve interesse de alienação de ações.

Nos exemplos acima de fraude à lei o negócio é sempre desejado: importar peças para fazer um carro ou doar dinheiro. Entretanto, foram realizados de maneira a burlar a norma.

No entanto, percebo no caso desse processo todos os elementos que compõem os institutos.

Há dissimulação, falta de substância na forma escolhida, cláusulas de segurança quanto à produção de efeitos diversos dos verdadeiramente pretendidos etc.

O drible na imposição tributária também está presente.

Ou seja, em matéria tributária, tirante a simulação absoluta, que se externa pela falsidade material ou ideológica dos atos praticados, os vícios das patologias de fraude à lei e simulação relativa muita das vezes se confundem, podendo-se vislumbrar, igualmente, abuso na utilização dos institutos, pois em dissonância com as suas inerentes finalidades.

No caso em questão, realmente a simulação estava caracterizada. Não é plausível que uma empresa, que possui um software avaliado em quantia superior a R\$ 12.000.000,00, receba um investimento de mais de R\$ 8.900.000,00 de outra companhia e esta mega-investidora somente adquira 20% do capital da empresa.

A questão fica ainda mais notória – existência de uma trama simulatória – quando a ata de admissão do novo sócio já destaca que o sócio fundador irá se retirar, levando consigo os haveres da companhia.

Ora, se haveria a saída, certamente que o reconhecimento da valorização do patrimônio da empresa se revela simulado quando se percebe que, após a saída da empresa, a sócia remanescente “recebe de presente” 80% do capital social da empresa, supostamente sem pagar nada.

E mais: se a empresa Audatex pagou uma quantia equivalente a R\$ 8.934.502,99 para adquirir 20% do capital da empresa Molicar Sistemas, através de um simples cálculo matemático (a mera regra de três), pode-se alegar que, para se adquirir 100% da mesma empresa, seria necessário um valor de R\$ 44.672.514,95. Logo, os sócios retirantes deveriam ter recebido um valor dessa magnitude ao se desligarem da empresa. Ainda mais se for considerado que a retirada dos sócios foi realizada em pouco espaço de tempo, não existindo, portanto, fundamentos para alegar que a avaliação da empresa teria modificado.

Ainda que o valor acima (R\$ 44.672.514,95) possa ser questionado, o que não é possível é a empresa Audatex venha a ser a integral proprietária da Molicar Sistemas sem que

nenhuma outra importância tenha sido paga. O que se percebe, portanto, é que a injeção de recursos realizada pela Audatex não foi realizada para ela obter apenas 20% da empresa mas para adquirir 100% dela.

Este o aspecto fático que deixa bem clara a existência de simulação.

Logo, constata-se que na operação não existiram fundamentos fáticos para assegurar a veracidade das operações realizadas. O que ficou bem demonstrado foi que houve uma venda de participação societária que se procurou encobrir.

Em outro caso, também apreciado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, a operação foi bem semelhante⁵⁶⁶.

A empresa Pedro Muffato & Cia Ltda., juntamente com os seus sócios pessoas naturais, pretenderam vender todos os ativos empregados na exploração da atividade de comércio varejista para outra empresa chamada de Sonae Distribuição Brasil S/A.

Assim sendo, iniciaram um complexo processo de incorporações e cisões para mascarar esta operação. Inicialmente, transferiram os ativos da empresa Pedro Muffato & Cia Ltda. para outra que foi criada: Muffatão Master S/A. Nesta nova empresa, foi admitido como sócio a empresa Sonae Distribuição Brasil S/A subcrevendo 898.157 ações, mas com elevado ágio, registrado em conta de reserva de capital. Noutras palavras: fez um aporte financeiro de R\$ 36.649.298,31, para adquirir, aproximadamente, 13,56% do capital da Muffatão Master S/A. Assim sendo, após a entrada da empresa Sonae Distribuição Brasil S/A, o capital social da Muffatão era de R\$ 5.737.318,00, distribuído da seguinte forma: a) R\$ 5.732.318,00 dos sócios da antiga empresa Pedro Muffato & Cia Ltda.; e b) R\$ 898.157,00 da empresa Sonae Distribuição Brasil S/A⁵⁶⁷.

Após esta operação, a entidade Muffatão Master S/A foi alvo de uma cisão onde os sócios fundadores “levaram” para outra empresa os recursos aportados na Muffatão pela Sonae Distribuição Brasil S/A. Os recursos foram revertidos para a empresa Comercial Atacadista JML Ltda. Nesta empresa JML, então, se retiraram os sócios fundadores (os mesmos da Muffatão Master S/A), levando os haveres transferidos. Com isso, a empresa Comercial Atacadista JML foi incorporada pela Muffatão Master S/A e esta, após aquela incorporação, também foi incorporada pela Sonae Distribuição Brasil S/A.

⁵⁶⁶ Processo nº 10.935.001.212/2003-78, 1º Conselho de Contribuintes/MF, 1ª Câmara, Relator Valmir Sandri, julgado em 11/11/2004.

⁵⁶⁷ Aqui deve ser feita uma importante observação. Se o ingresso de recursos pelo novo sócio, no valor de R\$ 36.649.298,31, rendeu-lhe uma participação em torno de 13,56% da empresa, não é despropositado concluir que o valor total da empresa seria em torno de R\$ 270.275.061,28. Valor apurado matematicamente aplicando-se a denominada “regra de três”: $[(36.649.298,31)/0,1356] = R\$ 270.275.061,28$.

Noutras palavras: quando a Sonae Distribuição Brasil S/A pagou uma quantia de R\$ 36.649.298,31, teria supostamente adquirido, aproximadamente, 13,56% do capital da Muffatão Master S/A ($R\$ 5.737.318,00 \times 13,56\% = R\$ 898.157,00$). Após as operações de incorporação e cisão, somente restou a empresa Sonae Distribuição Brasil S/A como sócia da Muffatão Master S/A, não pagando mais nenhum recurso para ter 100% do capital social da empresa e, para “desaparecer” com esta companhia, incorporou-a.

Percebe-se que a operação, após uma vasta seqüência de negócios jurídicos, deixou clara a intenção inicial: a empresa Sonae Distribuição Brasil S/A adquiriu 100% dos ativos da Muffatão Master S/A empregados na exploração econômica de comércio varejista.

Um esclarecimento: as operações acima descritas foram realizadas no exercício de 1999 e a grande maioria dos fatos narrados tem uma diferença mínima de horas, realizados no mesmo dia, em várias empresas diferentes.

De se destacar que, além das operações acima, o Relator do julgado, Conselheiro Valmir Sandri, destacou existir um contrato firmado entre a empresa Sonae Distribuição Brasil S/A, como contratada, e os sócios da Pedro Muffato & Cia Ltda. – Pedro Muffato, Pedro Muffato Júnior e David Guilherme Muffato –, como contratados, atuando a empresa Pedro Muffato & Cia Ltda. como interveniente anuente.

Neste contrato, denominado de Instrumento Particular de Contrato de Investimento, Segregação de Interesses e Outros Pactos, o relator destacou a existência de cláusulas que permitiam concluir que a série de incorporações e a cisão efetuadas foram destinadas a “fazer com que a Sonae ficasse com o controle das atividades de varejo da Muffatão e este com o dinheiro desembolsado pela Sonae no negócio”.

Por isso, ao se referir às operações de cisão e incorporação realizadas destacou que tais negócios não passaram de uma simples simulação para encobrir o negócio verdadeiramente realizado: permitir que a Muffatão Master S/A deixasse de pagar os tributos incidentes sobre o ganho de capital, bem como o investimento feito pela Sonae pudesse ser deduzido de seus lucros tributáveis em um período de tempo mais curto.

O Conselheiro foi mais além: chegou a corrigir a fundamentação fiscal, destacando que a operação não se referia a uma simulação e sim a uma dissimulação. Perceba-se:

Pois bem, da análise de todos os procedimentos adotados pelas empresas envolvidas nas operações, conclui-se que todos os atos e supostos negócios que teriam sido apresentados pelas partes, na verdade, *diferentemente do que alegado pela fiscalização*, trata-se de *dissimulação*, que embora essa, também, apresente-se como falseamento da realidade, contém no seu bojo um disfarce, no qual encontra-se escondida uma operação por meio de manipulação, artifício ou subterfúgio, em que

o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou seja, a “verdadeira intenção” que era a de vender os ativos e a atividade de varejo da Muffatão, porquanto conforme se constata do Instrumento Particular de Contrato de Investimentos, Segregação de Interesses e Outros Pactos assinado em 18/09/1999, entre os sócios da ora Recorrente e a empresa SONAE (SDB), tendo como interveniente ela própria, ocorreu a transferência dos ativos empregados pela Recorrente na exploração de suas atividades varejistas para a empresa SONAE (SDB), tentando evitar com isso a tributação decorrente de ganho de capital na alienação de bens e direitos na empresa Recorrente, conforme se depreende da cláusula 1.1 do Contrato, verbis:

“1.1 o presente instrumento tem por objeto regular a assunção, pela SDB ou por qualquer outra empresa controlada, direta ou indiretamente, por Modelo Continente S.G.P.S. S/A, do controle das atividades varejistas desenvolvidas por MUFFATÃO nos estabelecimentos constantes do Anexo 1.1, mediante a implementação dos negócios jurídicos aqui descritos.”

De fato, da leitura do dispositivo acima se verifica que o verdadeiro objetivo de ambas as partes foi de transferir para a empresa SONAE todas as atividades varejistas da Recorrente, servindo apenas as operações materializadas pelas empresas envolvidas, tais como, transferência de ativos, subscrição com ágio, cisão de empresa, etc., tão somente para disfarçar o intento das partes e fugir à tributação decorrente de ganho de capital, caso a operação de venda tivesse sido efetuada de forma direta. (Nossos destaques em *itálico*).

O relator Conselheiro foi mais além, destacou que toda a trama simulatória tinha uma característica: dissociação das operações jurídicas realizadas com a real intenção das partes:

À vista dos documentos carreados aos autos pela fiscalização, especialmente o Instrumento Particular de Contrato de Investimento, Segregação de Interesses e Outros Pactos, não deixam qualquer dúvida de que a declaração de vontade expressa nos atos de constituição de empresa, integralização de capital com ágio, cisão e incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, qual seja, a transferência/venda da atividade varejista da Recorrente, os quais foram procedidos de forma contrária tão somente para eximir-se do pagamento de tributo.

E como já ressaltado antes, os julgadores, quando se manifestam sobre as operações de planejamento tributário submetidas à sua apreciação, acabam por fazer referências a diversos institutos que, na prática, têm os seus requisitos identificados no caso concreto.

Neste acórdão, o relator Conselheiro Valmir Sandri fez referência expressa à dissimulação (como já apontado acima). Todavia, também fez referência implícita à fraude à lei, ao abuso de formas e à ausência de causa típica para justificar os atos em exame.

Com efeito, ao se apontar para a existência de simulação, nem sempre o julgador se preocupa em enquadrar a operação em algum dos incisos do parágrafo primeiro, do artigo 167, do Código Civil. Isto porque a concepção do conceito de simulação empregado é mais abrangente que aquele existente no Código Civil, como já destacamos no item 4.2 *supra*.

O que se revela interessante é a contradição, em nosso entendimento, em que incorreu o relator. Não fez nenhuma menção ao parágrafo único, do artigo 116, do CTN mas o utilizou (implicitamente) para fundamentar o seu voto e expressamente recusou a capitulação do caso em exame pelo artigo 149, VII, do mesmo código!

Perceba-se pela seguinte passagem, em que o relator, no curso de seu voto, passou a adotar outro conceito para termo “dissimulação”, que se alinha ao sentido com que o termo é empregado pelo parágrafo único, do artigo 116, do CTN.

É que, após ter feito considerações sobre simulação, simulação absoluta e relativa (concluindo pela existência desta última, usando este termo (“dissimulação”) como sinônimo de simulação relativa), na passagem a seguir, evidenciou a existência de fraude à lei e passou a conceber o termo “dissimulação” com outra conotação que expusemos no item 4.4.1 supra⁵⁶⁸. Perceba-se:

Pois bem, da análise dos termos acima e dos procedimentos adotados pelo contribuinte para a transferência de suas atividades varejistas à empresa SONAE, *não resta qualquer dúvida tratar-se da dissimulação*, tendo em vista que, embora tenha ocorrido a prática do fato gerador do tributo (compra e venda de ativos), o contribuinte procurou encobrir tal realidade através de atos e negócios jurídicos reais e efetivos, e, portanto, válidos na substância e na forma, porquanto baseados em normas civis, comerciais e societárias, *distorcendo com isso a causa típica do negócio com intuito de obter uma vantagem tributária, ocorrendo com isso uma lesão à lei tributária que a rigor não se configura como uma violação frontal ao ordenamento tributário, mas sim em um procedimento sofisticado pelo qual se busca evitar a ocorrência do fato gerador*. (Destaques de nossa autoria)

E para não deixar dúvidas de que a referência do relator acima não foi um descuido, veja-se a continuação de seu voto em que refuta, para o caso examinado, a aplicação do artigo 149, VII, do CTN:

Diferentemente é a fraude tributária tratada nos artigos 149, VII, 150, § 4º, 154, parágrafo único do CTN, art. 72 da Lei 4502/64 e art. 2º, I da Lei 8137/90, que necessariamente implica violação grave e frontal de deveres tributários principais e acessórios, tais como falsificar documentos, livros, etc., ou seja, é toda ação ou omissão praticada com ardil, astúcia, malícia ou má-fé, com a qual o sujeito passivo visa impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou que implique a modificação de algum dos outros aspectos (quantitativo, pessoal, territorial ou temporal) da relação jurídica tributária, típicos fenômenos da evasão de tributos praticados quase sempre de comportamentos criminosos.

Da análise dos procedimentos adotados pelo contribuinte, verifica-se que inexistiu fraude tributária, mas tão somente o uso de negócios jurídicos artificiais, com a utilização de comportamentos opostos aos estabelecidos em normas pelo legislador (comercial, civil e societário), *distorcendo com isso a causa típica do negócio com o intuito de obter uma vantagem tributária*, ou seja, trata-se de abuso de forma com o

⁵⁶⁸ No sentido de, valendo-se de estruturas jurídicas lícitas do ordenamento jurídico, realizar ato ou negócio com a nítida intenção de artimanha, de subterfúgio, de disfarce, para encobrir a ocorrência do fato gerador.

propósito de iludir o pagamento de tributo, amparando-se no texto de normas ditadas com distinta finalidade e produzindo um resultado equivalente ao fato gerador.

In casu, não se trata, de fraude tributária, mas sim a prática de atos e negócios jurídicos que buscam dissimular a ocorrência do fato gerador, vulnerando a estrutura típica do negócio privado de constituição, desconstituição, cisão e incorporações de sociedades, aproveitando-se da letra da lei civil, comercial e societária, e com base neste procedimento a penalidade deve ser graduada, sob pena de ferir o princípio da legalidade. (Os destaques sublinhados são de nossa autoria).

Desse modo, como se percebe, nos casos práticos colocados à consideração dos órgãos administrativos, fica claro que os julgadores não se manifestam expressamente em relação ao parágrafo único, do artigo 116, do CTN. Ou se valem da simulação, mencionando o artigo 149, VII, do CTN, ou diretamente expressam em seus votos referência aos institutos do abuso do direito, da fraude à lei, do abuso de formas, mantendo a autuação que desconsiderou os negócios artificiais realizados pelos contribuintes.

E quando se valem da simulação, como já ressaltado no item 4.2, às vezes fazem alusão ao instituto em uma conotação mais ampla que as hipóteses dos incisos I a III, do parágrafo primeiro, do artigo 167, do Código Civil de 2002.

Em verdade, concordamos com o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, acerca de sua manifestação no processo nº 10.882.002.039/2003-98, acima comentado, no sentido de que em vários é casos é difícil apontar qual o instituto que justifica a manutenção da autuação: se a fraude à lei, se o abuso do direito (onde consideramos estar incluído o abuso das formas), se a simulação, se o negócio indireto ou se o negócio fiduciário.

Como bem observado no voto daquele conselheiro, em muitos casos mais de um instituto pode ser cogitado e os requisitos de todos eles se fazem presentes. Assim sendo, parece-nos, que o único ponto em comum que eles possuem está na causa do negócio jurídico (pela sua ausência ou distorção).

Os negócios ardilosos e artificiais, quando efetivamente examinados, demonstram que o contribuinte utilizou-se de formas jurídicas buscando evitar a configuração da hipótese de incidência contida na norma em abstrato.

Foi o que ficou patente no último julgado acima, da empresa Muffatão Master S/A. O julgador acertadamente apontou a existência da simulação relativa, detalhando – pormenorizadamente – a sua configuração e destacando as razões pelas quais havia vício na causa dos negócios jurídicos exteriorizados. Destacou corretamente o distanciamento entre a forma e a substância e apontou – sem qualquer subjetivismo, mas a partir da análise fática – a real intenção das partes, não deixando dúvidas em suas conclusões.

Todavia, na continuidade do seu voto passou a empregar o termo dissimulação como sinônimo de atos lícitos, porém empregados – astuta e maliciosamente – para encobrir a causa típica das operações, em notória situação configuradora de fraude à lei.

Ao assim agir, cometeu uma confusão natural entre institutos que têm em comum o vício na causa. Todavia, a operação objeto da autuação foi realizada em outubro de 1999. Desse modo, certamente que o parágrafo único, do artigo 116, do CTN, não poderia ser aqui utilizado. A decisão, portanto, deveria ter se referido somente à simulação, não refutando a aplicação do artigo 149, VII, do CTN.

Com isso, ao se cogitar das distinções acadêmicas entre os institutos de fraude à lei, abuso do direito, simulação, negócio indireto e negócio fiduciário acabam não sendo suficientes para a diferenciação.

Mas o fundamento que sempre se percebe nesses casos é que a função típica que o negócio deve possuir foi de alguma forma desprezada. Assim sendo, a causa típica não se verifica.

Logo, a seguinte questão deve ser examinada: se o intérprete aplicar o artigo 149, VII, do CTN, empregando um conceito amplo e causalista de simulação, qual a utilidade prática da norma contida no parágrafo único, do artigo 116, do CTN?

Permitimo-nos responder a esta questão, no item 4.6 infra.

Outra questão importante, que deve ser esclarecida, é que nas hipóteses de transações societária, em que se verifique a existência de ágio/deságio, não estamos afirmando que tais situações não possam gerar planejamentos tributários legítimos.

A grande questão estará sempre na análise do caso concreto. No caso do ágio, segundo João Dácio Rolim e Frederico de Almeida Fonseca, ele representa a diferença entre o valor pago pela sociedade investidora de um investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial⁵⁶⁹ e o valor contábil atribuído a esse investimento na sociedade investida⁵⁷⁰.

⁵⁶⁹ Sem nos preocuparmos em aprofundar nesta questão, por extrapolar os limites deste trabalho, o Método de Equivalência Patrimonial (MEP) tem como objetivo deixar sempre espelhado no Balanço Patrimonial do investidor a relação percentual entre o investimento que originariamente fez e as mutações que o patrimônio da empresa investida sofre. Assim, por exemplo, se tenho um investimento em uma empresa à ordem de 40%, toda vez que aquela companhia auferir lucros ou prejuízos, sempre em meu Balanço tenho que manter a relação percentual de 40%. Então, se fiz um investimento de R\$ 400.000,00 em uma empresa que possuía patrimônio de R\$ 1.000.000,00, se este patrimônio, em razão de lucros, duplicar, o meu investimento, para manter a paridade de 40% do patrimônio daquela empresa, passará a estar avaliado no valor de R\$ 800.000,00. Esse acréscimo de R\$ 400.000,00 é reconhecido como receita (resultado de equivalência patrimonial positiva). Se a empresa tivesse o seu patrimônio reduzido de R\$ 1.000.000,00 para R\$ 500.000,00 o resultado da equivalência patrimonial seria negativo em R\$ 200.000,00 ($R\$ 500.000,00 \times 40\% = R\$ 200.000,00$). Nesta segunda situação, haveria aqui uma perda apurada pelo MEP de R\$ 200.000,00 em relação ao valor do investimento original. A regra é que esse reconhecimento da equivalência seja feito anualmente no Balanço Patrimonial do investidor.

⁵⁷⁰ ROLIM; FONSECA, 2008, p. 64.

Para os autores, nem sempre, pela existência de ágio na operação, é correto considerar que a operação deva ser desconsiderada/requalificada. Os autores destacam que os artigos 7º e 8º da Lei 9532/97, dão amparo a determinadas operações realizadas pelos contribuintes⁵⁷¹.

Para eles é necessário sempre examinar o caso concreto posto não será somente nos casos que configurem sonegação que devem ser desconsiderados⁵⁷², mas também

[...] aqueles simulados, abusivos ou desprovidos de quaisquer propósitos econômicos ou negociais, o que não significa dizer que todo e qualquer planejamento tributário, que tem como consequência a escolha da forma menos onerosa de se realizar uma operação entre as várias alternativas previstas em lei, seja necessariamente considerado abusivo ou simulado. (ROLIM; FONSECA, 2008, p. 76).

4.5.4 Um caso para não ser seguido – O que a norma antielisão jamais pode acarretar – Inadequado uso da norma geral antielisiva em caso que só pode ser coibido por norma antielisiva específica – Excesso no limite permitido ao julgador para combater a elisão fiscal

O julgado a seguir examinado é um exemplo de como não deve ser aplicada a norma antielisiva, em um sistema jurídico democrático. O caso somente fortifica a posição daqueles que vêem com reservas o combate à elisão. É também uma demonstração clara de que o limite que propusemos no item 4.4.2 acima foi absolutamente transgredido. Com isso, a decisão padece de inconstitucionalidade.

Trata-se de acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes, de sua Sexta Câmara⁵⁷³. Eis a sua configuração, em síntese.

⁵⁷¹ Os autores, a partir de análises realizadas no sítio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), destacam que, em 1998, foram realizadas diversas operações de cisão no sistema Telebrás, em que, em média, o ágio nas operações de privatizações foi de 53,74%. (ROLIM; FONSECA, 2008, p. 65).

⁵⁷² Os autores comentam decisão onde ficou caracterizado o uso da chamada empresa-veículo (*conduit companies*). O caso, em síntese, refere-se a uma situação em que uma empresa A adquire participação societária com ágio da empresa B. Após o registro desse ágio, transfere essa participação societária para a empresa C, integralizando capital nela, mediante a cessão deste investimento que possuía em B. Com isso, o ágio que foi reconhecido pela empresa A foi transferido para a empresa C. Logo, a empresa C passou a ser diretamente a controladora de B. Posteriormente, a empresa B incorporou a empresa C e, com isso, passou a ter registrado em sua contabilidade o ágio de si mesmo. Os autores destacam que, na primeira instância administrativa, a Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro desconsiderou a operação por entender a existência de simulação (aplicando o conceito mais amplo e causalista). No Conselho de Contribuintes, a operação continuou sendo considerada como passível de desconsideração, mas sob o fundamento da existência de abuso de formas. Os autores concordaram com a desconsideração realizada pelo fisco, mas ressaltaram que a única justificativa para a desconsideração não pode ser o uso da empresa-veículo. (ROLIM; FONSECA, 2008, p. 68-77).

A Sociedade Esportiva Palmeiras celebrou contrato de prestação de serviços com a empresa L. F. Promoções, Serviços e Representações Ltda. O objeto do contrato foi a prestação de serviços de treinamento de equipe profissional de futebol e supervisão de todas as equipes amadoras (cláusula 1ª), obrigatoriamente a ser prestada pelo sócio Luiz Felipe Scolari (“Felipão”), conforme dispunha a cláusula 2ª daquele pacto.

Os serviços prestados tiveram pagamentos em partes fixas, pagamentos mensais e em parcelas variáveis, a título de taxa de sucesso (cláusula 3ª). Para todos os pagamentos sempre existiu por parte da empresa L. F. Promoções, Serviços e Representações Ltda. a emissão de notas fiscais de prestação de serviços, com a devida contabilização das operações, bem como pagamento dos impostos e contribuições incidentes (IRPJ, CSSLL, PIS, COFINS e ISS).

O fisco, em sua autuação, considerou que os serviços foram realizados de forma individual e personalíssima pelo que a remuneração contratual foi considerada como pró-labore. Dessarte, o contrato entre as partes foi considerado simulado.

A Delegacia Regional de Julgamento de Porto Alegre acolheu a tese da fiscalização, entendendo haver a existência de simulação. Daquele acórdão pode-se destacar a seguinte passagem:

- como houve a ocorrência de simulação, (...) entendemos que o Fisco poderia ter efetuado o lançamento já no exercício de 1999, iniciando-se a contagem do prazo decadencial em 1º de janeiro de 2000 e terminando em 31 de dezembro de 2004; (...)
- concordamos com o impugnante que não há vedação alguma para a constituição e exploração de sociedades civis para a prestação de serviços; todavia há a necessidade de os profissionais reunidos serem da mesma atividade e/ou de profissões legalmente habilitadas, conforme os exemplos citados pelo contribuinte, que obviamente seriam tributados na pessoa jurídica, sociedade civil, se assim fossem constituídos e se comportassem, não prestando individualmente e em seu nome pessoal os serviços; (fls. 292)
- caso a profissão de técnico de futebol seja uma profissão regulamentada, o contribuinte poderia ter constituído uma sociedade civil para prestar serviços técnicos, o que no presente caso não ocorreu, sendo os serviços prestados de forma individual e pessoal; todavia, fora constituída uma “sociedade mercantil”, comercial, devidamente registrada na Junta Comercial, e não no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, qualificados os sócios como do “comércio”; (fls. 292)
- entendo que o trabalho prestado pelo contribuinte foi exercido de forma individual e personalíssima, é um direito personalíssimo, pois qualquer outro sócio, ou funcionário empregado de sua empresa, mesmo que não houvesse vedação contratual estipulada com a Sociedade Esportiva PALMEIRAS, não poderia exercer, ou não desempenharia com a mesma “performance”, requerida pela SEP; (fls. 296)
- o CTN, em seu art. 116, parágrafo único, autoriza a autoridade autuante a desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, com como a sujeição passiva, ou mesmo a ocorrência do fato gerador do tributo.

⁵⁷³ Processo nº 11.020.003.823/2003-26, 1º Conselho de Contribuintes/MF, 6ª Câmara, Relator Conselheiro José Ribamar Barros Penha, julgado em 20/10/2004.

- também fundamentado no parágrafo único do art. 116 e no art. 123, entendemos que os técnicos de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal e individual, terão seus rendimentos tributados na pessoa física (fl. 296).
- ao restringir no contrato em sua Cláusula Segunda, item 3.2: “Representar-se **obrigatoriamente** pelo seu sócio Luiz Felipe Scolari, independentemente de outros profissionais, no cumprimento deste contrato” (grifamos e realçamos), excluindo voluntariamente quaisquer outros profissionais sócios ou empregados da pessoa jurídica prestadora de serviços, característica fundamental da prestação de serviços quer seja a sociedade civil, quer seja mercantil, está efetivada, a meu ver, a contratação pessoal do profissional; (fls. 300)
- (...)
- houve uma ação conjunta entre a Sociedade Esportiva Palmeiras e o contribuinte com o intuito de modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, deslocando para a pessoa jurídica interposta como beneficiária de um rendimento que é um direito personalíssimo (...); (fls. 302). (Excerto da decisão da Delegacia Regional de Julgamento em Porto Alegre, no processo nº 11.020.002.832/2003-26, Relator Conselheiro José Ribamar Barros Penha).

Em linhas gerais, então, a autuação pautou-se pela interpretação econômica, que repudiamos (juntamente com a analogia) porque leva a uma insegurança jurídica em benefício único da arrecadação⁵⁷⁴.

Na verdade, seria menos absurdo se a decisão acima meramente apresentasse como argumento que os julgadores são “anti-palmeirenses”. A decisão continuaria sendo absurda. Mas o absurdo seria (talvez!) “menos absurdo”⁵⁷⁵.

As críticas que Ronald Dworkin tece contra o decisionismo são aqui integralmente pertinentes⁵⁷⁶. De fato, a “fundamentação” da autuação (e da decisão) baseia-se em frágeis considerações: a) teria sido criada uma empresa comercial, mas o seu objetivo social seria de sociedade civil; b) o serviço, por ser prestado *intuitu personae*, configuraria prestação de serviço por pessoa física e não por pessoa jurídica; c) com base no fundamento anterior, haveria simulação; e d) as conclusões anteriores foram baseadas na análise dos aspectos econômicos do caso concreto (interpretação econômica) e na intenção do autuado de optar pelo caminho fiscal menos oneroso.

Na análise pelo Conselho de Contribuintes, o Conselheiro Relator José Ribamar Barros Penha, acompanhado pela maioria dos julgadores, acabou por acolher os fundamentos da autuação e da decisão da Delegacia Regional de Julgamento em Porto Alegre.

⁵⁷⁴ “[...] a rigor, verificou-se uma inversão de valores: a estrutura jurídica que havia sido concebida para combater a elisão fiscal, isto é, os excessos cometidos pelos contribuintes nos planejamentos tributários, passou a ser um instrumento eficaz de arrecadação, que, como relata a doutrina estrangeira, foi utilizado de *forma arbitrária* pelo Erário, visto que este se viu favorecido pela aplicação de critérios subjetivos, o que era abalizado pelas normas citadas.” (MARTINS; MENEZES, 2001, p. 228).

⁵⁷⁵ De se destacar que não somos contra qualquer clube esportivo. A referência decorre do caso. Assim, qualquer que fosse a agremiação esportiva no julgado indicada, manteríamos a mesma postura.

⁵⁷⁶ “Em minha argumentação, afirmarei que, mesmo quando uma regra regula o caso, uma das partes pode, ainda, assim, ter o direito de ganhar a causa. O juiz continua tendo o dever, mesmo nos casos difíceis, de descobrir quais são os direitos das partes e não de inventar novos direitos retroativamente. (DWORKIN, 2002, p. 127).

Chegou ao absurdo de destacar a existência de relação jurídica trabalhista e apontar, para sua caracterização, somente a prestação de serviço de forma individual e pessoal, como se esse fosse o único elemento exigido no direito do trabalho. Além de não especificar os demais requisitos da relação de emprego, também não explicou de onde viria a “sua competência” para tal julgamento sem usurpar as funções expressas da Constituição em relação à Justiça do Trabalho.

Além do mais, não esclareceu como uma empresa prestadora de serviços poderia realizar suas atividades sem que se valesse de pessoas naturais para tanto. O fato de a prestação ter sido realizada ou não *intuitu personae*, para nós, é irrelevante.

Caso contrário, em um hospital, também uma pessoa jurídica, as cirurgias deveriam ser realizadas por “equipamentos” para que não ficasse caracterizado que quem prestou o serviço foi uma pessoa natural! Em uma sociedade prestadora de serviços, a relação da pessoa natural com o serviço prestado pela empresa é inerente e não existe outra forma para a execução do serviço ser realizada.

Ademais, a Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6404/76) prevê a possibilidade de criação de uma sociedade anônima com um único sócio: a subsidiária integral⁵⁷⁷. Por que as sociedades anônimas poderiam concentrar as atividades de uma empresa em um único sócio e uma prestadora de serviços não poderia agir da mesma maneira?

Imagine-se, por exemplo, como seria a empresa Microsoft se não tivesse à sua frente, no período em que ela se notabilizou pelo mundo, a figura empreendedora de Bill Gates. No caso desta empresa, certamente que o empreendedor citado não realizou todas as atividades da empresa. Mas foi ele um dos maiores responsáveis pela sua evolução. Falar desta companhia implica – necessariamente – em lembrar o nome dele.

Ainda que o Conselheiro relator tenha destacado o fato de que a empresa era uma sociedade comercial, mas que realizava operações natureza de sociedade civil, somos de opinião que isto é irrelevante para os efeitos fiscais. Ocorrido o fato gerador haverá o surgimento da obrigação tributária, independentemente do tipo societário, de sua finalidade e seus objetivos sociais.

E mais: no direito comercial nunca se chegou a um consenso geral acerca da diferenciação entre sociedade comercial e sociedade civil, razão pela qual este argumento não poderia justificar a desconsideração realizada.

Em momento algum o julgado alegou que a empresa não existia, ou que os recursos por ela recebidos eram depositados diretamente na conta da pessoa física. Ao contrário, existe

⁵⁷⁷ Nos termos do artigo 251 da referida lei.

relato de que a empresa pagava seus tributos, dando a própria fiscalização a ciência desses pagamentos. Logo, nem mesmo a simulação pode aqui ser comprovada.

Pode-se até dizer que haveria hipótese de simulação por interposta pessoa real. Porém nenhuma prova de artificialidade neste caso foi apresentado. Com isso, novamente remetemos o leitor aos limites da norma antielisiva do item 4.4.2 acima.

Desse modo, com razão o Recorrente ao destacar que nenhuma norma legal ou constitucional proibia a opção de realizar serviços como empresa ou pessoa natural. Se essa proibição não existe, não pode ser imposta sem existir norma antielisiva específica. A norma geral antielisiva aqui não se aplica.

A decisão, portanto, ofende aos princípios constitucionais da liberdade, propriedade, livre iniciativa e também ao inciso XIII, do artigo 5º da mesma Carta: “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”.

Ora, se as operações foram válidas, se não existiu nenhum artificialismo, se não existiu nenhuma causa ilegítima, a autuação não poderia ter sido mantida. Houve sim uma opção, protegida constitucionalmente ao contribuinte, de prestar serviços como empresa ou pessoa jurídica.

Voltemos ao exemplo do hospital acima. Imagine-se o absurdo a que se poderia chegar para alegar a existência de uma simulação: o hospital teria vários profissionais de diversas especialidades e dentre eles, em algumas especialidades, teria os melhores médicos do país. Logo, quando um paciente quisesse que sua cirurgia fosse realizada especificamente com este ou aquele especialista, pagando o preço desta preferência, isto configuraria uma simulação porque a prestação de serviços foi realizada *intuitu personae*.

O Conselheiro foi mais além! Destacou que a empresa não poderia ser proibida de ser constituída, mas não poderia ter uma tributação privilegiada! Ora, qual foi o privilégio que a empresa teve em relação às demais prestadoras de serviços? O acórdão não responde.

O que provavelmente se pretendeu dizer é que a tributação como pessoa jurídica seria menor que a tributação como pessoa física. Mas isto não é problema a ser tratado por norma geral antielisiva. Tal questão representa uma disfunção do sistema e a norma geral antielisiva, em nenhuma hipótese, serve para melhorar, para corrigir a lei.

Deficiências deste tipo, contidas na lei, são problemas a serem sanados pelo Poder Legislativo.

A interpretação econômica neste caso está na comparação entre a tributação da pessoa natural x pessoa jurídica e nos efeitos econômicos que a opção de realizar atividades como

empresa acarreta para os cofres públicos⁵⁷⁸. Neste sentido, percebe-se a condenável passagem abaixo do voto do Conselheiro Relator:

Assim, é de entender-se que a empresa em referência não poderia ter a sua constituição obstaculizada. Contudo, isto não lhe garante uma tributação privilegiada mediante a conversão dos rendimentos auferidos pelo seu sócio por serviços prestados individualmente em receitas de pessoa jurídica.

Os dispositivos constitucionais, art. 5º, inciso XVII, e art. 150, inciso II, não restaram ofendidos na autuação. A liberdade de associação não foi atingida mesmo porque a empresa não foi desconsiderada como já ficou assente. Tampouco tratamento desigual houve àqueles que se encontrem em situação equivalente. Esta, situação equivalente, pelo contrário, corresponde aos trabalhadores que têm relação direta com o empregador, prestam serviços pessoalmente e são tributados como pessoa física. Tributar como pessoa jurídica, sim, seria o tratamento desigual.

Neste caso, ainda, deve ser ressaltado o voto divergente, elaborado pelo Conselheiro Wilfrido Augusto Marques. Infelizmente as suas lúcidas considerações não chegaram ao espírito dos demais julgadores, para provocar uma espécie de “Pentecostes tributário”, para lançar um pouco de “luz” e bom senso nos julgadores.

De acordo com este relator, a empresa não havia sido criada apenas para prestar serviços à agremiação Palmeiras. A empresa prestadora de serviços foi formada em 1995 e a prestação de serviços naquela equipe de futebol somente veio a ocorrer em 1997.

Além do mais, acertadamente, destacou que não houve infração à lei: o autuado Recorrente usou de expedientes próprios, todos eles permitidos, não havendo nenhuma adulteração do espírito das normas que ampararam os negócios jurídicos por ele realizados.

Apontou, ainda, que o contrato sequer possuía o caráter personalíssimo que foi apontado pela fiscalização. Veja-se:

A situação de contrato de caráter personalíssimo não está caracterizada sequer no contrato mencionado pela fiscalização, por qual razão então foi feita afirmação tão contundente? O contrato foi firmado com uma empresa e menciona-se nesse a necessidade de uma empresa (vários profissionais) para realização das atividades e não de um único profissional. Não há razões, portanto, para que se considere vício de simulação ou mesmo abuso de forma.

Mais adiante, fazendo referência a outro exemplo de prestação de serviços como empresa que considerou lícita, acabou por destacar que, no ato de fiscalização e autuação, o

⁵⁷⁸ “Por decorrência do elevado grau de abstração vertente desses preceitos, o aplicador da lei tinha autonomia para definir, valendo-se da hermenêutica e calcado nos resultados econômicos alcançados pelos agentes, se o tributo era ou não passível de exigência. Tornaram-se praticamente irrelevante, por conseguinte, as formas das quais se revestiam os negócios jurídicos, ou mesmo as causas que os motivaram: situações que apresentassem resultados econômicos semelhantes poderiam ser tributados nas mesmas bases.” (MARTINS; MENEZES, 2001, p. 228).

subjetivismo deve ser – terminantemente – condenado, além de criticar a aplicação retroativa neste caso, do parágrafo único, do artigo 116, do CTN. Perceba-se:

O Recorrente cita um exemplo que bem espelha a situação do contrato que lastreou a autuação, qual seja, a do Cantor Roberto Carlos. Contrata-se a pessoa jurídica, composta por todos os profissionais necessários para realização do show, mas exige-se que esse seja realizado pelo Cantor, sob pena de rescisão do contrato.

Adentrei em seara subjetiva, a despeito de não ser esta compatível com a atividade de tributação, apenas para fazer ponderações que considero importantes e de relevo para o julgamento. Opiniões e visões sobre o que é razoável ou não, padecem da influência subjetiva da autoridade fiscal, de forma exacerbada. O suporte legal para a desconsideração dos atos ilícitos (que impliquem elisão fiscal), como registrei anteriormente, chegou ao nosso Direito no ano de 2001, portanto após os fatos em apreço, e nem mesmo consolidou-se.

Assim, acredito que a questão é de verificar se os atos praticados foram lícitos. A meu ver, a licitude está presente, pelo que se está diante de simples planejamento tributário lícito.

Além da interpretação econômica, este caso demonstra uma equivocada apreciação da expressão propósito negocial. Como muito bem destacam João Dácio Rolim e Frederico de Almeida Fonseca:

Dentro da concepção de *business purpose* ou do propósito negocial pode-se enquadrar até mesmo propósitos tributários. Por exemplo, para se racionalizar o acúmulo de créditos tributários de imposto estadual (ICMS) numa das empresas do grupo, perfeitamente legítima a reorganização do grupo de empresas ou até mesmo o desenvolvimento ou (des)centralização de novos negócios ou novas empresas com o propósito de estancar o acúmulo de créditos ou de aproveitá-los ao máximo com efeitos em outros impostos ou contribuições empresariais. (ROLIM; FONSECA, 2008, p. 76).

Por isso, a definição do limite para utilização do conceito amplo e causalista de simulação, bem como precisa distinção entre o artigo 149, VII, do CTN e o parágrafo único, do artigo 116, do CTN, se faz necessária. É o que se propõe no item 4.6.

4.5.5 A insuficiência do conceito restrito de simulação para combater negócios indiretos artificiosos realizados pelo contribuinte

Até aqui se procurou demonstrar que o conceito mais amplo e causalista de simulação é muito mais eficaz para combater as estruturas artificiais utilizadas pelos contribuintes. Mas

se existirem dúvidas, basta um exame da simulação pela corrente restritiva para se perceber a insuficiência que a concepção possui.

O caso que pode ser apontado para exemplificar esta afirmação se refere ao processo nº 11.080.008.088/2001-71, apreciado pela Primeira Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda⁵⁷⁹.

A empresa NUTEC Informática S/A, em 12/06/1988, através de assembléia geral extraordinária autorizou o aumento de capital da companhia. Pelo seu interesse de possuir um acionista estrangeiro, no início de 1999 contratou uma empresa para agenciar este investidor. Com isso, em 15/06/1999 foi celebrado contrato de subscrição de ações com a empresa Telefônica Interactiva Brasil Ltda.

O preço dessa subscrição foi de R\$ 411.847.872,16. Por esse valor a Telefônica passou a deter mais de 50% das ações ordinárias da NUTEC e, segundo a fiscalização, detinha 16,67% do total de todas as ações da companhia investida.

Em 15/06/1989 dois acordos de acionistas foram celebrados. No primeiro deles, os acionistas não-controladores da NUTEC se comprometiam, pelo prazo de um ano, em votar como determinasse a Telefônica, sem qualquer objeção às deliberações por ela definidas. O segundo acordo, por sua vez, destacava que os acionistas não-controladores, mediante notificação escrita à NUTEC e à Telefônica, poderiam exercer o direito de resgate da totalidade de suas ações, sem que os demais acionistas pudessem fazer quaisquer objeções.

Em 05/08/1999, foi celebrado um termo de rescisão de acordo de acionistas onde os sócios não-controladores se retiraram da NUTEC, sendo realizado o resgate de suas ações.

A autuação se referia a uma das empresas que era acionista da NUTEC. A fiscalização alegou que esta companhia teria sido beneficiada por uma simulação relativa. O negócio simulado correspondia ao resgate de capital na NUTEC. O negócio dissimulado correspondia a uma efetiva venda de participação societária com ganho de capital.

Um detalhe importante neste caso foi que a Telefônica enviou informações para serem arquivadas na NASDAQ, dando notícia de que o grupo Terra teria adquirido 95% das ações da NUTEC, em junho/1989. Com isso, antes mesmo da retirada dos sócios, a empresa do grupo Terra já dava como certa a aquisição da NUTEC. É verdade que houve posteriormente retratação da informação, visto que formalmente a Telefônica somente se tornou a acionista majoritária da NUTEC com o resgate de capital dos sócios não-controladores, em agosto/1989.

⁵⁷⁹ Processo nº 11.080.008.088/2001-71, 1º Conselho de Contribuintes/MF, 1ª Câmara, Relator Conselheiro Valmir Sandri, julgado em 09/09/2003.

Na análise da operação, o Conselheiro Valmir Sandri entendeu legítima a operação, afirmando tratar-se de negócio indireto. Levou em consideração artigos da legislação sobre acordo de acionista, deliberações pela assembléia geral de acionistas e, com isso, entendeu que os negócios praticados não eram passíveis de desconsideração⁵⁸⁰.

Com efeito, a análise do relator foi equivocada porque se apegou exclusivamente aos aspectos formais da operação e a um conceito restritivo de simulação. Se tivesse realizado uma investigação sobre a substância dos atos praticados, outra teria sido a sua conclusão. Senão vejamos.

Se a Telefônica subscreveu ações no capital da NUTEC, pagando uma quantia de R\$ 411.847.872,16. Algumas considerações podem aqui ser feitas. De acordo com o relator, a Telefônica adquiriu 50,1% das ações ordinárias da empresa investida e, no total de ações, passou a deter 16,67% da companhia. Logo, alguém possuía 83,33% das demais ações da NUTEC ($100\% - 16,67\% = 83,33\%$).

Se a Telefônica desembolsou uma importância de R\$ 411.847.872,16, aplicando-se uma operação matemática simples (regra de três) pode-se dizer, então, que o valor das ações dos acionistas com 83,33% do capital equivaleria à quantia de R\$ 2.058.745.242,18⁵⁸¹.

Quando os acionistas não-controladores se desligaram da sociedade o valor recebido foi da ordem de R\$ 290.271.216,71. A diferença, portanto, é gritante. Mesmo que se alegue que os valores não deveriam ser idênticos, as distorções são muito elevadas.

Com efeito, o que se percebe, neste caso, é que, examinando-se operações realizadas pelo contribuinte com o conceito restritivo de simulação, aspectos fáticos importantes não são devidamente observados.

Não se discute aqui que o cidadão possui liberdade de contratar, porque esta prerrogativa tem natureza constitucional. O que se discute é se os fatos condizem com a forma jurídica adotada. Esta é uma análise peculiar à concepção causalista de simulação. O que o conselheiro relator não percebeu é que a Telefônica, se pagou determinado preço para possuir 16,67% de todas as ações da companhia, após a retirada dos sócios, aumentou seu percentual de participação no capital e não pagou mais nenhum valor.

Logo, quando da subscrição das ações, o que efetivamente ocorreu foi uma operação simulada. Sob o argumento de resgate de ações, retiraram-se os sócios não-controladores e,

⁵⁸⁰ Segundo o relator: “Sob esse aspecto, nada há a ser oposto aos procedimentos da NUTEC S/A, tendo em vista que foram obedecidas todas as exigências das leis comerciais, societárias e fiscais, bem como todos os procedimentos e princípios contábeis geralmente aceitos. (...) A verdade é que os acionistas podem contratar sobre quaisquer assuntos relativos aos interesses comuns de todos os acionistas, pois, desde que haja acordo e os fins visados sejam lícitos, eles gozam de ampla liberdade contratual”.

⁵⁸¹ A equação, pela regra de três, é a seguinte: $(R\$ 411.847.872,16/0,1667) = R\$ 2.058.745.242,18$.

com isso, a Telefônica adquiriu a empresa NUTEC. Este o negócio dissimulado que o conselheiro não percebeu por não examinar adequadamente os valores pagos e a participação dos acionistas não-controladores teriam, caso a Telefônica estivesse realmente pagando por parte da empresa e não por toda ela.

4.6 O parágrafo único, do artigo 116 e o inciso VII, do artigo 149, do Código Tributário Nacional - Efeitos da desconconsideração dos negócios jurídicos – O que vem a ser a norma do artigo 116?

Com base na análise dos julgamentos acima, dos órgãos do Ministério da Fazenda (Conselho de Contribuinte e Câmara Superior de Recursos Fiscais), ficou bem claro que nos julgados que existem duas tendências: a) desconconsiderar os negócios jurídicos, sem referência expressa ao parágrafo único, do artigo 116, do CTN; ou b) mencionar o dispositivo sustentando a desconconsideração, mas apontando no caso a existência da simulação.

Uma vez que a norma em questão refere-se – expressamente – à necessidade de se observarem “os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, poderia a desconconsideração já ser realizada sem a existência dessa lei?

Para esta resposta, é necessário, primeiramente, identificar qual o conceito de simulação que se adota.

Se o aplicador do direito adotar a corrente convencional, que concebe na simulação uma divergência entre a vontade declarada e a vontade real das partes, certamente que a norma não poderia ser aplicada a diversos casos em que ficou configurado o abuso do direito, abuso de formas jurídicas, negócio indireto e negócio fiduciário.

Dessa maneira, muitas autuações não poderiam ter sido sustentadas porque estariam na dependência da norma que ainda será editada.

Como entendemos que a concepção da simulação como divergência na declaração é uma corrente mais formalista do direito, a necessidade de uma lei cai bem a esta linha de pensamento.

Mas por outro lado, se a simulação for concebida como vício na causa do negócio jurídico, como sendo um vício em que os negócios realizados se desviam da causa típica (da função que o negócio jurídico se presta a realizar), certamente que a conclusão será diferente.

Primeiramente, como já destacado no item 4.2 supra, o conceito de simulação, no direito tributário, pode abranger um maior número de situações do que aquelas previstas nos incisos I a III, do parágrafo primeiro, do artigo 167, do Código Civil de 2002.

Com isto, o conceito amplo e causalista de simulação pode perfeitamente abranger hipóteses como abuso do direito, abuso de forma, negócio indireto, negócio fiduciário, já que estes institutos têm em comum o desvirtuamento da causa do negócio e, não raro, verifica-se que a simulação é um dos instrumentos de que se utilizam as partes para a realização desses negócios com anomalia na causa. Assim, na análise entre a forma do ato praticado e a sua real substância, constata-se um descompasso entre o declarado e a real pretensão das partes simulantes.

E como visto nos julgados anteriores, até mesmo os julgadores, às vezes inconscientemente, fazem referência a mais de um instituto. E mesmo que se queira condenar a postura do operador do direito, o que se verifica é que o caso acaba por conter os requisitos de várias dessas figuras jurídicas, sendo de difícil identificação a qual delas se deve optar.

Nesses casos, então, seria possível justificar a desconsideração, sob o argumento do artigo 149, VII, do CTN, aplicando-se ao procedimento fiscal, no âmbito federal, as normas do Decreto 70235/72.

Mas se as hipóteses de simulação incluírem abuso do direito, abuso de forma, fraude à lei, negócio indireto e fiduciário, o que restaria para o parágrafo único, do artigo 116, do CTN?

Basicamente estaria vinculado a determinados tipos atos e negócios realizados como negócio indireto ou fiduciário.

Buscamos respaldo para esta posição em Marco Aurélio Greco. O autor, ao examinar os negócios praticados em que se configure o abuso do direito ou a fraude à lei, expressamente se posiciona pela possibilidade de desconsideração dessas operações praticadas pelo contribuinte, *independentemente do parágrafo único, do artigo 116, do CTN*⁵⁸².

Concordamos com ele. No caso do abuso do direito, o artigo 187, do Código Civil, expressamente o apontou como ato ilícito. Assim, em razão da ilicitude, ela contamina os comportamentos adotados pelo contribuinte e o fisco não está, nestes casos, adstrito ao artigo 116 e sim ao artigo 149, VII, do CTN para a desconsideração/requalificação.

No caso da fraude à lei, também a consideramos como um ilícito (atípico) e, com isso, seria possível a aplicação do mesmo raciocínio acima. Mas não é só este o fundamento.

⁵⁸² GRECO, 2008, p. 467.

Inegavelmente a fraude à lei agride frontalmente o ordenamento jurídico⁵⁸³. Assim, no dizer de Marco Aurélio Greco, a fraude à lei “agride a imperatividade do ordenamento e, por decorrência, a própria legalidade que o rege e, por isso, deflagram-se as consequências pertinentes, independente do parágrafo único do artigo 116”⁵⁸⁴.

Dessa forma, restam apenas alguns casos caracterizados como negócios indiretos ou fiduciários. Em várias situações, a partir de uma análise do aspecto formal da operação, é possível identificar se no negócio indireto utilizou-se da simulação como instrumento para a concretização da operação. Nestes casos, a operação teria como fundamento da desconsideração/requalificação o artigo 149, VII, do CTN, desde que devidamente provada.

Mas existem outras hipóteses em que a situação não permite uma tranqüila apreciação das operações realizadas pelo contribuinte, pois alguns casos são tão polêmicos que requerem uma maior caracterização legal para fundamentar a operação como viciada.

Seria para estes casos, então, que o parágrafo único, do artigo 116, do CTN, estaria vocacionado.

Alguém poderia, então, argumentar o seguinte: “a posição ora exposta peca por aproximar figuras distintas como se elas fossem uma mesma coisa e isso é um pecado capital. Tal posição seria confusa e, ainda, violaria o princípio da ampla defesa, na medida em que a capitulação da autuação conteria impropriedades”.

Para rebater essa argumentação lembramos as lições de Marco Aurélio Greco. O autor indaga se é necessário batizar a patologia que está fundamentando a desconsideração/requalificação com um nome dotado de precisão cirúrgica.

O autor entende que não. Para ele, o indispensável é que se comprove estar configurada a respectiva hipótese de incidência, quando exista preceito legal que expressamente impute certa consequência a fato verificado. Nos casos em que a patologia seja uma reação do ordenamento esclarece ele que:

Não me parece que esta indicação seja requisito de validade do ato administrativo. A designação por certo nome de uma determinada patologia corresponde à utilização de uma palavra para evocar/representar em abstrato certa situação, conduta, ato ou negócio no qual se identifiquem certas qualidades ou características que podem vir a existir em concreto. É um rótulo atribuído a determinado perfil que a situação, conduta, ato ou negócio pode apresentar. É uma forma simplificada de indicar aquela realidade (por uma ou duas palavras).

Nem se diga que a falta de indicação dificultaria a defesa do contribuinte, pois não saberia onde estaria o vício a contaminar a operação. Realmente, o Fisco deve atender integralmente ao ônus da prova que lhe impõe a legislação, especialmente o

⁵⁸³ Sendo inclusive apontada como causa de nulidade do negócio jurídico pelo Código Civil de 2002 (artigo 166, VI).

⁵⁸⁴ GRECO, 2008, p. 467.

que emana do artigo 142 do CTN consistente na prova da ocorrência do fato gerador da matéria tributável etc. Isso se dá pela demonstração da ocorrência dos fatos necessários e suficientes que satisfaçam aos requisitos e exigências legais. Cabe-lhe não apenas provar os fatos, mas também qualificá-los e enquadrá-los nos preceitos legais pertinentes. Mas não necessariamente “batizá-los” quando a lei assim não exige. As pessoas defendem-se em relação às condutas praticadas e não em relação aos rótulos que as designam. (GRECO, 2008, p. 365-366).

Com esta mesma posição tem-se Marciano de Seabra Godoi destacando que:

Em nossa opinião, os julgamentos administrativos e judiciais que combatem a elusão devem ocorrer num ambiente de total clareza metodológica, em que retem explicitadas as normas legais que fundamentam as qualificações jurídicas operadas pelo julgador. Os nomes ou os rótulos não são o mais importante: não nos parece um real problema que um julgador ou um doutrinador prefira chamar de “negócio indireto simulado por ausência ou defeito de causa”, ou de “abuso do direito” a mesma estrutura de planejamento tributário que preferimos designar como “fraude à lei”. O que importa verdadeiramente é explicitar com clareza os elementos do conceito a ser utilizado numa sentença ou num estudo doutrinário, e quais normas legais fundamentam sua construção e sua aplicação à realidade correta. (GODOI, 2007b, p. 283).

E ainda deve-se destacar que, se no curso do processo administrativo houver alguma alteração na tipificação, basta que o contraditório e a ampla defesa sejam plenamente assegurados. Como bem lembra Marco Aurélio Greco, qualquer mudança no enquadramento da operação que esteja sendo suscitada deve assegurar os princípios constitucionais que garantam a plena defesa e, com amparo no Código de Processo Penal, nos artigos 383 a 385⁵⁸⁵, essa possibilidade de novo enquadramento não é novidade no direito brasileiro⁵⁸⁶.

Mas um esclarecimento aqui se faz necessário. Como muito lembra Marco Aurélio Greco, poderia ser apresentado o argumento de que as figuras do abuso do direito e da fraude à lei não teriam aplicação no direito tributário pela falta de uma lei expressa.

⁵⁸⁵ “Art. 383. O juiz poderá dar ao fato definição jurídica diversa da que constar da queixa ou da denúncia, ainda que, em consequência, tenha de aplicar pena mais grave. Art. 384. Se o juiz reconhecer a possibilidade de nova definição jurídica do fato, em consequência de prova existente nos autos de circunstância elementar, não contida, explícita ou implicitamente, na denúncia ou queixa, baixará o processo, a fim de que a defesa, no prazo de oito dias, fale e, se quiser, produza prova, podendo ser ouvidas até três testemunhas. Parágrafo único. Se houver possibilidade de nova definição jurídica que importe aplicação de pena mais grave, o juiz baixará o processo, a fim de que o Ministério Público possa aditar a denúncia ou a queixa, sem em virtude desta houver sido instaurado o processo em crime de ação pública, abrindo-se, em seguida, o prazo de três dias à defesa, que poderá oferecer prova, arrolando até três testemunhas. Art. 385. Nos crimes de ação pública, o juiz poderá proferir sentença condenatória, ainda que o Ministério Público tenha opinado pela absolvição, bem como reconhecer agravantes, embora nenhuma tenha sido alegada.”

⁵⁸⁶ O autor enfatiza que essa possibilidade de novo enquadramento pode ocorrer até para atribuir-se pena mais grave. (GRECO, 2008, p. 367).

Todavia, o autor aponta que existem dois tipos de abuso do direito e de fraude à lei: a) os casos derivados de definição legal; e b) os casos identificados a partir das características fáticas de atos ou negócios praticados⁵⁸⁷.

Aqueles – por definição legal – podem existir desde que o legislador os desenhe e enumere segundo o que entender pertinente. De acordo com o autor, poderá utilizar a técnica de editar dispositivo com as expressões “consideram-se abusivas” ou “consideram-se em fraude às disposições desta lei ...” onde expressamente indicará as condutas que entender pertinentes.

Mas esta não é a única forma de configurar o abuso do direito e a fraude à lei. Segundo o autor: “Elas podem existir independente de tipificação legal prévia, por corresponderem a distorções instauradas a partir de condutas realizadas”⁵⁸⁸.

Para o autor, para haver o enquadramento às normas jurídicas, o exame dos fatos e a busca da sua interpretação são relevantes. Com isso, o abuso do direito e a fraude à lei são figuras voltadas às qualidades que cercam determinados fatos, atos ou condutas realizadas, que lhes dão certa conformação à vista das previsões legais.

De acordo com o autor:

Afirmar que houve abuso ou que o comportamento de alguém se deu em fraude à lei não significa ampliar ou modificar o sentido e alcance da lei tributária. Significa, apenas, identificar, nos fatos ocorridos, a hipótese legal, neutralizando o “excesso” ou afastando a “cobertura” que se pretendeu utilizar, para tentar escapar da incidência da lei (GRECO, 2008, p. 469).

Ressalta Marco Aurélio Greco que aplicação da fraude à lei ou do abuso do direito pela análise das circunstâncias fáticas é cabível em qualquer ramo do direito⁵⁸⁹ e, por isso, o direito tributário não pode ficar enclausurado sem qualquer contato com os demais ramos jurídicos⁵⁹⁰.

⁵⁸⁷ GRECO, 2008, p. 468-469.

⁵⁸⁸ GRECO, 2008, p. 469.

⁵⁸⁹ “[...] *estas categorias são aplicáveis* ao Direito Tributário – assim como em outros campos da experiência jurídica – independente de lei expressa que as preveja. De um lado, porque não interferem com a legalidade e a tipicidade, posto que situadas no plano dos fatos e não da norma; de outro lado, porque são categorias gerais do Direito. O abuso é corolário do uso regular do direito, pois há décadas já se afastou a visão individualista de que um direito comporta qualquer tipo de uso, inclusive o excessivo ou que distorça o seu perfil objetivo. A fraude à lei é decorrência da legalidade e da imperatividade do ordenamento positivo, como um todo, e da norma jurídica específica. Lei existe para ser seguida e não contornada ou “driblada”. (GRECO, 2008, p. 470).

⁵⁹⁰ “Em suma, a aplicação das figuras do abuso do direito e da fraude à lei em matéria tributária, no ordenamento positivo brasileiro, pode ocorrer independentemente de lei expressa que as autorize, pois são decorrência da legalidade e da imperatividade do ordenamento. Ainda que fosse indispensável uma lei autorizando a aplicação de tais categorias, este requisito estaria atendido pelo parágrafo único do artigo 116 aqui comentado.” (GRECO, 2008, p. 471).

Neste sentido, vale aqui a lição de Ricardo Lobo Tôrres, em relação ao princípio da unidade do direito. Para o autor, deve haver uma aproximação do CTN e do Código Civil. O professor da UERJ, ao defender a aplicação do abuso do direito no direito tributário, destaca que o abuso freqüenta todos os ramos do direito⁵⁹¹. E entendemos que não só o abuso como a fraude à lei. São figuras da Teoria Geral do Direito que não podem ser suprimidas de aplicação na seara tributária.

Afinal de contas, como ressalta Ricardo Lobo Torres: “a teoria do abuso de direito visa antes à requalificação dos fatos do que à anulação, abrindo diversas possibilidades quanto aos efeitos da ilicitude dos atos abusivos e à aplicação de sanções pecuniárias”⁵⁹².

Com esta visão de unidade do direito é que se manifesta Marco Aurélio Greco:

É ínsita ao ordenamento positivo a possibilidade de existirem mecanismos que possam neutralizar as condutas que contornem as normas jurídicas, frustrem sua incidência, esvaziem sua eficácia, naquilo que a experiência jurídica conhece por fraude à lei ou abuso de direito. A imperatividade e a eficácia do ordenamento supõem a existência de mecanismos que as assegurem; são o espelho das suas próprias previsões. Portanto, estas figuras não dependem de “outra lei” prevendo seu cabimento. Ao contrário, são decorrência da legalidade, pois esta só tem sentido desde que o ordenamento tenha sua eficácia, imperatividade e aplicabilidade asseguradas.

Porém, ainda que houvesse tal necessidade, ela estaria atendida pelo parágrafo único do artigo 116. Realmente, ao qualificar o efeito ou resultado (dissimulação) o dispositivo abrangeu todos os meios que podem levar à configuração; vale dizer, inclusive abuso de direito e fraude à lei.” (GRECO, 2008, p. 470).

Neste mesmo sentido, posiciona-se Marciano de Seabra Godoi. O autor destaca que não é necessária a codificação da sanção para a fraude à lei. Mas se a codificação existir, ainda assim a importância da jurisprudência será fundamental, visto que a fraude à lei e o abuso do direito representam conceitos jurídicos indeterminados. Perceba-se:

Codificar a sanção da fraude à lei ou incluí-la num dispositivo legal não é portanto *necessário* para combater a fraude, como demonstra a jurisprudência brasileira. É contudo *conveniente* positivizar a figura, já que com isso pode-se desenhar de forma mais nítida os contornos do instituto, seus requisitos e suas conseqüências, arrojando mais segurança jurídica e previsibilidade ao ordenamento. Mas ainda que o instituto esteja previsto num artigo de lei (como ocorre agora com o artigo 166, VI do Código Civil de 2002), o protagonismo continuará sendo da jurisprudência, pois a fraude à lei, como o abuso do direito e a boa-fé, é um *conceito jurídico indeterminado*, uma cláusula geral que somente vai se cristalizando com sucessivas aplicações jurisprudenciais. (GODOI, 2007b, p. 252). (Destaques do original).

⁵⁹¹ “O abuso de direito em ambas áreas jurídicas deve ser interpretado segundo o princípio da unidade do direito e sob a perspectiva de sua abrangência e superioridade epistemológica frente a outras modalidades de combate ao conceptualismo”. (TORRES, 2006, p. 269-270).

⁵⁹² TORRES, 2006, p. 270.

Por outro lado, é oportuno registrar que em muitos dos acórdãos acima examinados, o julgador, ao definir a simulação, baseou-se na corrente convencional alegando que a trama simulatória continha “uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado”⁵⁹³.

No entanto, na continuidade de sua fundamentação, acabou por examinar a operação a partir da coerência entre a forma e sua substância. Quando concluiu pela dissociação entre estes elementos, considerou a operação simulada. Ao assim agir, ainda que inconscientemente, abandonou a corrente convencional da simulação e migrou para a concepção causalista.

Em verdade, a dissociação entre forma x substância revela um vício de causa. Uma situação em que a causa típica de um negócio jurídico foi utilizada com finalidade diversa; que a função econômica atribuída pelo ordenamento distanciou-se das razões pelas quais o instituto jurídico foi manipulado no caso concreto⁵⁹⁴.

Logo, ainda que o julgador não tenha feito menção a termos como “causa”, “função típica” acabou por adotar a corrente causalista, ainda que sem perceber.

Por isso, a necessidade de adoção da corrente causalista, acatando-a correta e conscientemente é necessária. Com isso, os limites da causa permitiriam que certos equívocos fossem afastados.

Isto porque, em nossa concepção, a operação, se realizada legitimamente, sem quaisquer artificialismos, mesmo que tenha como objetivo a economia de impostos, não pode ser desconsiderada pelo fisco. Como já dito antes, aqui se repete: não havendo artificialismo (abuso do direito, fraude à lei ou outra irregularidade) a mera economia fiscal é completamente legítima e protegida constitucionalmente.

Para tais operações, que caminham numa zona cinzenta, ou se aplica o artigo 116, do CTN, quando este for regulamentado ou, então, aplica-se uma norma antielisiva específica.

Com isso, as alegações de propósito negocial devem ser vistas com absoluta reserva e jamais podem ser o único fundamento de uma autuação. Afinal de contas, a redução da carga tributária é um propósito negocial legítimo. Não concebemos, insistimos, qualquer dispositivo constitucional em que contribuinte, agindo dentro da legalidade, sem qualquer artificialidade ou desvio de finalidade da norma, seja impedido de escolher o caminho fiscal menos oneroso.

⁵⁹³ Segundo Marco Aurélio Viana: “Na simulação a vontade atua, mas há divergência entre a vontade real e a efetiva e aquela que foi declarada.” (VIANA, 1993, p. 208).

⁵⁹⁴ A referência aqui realizada de confrontação entre a forma x substância (também realizada em outras passagens) em nada se refere à mesma noção que a interpretação econômica atribui a essa comparação. Vide item 4.6.1.

Logo, negócio indireto ou negócio fiduciário, desde que não caracterizada a fraude à lei, abuso do direito ou simulação como vício na causa, devem ser acolhidos até que sejam coibidos expressamente por norma antielisiva específica ou por futura regulamentação do parágrafo único, do artigo 116, do CTN.

Deve-se destacar, no entanto, que a nossa posição não está de acordo com a tentativa frustrada de regulamentação da norma antielisiva do artigo 116, do CTN. É que, se for examinada a forma como se pretendeu ser regular a questão (pela Medida Provisória 66/2002), ficará bem claro que o legislador optava por outro caminho.

Desse modo, a simulação seria regulada no CTN pelo artigo 149, VII, adotando-se a concepção mais restritiva desta figura jurídica (divergência entre a vontade declarada e a real intenção das partes).

Os demais casos (abuso do direito, abuso de forma, negócio indireto e negócio fiduciário) seriam regulados pelo artigo 116, parágrafo único, do CTN.

A esta conclusão chegamos pela análise do parágrafo único, do artigo 13, da Medida Provisória 66/2002. Segundo o dispositivo, a desconsideração de atos ou negócios não abrangeria os casos de dolo, simulação ou fraude. Com isso, o legislador, em princípio, pretendeu adotar o conceito restritivo de simulação e, para os demais casos (abuso do direito, abuso de forma, fraude à lei e negócio indireto) a desconsideração/requalificação teria como fundamento o artigo 116, do CTN.

Mas à falta de regulamentação do dispositivo (visto que os artigos da Medida Provisória não foram incluídos na Lei nº 10637/2002), as autoridades fiscais perderam o interesse na regulamentação do artigo 116, do CTN aplicando o conceito mais amplo e causalista de simulação.

Neste sentido, manifesta-se, com propriedade, Sérgio Lodi Ribeiro:

Com a edição da Lei Complementar nº 104/2001, que introduziu em nosso ordenamento jurídico a cláusula geral antielisiva no parágrafo único do artigo 116 do CTN, a maior parte da doutrina procurou desqualificar a adoção da nova medida como violadora da legalidade tributária, o que acabou resultando na rejeição pelo Congresso Nacional da MP nº 66, que pretendia regulamentar a medida. Porém a despeito da sua não regulamentação, é forçoso reconhecer que a prática da elisão abusiva já não vem mais sendo tolerada pela jurisprudência administrativa brasileira. É que os debates doutrinários com a edição da LC nº 104/2001 revelaram não ser mais possível admitir a noção de práticas abusivas na elisão fiscal, sob o manto de uma legalidade que se restrinja ao plano formal.
(...)

Com a introdução da cláusula antielisiva e a rejeição parlamentar da regulamentação, as autoridades fiscais passaram a combater o abuso de direito sob o pálio da simulação. Assim, a exemplo do que ocorrera na Espanha, o Fisco passou a não mais ter interesse na regulamentação da cláusula antielisiva, pois passou a

combater a elisão abusiva pelos mecanismos normais da ilicitude, no âmbito do procedimento de lançamento.

(...)

Assim, a tendência verificada, até o momento, é de alargamento dos limites da simulação e da evasão fiscal, para condutas que outrora eram aceitas pelas autoridades administrativas. (RIBEIRO, 2008, p. 104).

Cumprе esclarecer, como muito bem destaca Marciano de Seabra Godoi⁵⁹⁵, que somente no caso concreto é que será possível identificar os limites que separam as condutas dos contribuintes como elisivas ou não. Isto porque, diante do caso concreto, “autores que resistem às normas gerais antiabuso têm a tendência de se abrirem (ainda que não se dêem conta disso) a conceitos amplos de simulação, e vice-versa”⁵⁹⁶.

Em 2007, Douglas Yamashita coordenou uma obra coletiva que tinha por objetivo apresentar certos julgados (administrativos e judiciais) relacionados com o planejamento tributário, em que vários autores foram convidados a se pronunciar sobre o assunto⁵⁹⁷.

Autores como Ives Gandra da Silva Martins⁵⁹⁸, Misabel de Abreu Machado Derzi⁵⁹⁹ e Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶⁰⁰ têm em comum a repulsa pela adoção das normas gerais antielisivas, por as considerarem arbitrárias e inconstitucionais. De acordo com Marciano de Seabra Godoi:

Os três autores sustentam portanto a mesma teoria geral sobre a elisão tributária (tipicidade cerrada, segurança jurídica, impossibilidade de interpretação econômica ou analogia, inconstitucionalidade de normas gerais antiabuso). (GODOI, 2007b, p. 294).

Mas no exame dos planejamentos tributários abusivos, Misabel de Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho acolheram as decisões que combateram os comportamentos abusivos, apesar de expressamente serem contrários à aplicação do abuso do direito e da fraude à lei na seara tributária.

No mesmo caso de incorporação às avessas por nós examinado neste trabalho (item 4.5.1 acima⁶⁰¹), a professora Misabel Derzi acolheu integralmente a descaracterização das incorporações artificiosas destacando que “procurou o Conselho de Contribuintes buscar a

⁵⁹⁵ GODOI, 2007a, p. 294-296.

⁵⁹⁶ GODOI, 2007a, p. 294.

⁵⁹⁷ Planejamento tributário à luz da jurisprudência. São Paulo: Lex, 2007.

⁵⁹⁸ MARTINS, 2007, p. 129-166.

⁵⁹⁹ DERZI, 2007, p. 289-326.

⁶⁰⁰ COÊLHO, 2007, p. 349-378.

⁶⁰¹ Processo nº 11.065/001.736/89-26, Câmara Superior de Recursos Fiscais/MF, Rel. Conselheiro Verinaldo Henrique da Silva, julgado em 02/12/1996.

melhor doutrina e direito, observando a coincidência entre o fato jurídico, a intenção do contribuinte e a realidade dos fatos (verdadeira e própria incorporação)”⁶⁰².

A autora concordou com a posição do órgão julgador administrativo porque adotou o conceito amplo e causalista de simulação pois, em suas fundamentações sobre a simulação, apoiou-se em autores causalistas como Custódio da Piedade Ubaldino Miranda e Emílio Betti⁶⁰³. Além disso, destacou expressamente que não se enquadra na elisão hipóteses onde se mascara a ocorrência do fato gerador e não existe uma compatibilidade entre a forma e o conteúdo⁶⁰⁴.

Da mesma maneira, Sacha Calmon Navarro Coêlho destaca o acerto do julgador em relação ao acórdão CSRF/01-02.107, concordando que as incorporações realizadas foram artificiosas⁶⁰⁵.

E no caso de seguro dotal⁶⁰⁶ o autor, ao se manifestar pelo acerto da decisão do STF, acolheu a concepção causalista de simulação⁶⁰⁷.

Assim sendo, o que se percebe, como já ressaltado anteriormente, é que, diante de uma situação artificiosa, até mesmo autores resistentes à norma antielisiva acabam com concluir pelo acerto do julgador em reprimir os atos artificiais, mas empregando em suas fundamentações o conceito mais amplo e causalista de simulação.

Dizemos isto porque ao se examinar o caso concreto, avaliando a relação de pertinência entre a forma e a substância dos atos praticados, está-se diante de um procedimento que auxilia no processo de identificação da causa do negócio. Esta investigação acaba por revelar a artificialidade, permitindo-se concluir, com outros elementos, pela necessidade de desqualificação da operação.

Neste sentido, pode-se destacar julgado do Supremo Tribunal Federal. Trata-se do Recurso Extraordinário nº 268.586-1/SP⁶⁰⁸. Em linha gerais, o caso pode ser assim sintetizado.

⁶⁰² DERZI, 2007, p. 317.

⁶⁰³ DERZI, 2007, p. 299.

⁶⁰⁴ DERZI, 2007, p. 295.

⁶⁰⁵ COÊLHO, 2007, p. 376.

⁶⁰⁶ Este caso já foi referido nas páginas 74 a 76, item 2.5.4. Trata-se de seguro feito pelo contribuinte que posteriormente era desfeito. No entanto, o valor do prêmio pago era deduzido na declaração do imposto de renda da pessoa física.

⁶⁰⁷ “No processo objeto de análise do STF no RE nº 40.518/BA, está diante de verdadeira evasão fiscal. Afinal, o contribuinte do IRPF – visando a reduzir a base tributável do imposto – adquiriu um seguro de vida (cujo prêmio era dedutível do IR) e desfez o contrato poucos dias depois. Neste caso, há clara divergência entre a *intentio juris* – juridicamente manifestada pela contratação de um seguro – e a *intentio facti* – consistindo esta na redução do IR devido, mediante a utilização de expediente inicialmente lícito (posto que previsto em lei), porém mediante ato fraudulento (celebração de contrato e seu desfazimento poucos dias após a apuração do imposto a pagar).” (COÊLHO, 2007, p. 355). A análise do autor aqui é puramente causalista ao confrontar a forma com o conteúdo.

A empresa Polaroid do Brasil Ltda. contratou a empresa Oceania Importação e Exportação Ltda. para promover a importação de produtos. A empresa Oceania tem sede no Espírito Santo e as guias de importação e o pagamento dos impostos e contribuições incidentes na importação foi por ela efetuado. No caso do ICMS, recolheu-o para o Estado do Espírito Santo, entendendo ser ela a importadora da mercadoria.

Ocorre que a mercadoria foi desembarçada no porto de Santos e após o desembarço foi diretamente para a empresa Polaroid localizada no mesmo Estado.

O Tribunal de Justiça de São Paulo entendeu se tratar de operação simulada e, com isso, considerou que o titular imposto estadual devido (ICMS), por ocasião da importação, seria o Estado de São Paulo e não o Estado do Espírito Santo.

O Ministro Marco Aurélio, como relator, entendeu pela existência de simulação. O Ministro Carlos Ayres Britto, por sua vez, considerou a operação legítima, entendendo não haver vício na operação, tendo em vista que se trataria de legítimo negócio indireto realizado entre as partes. A operação para ele, portanto, não violava o ordenamento jurídico.

A luz esclarecedora neste caso foi a posição do Ministro Cezar Peluso. Ao examinar a compatibilidade entre a forma empregada pela Recorrente (Polaroid) e a substância, acolhendo o conceito mais amplo de simulação, acabou por demonstrar a artificialidade da operação.

Destacou o Ministro Cezar Peluso que existia um contrato de prestação de serviços entre as empresas. De acordo com uma das suas cláusulas, existia expressa menção de que a empresa Polaroid seria responsável por efetuar o repasse de todos os recursos financeiros à empresa Oceania (coordenadora da importação) para pagamento dos fornecedores e demais encargos da importação.

Assim sendo, efetuando uma análise entre a forma e a substância, concluiu o Ministro Cezar Peluso que:

O destinatário é, pois, sem sombra de dúvidas, para os efeitos de incidência do ICMS na importação, a ora recorrente [Polaroid – nosso destaque]. A emissão de notas fiscais de saída pela empresa importadora OCEANIA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. e o errôneo recolhimento do imposto ao Estado do Espírito Santo não desnaturam o negócio jurídico realizado entre a recorrente e o exportador. A importadora só foi intermediária na aquisição, não destinatária da mercadoria.

⁶⁰⁸ STF, Recurso Extraordinário nº 268.586-1/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento concluído em 24/05/2005.

4.6.1 O combate à elusão pela concepção de simulação como vício na causa do negócio jurídico não é sinônimo de interpretação econômica, analogia ou subjetivismo e deve avaliar o propósito negocial sempre com reservas

Talvez a melhor forma de demonstrar que a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos realizados por uma análise do vício na causa do negócio jurídico⁶⁰⁹ é a partir das considerações de Geraldo Ataliba, em curso de direito tributário realizado em São Paulo.

No III curso de especialização em direito tributário promovido pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, após aula ministrada por Antônio Roberto Sampaio Dória, sobre o tema “Evasão e elisão fiscal”, foram formados grupos para discussão do assunto.

Acerca dos debates que se seguiram, assim se pronunciou Geraldo Ataliba, em situação que corresponde justamente a como entendemos que deve ser a postura do aplicador do direito diante de um caso de dúvida entre evasão ou elisão: deve-se buscar o melhor argumento, mas sempre dentro do direito e não a partir da analogia, da interpretação econômica ou do subjetivismo do julgador:

Por isso o exame das questões, não só da evasão, mas da elisão, exige que enfrentemos o problema por etapas, das quais a primeira é a da perspectiva negocial em si mesma considerada, no plano do direito privado. Trata-se de um negócio comercial. Vamos examinar este negócio, sua estrutura, a participação das partes contratantes, as características do negócio e defini-las em face do direito comercial, sem pensar na matéria tributária.

Depois de feita esta qualificação substancial, indaga-se do regime jurídico aplicável àquela espécie. Porque toda vez que se quer fazer o exame conjunto do negócio e do efeito tributário, surge a dificuldade de se identificar a evasão, a elisão e as outras situações. É preciso ter frieza de esquecer o direito tributário e encarar objetivamente o negócio, para depois poder recorrer ao conceito de usualidade, de ser o negócio corrente ou não, porque o corrente, numa indústria de bebidas, *verbi gratia*, é entregar bebidas ao consumidor ou ao atacadista. (DÓRIA, 1978, p. 468).

De fato, declarar a inoponibilidade dos efeitos de negócios no direito privado em relação ao direito tributário (desconsideração dos atos ou negócios jurídicos) não pode ser elevado à condição de permitir a aplicação da interpretação econômica, da analogia ou de subjetivismos.

⁶⁰⁹ Destacando que se somente a causa do negócio se consistir em economia de tributos, sem qualquer ardil, astúcia, qualquer artificialidade perpetrada pelo contribuinte, a desconsideração somente será possível se existir norma antielisiva específica.

A interpretação econômica nada tem de jurídico em nossa opinião. Quando muito é fruto de um utilitarismo. Basta destacar que contribuinte e fisco, ao examinarem a dimensão econômica de um negócio, chegarão a conclusões diferentes. O caso do julgado relacionado com o técnico e o clube de futebol (processo nº 11.020.003.823/2003-26) bem demonstra isto. Chegou-se mesmo a violar princípios constitucionais para – arbitrariamente – impor um caminho a ser seguido, dentre mais de uma opção lícita, não proibida e não violadora ao espírito das leis vigentes.

Assim sendo, concordamos com Marciano de Seabra Godoi ao apontar que a interpretação econômica, a um só tempo, agride a legalidade tributária e a segurança jurídica, conferindo ao aplicador do direito um poder que é somente do legislador⁶¹⁰.

Não se pode permitir que a valoração das realidades econômicas (que se submeterão à tributação) fique ao alvedrio do intérprete porque poderá enxergar em um espelho aquilo que se “programou” para enxergar.

Com razão Marciano de Seabra Godoi ao apontar que o parágrafo único, do artigo 116, do CTN não se encontra localizado no capítulo que trata da interpretação da legislação tributária e não faz nenhuma referência à possibilidade de uma análise dos negócios realizados pelo contribuinte a partir de uma relação entre realidade econômica x qualificação de fatos geradores. O dispositivo também não faz nenhuma referência à analogia.

O dispositivo faz referência expressa a comportamento dissimulado: a manobras que procuram encobrir (disfarçar) o fato gerador.

Amílcar de Araújo Falcão, em relação à interpretação econômica, afirma que ela consiste “em dar-se à lei, na sua aplicação às hipóteses concretas, inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou não pagamento de determinado tributo”⁶¹¹.

Aurélio Pitanga Seixas Filho destaca que a autoridade administrativa estaria autorizada a não levar em consideração documentos formados e firmados pelo contribuinte, isto é, a forma jurídica adotada para revestir ou representar os seus atos comerciais ou econômicos, por entender que na realidade teriam sido praticados outros atos ou negócios jurídicos que implicariam em maior carga fiscal⁶¹².

O autor considera que a interpretação econômica significa que a lei tributária:

⁶¹⁰ GODOI, 2001, p. 106.

⁶¹¹ FALCÃO, 1977, p. 49.

⁶¹² SEIXAS FILHO, 2006, p. 8.

[...] deve ser interpretada funcionalmente, levando em consideração a consistência econômica do fato gerador e a respectiva compatibilidade das formas jurídicas adotadas, já que as leis tributárias têm um conteúdo econômico incontestável de natureza econômica, pois seus fundamentos econômicos não são elementos separáveis da lei, fazendo parte de seu conteúdo normativo. (SEIXAS FILHO, 2006, p. 9-10).

Edmar Oliveira Andrade Filho assinala que é consequência imediata da interpretação econômica a tributação com base na analogia⁶¹³. Aurélio Pitanga Seixá Filho aponta que uma variante da interpretação econômica é a análise das formas: uma aferição da substância econômica e da forma empregada⁶¹⁴.

Aqui gostaríamos de esclarecer duas questões.

Primeiramente, em momento algum em nossa exposição, demos a entender a possibilidade de emprego da analogia. Sempre o caso foi examinado pelas circunstâncias fáticas e jamais pela possibilidade de sua semelhança com o texto da norma.

O que se procurou foi verificar se as circunstâncias fáticas buscaram burlar o texto da norma em abstrato, o que é bem diferente.

Assim, o artigo 116, parágrafo único, do CTN, não se presta à analogia. Sua análise refere-se à verificação no caso concreto, da ocorrência do fato gerador a partir da relação de compatibilidade das operações com a estrutura típica; mas jamais se levou em consideração primeiramente qual a dimensão econômica do caso.

Por outro lado, alguém poderia dizer: “na interpretação econômica utiliza-se o conceito de abuso de formas jurídicas para qualificar economicamente as operações dentro de circunstâncias que permitam a incidência da norma tributária. Se neste trabalho admitiu-se o abuso de formas jurídicas, certamente que o autor é filiado à interpretação econômica”.

Discordamos. O abuso de formas, primeiramente, não é propriedade exclusiva da interpretação econômica. Ele sempre foi aqui tratado no sentido jurídico, como desdobramento do abuso do direito; jamais foi tratado dentro de um exame de natureza econômica. Aqui já vai uma grande diferença!

O abuso de formas de que falamos refere-se àquele que é confrontado com a causa típica que o ordenamento jurídico (e não a interpretação econômica; insista-se) atribui a um determinado contrato ou instituto jurídico.

Um dos grandes problemas da interpretação econômica (que no caso do julgamento do processo de Luiz Felipe Scolari ficou demonstrado) é que não fica claro qual seria o seu limite.

⁶¹³ ANDRADE FILHO, 2009, p. 214.

⁶¹⁴ SEIXAS FILHO, 2006, p. 11-12.

Como já exposto no item 4.4.2, julgamos que há um limite para a contenção do planejamento tributário pela norma geral antielisiva. Esse limite, na interpretação econômica é totalmente atropelado. A teoria da interpretação econômica, em nosso entendimento, acaba por gerar abusos.

A análise dos efeitos econômicos de uma operação e sua “adequação” à norma tributária pelo aplicador acaba por gerar um subjetivismo insuperável. Deixa-se de aplicar o direito para se admitir a visão do aplicador. Noutras palavras: passa ele a legislar e sempre diante do caso concreto. Logo, não se pode imaginar, ao se realizar qualquer conduta, o que dela poderá advir.

Em um Estado de Direito, a interpretação econômica, com seus acentuados subjetivismos em benefício do indivíduo, levaria a abusos em favor do contribuinte.

Em um Estado Social, por sua vez, como contraponto à concepção anterior, os efeitos danosos seriam contra o cidadão (a partir de sua concepção de máximas prestações positivas a ser realizadas pelo Estado em favor da sociedade; o problema é que no Estado brasileiro tais prestações, pela carência da população, não têm limites!).

No Estado Democrático de Direito, a interpretação econômica é inconstitucional. Além do mais, não se pode sustentar uma atuação sem o dever de fundamentação⁶¹⁵ e do ônus da prova⁶¹⁶, que é ônus exclusivamente do fisco.

E este ônus, em nosso entendimento, não é tão fácil de demonstrar. Deve-se apresentar – detalhadamente – as operações realizadas pelo sujeito passivo e a indicação dos aspectos que tornam viciosa a operação. Dentre estes aspectos, será necessária uma análise entre a forma dos atos e a sua substância, como a função típica que os negócios se prestam a realizar.

Pode-se até fazer referência ao intervalo de tempo incomum das operações ou mesmo da falta de propósito negocial. Todavia, estes dois fatores, isolada ou conjuntamente, referem-se apenas a indícios que precisam ser corroborados por outros meios de prova.

Dessa maneira, que estes esclarecimentos sejam considerados para afastar nossa posição da interpretação econômica, da analogia e do subjetivismo.

⁶¹⁵ “O dever de fundamentação consiste na obrigatoriedade de a autoridade administrativa declarar, simultaneamente à decisão e no mesmo documento formal em que ela se incorpora, os fundamentos de fato e de direito em que se baseia: exige, assim, a *contemporaneidade* (não pode haver fundamentação sucessiva) e *unicidade formal* (a fundamentação não pode constar de documento separado). Os fundamentos e a decisão constituem, pois, um todo incindível, que exprime a síntese da cognição e da volição, de tal modo que uma decisão sem fundamentação é tão inválida quanto uma fundamentação sem decisão.” (XAVIER, 2001, p. 77).

⁶¹⁶ “Ao Fisco compete o dever de provar a simulação, socorrendo-se de todos os meios instrutórios disponíveis, desde documentos das partes (em especial as “contra declarações”, *contre lettres*, cartas de ressalva, reservas, *side letters*), a depoimentos de terceiros, a presunções simples ou *ad hominis*, suficientes para demonstrar a verdade material quanto à existência de uma divergência entre a verdade real e a verdade declarada e de seus motivos.” (XAVIER, 2001, p. 75-76).

5 CONCLUSÕES

Em razão de tudo que neste trabalho de apresentou, pode-se concluir que o direito brasileiro, em relação à simulação, não é totalmente avesso à sua aplicação como vício na causa do negócio jurídico.

Na verdade, reconhece-se que a maioria da doutrina concebe a simulação por um conceito mais restritivo, considerando-a como caracterizada quando existir uma divergência entre a vontade apresentada em um negócio jurídico e aquela que é realmente desejada pelas partes.

Entendemos também que é correto afirmar que a doutrina não examina detalhadamente a concepção de simulação pelo conceito mais amplo e causalista.

Em relação ao Código Civil em vigor, o mesmo não faz expressa referência à causa como vício do negócio jurídico. Todavia, pela leitura dos casos tipificados como simulação nos incisos I, II e III, do parágrafo primeiro, do artigo 167, do Código Civil, também não se pode dizer que a interpretação desses dispositivos não poderá ser realizada por um conceito causalista de simulação.

Além do mais, a causa do negócio jurídico é acolhida pelo Código em dispositivos expressos, como, por exemplo, no artigo 884, do Código Civil de 2002, que trata da impossibilidade do enriquecimento sem causa.

De mais a mais, a causa é excelente instrumento para assegurar que certos dispositivos do diploma civilista sejam devidamente cumpridos. Dessa forma, aliar a investigação da causa e associá-la a artigos como o artigo 112 (que determina que se leve em conta nos negócios jurídicos mais a intenção das partes do que o sentido literal da linguagem) e o artigo 113 (que determina que na interpretação dos negócios jurídicos deve-se levar em consideração a boa-fé e os usos e costumes da celebração) somente acrescenta e em nada prejudica o processo de interpretação.

A análise da função típica de cada negócio (vale dizer: sua causa) também não conflita e sim contribui com o processo de interpretação dos artigos 421 (que trata da função social do contrato) e 422 (que impõe aos contratantes o dever de comportarem-se com probidade e boa-fé) do Código Civil de 2002.

No que se refere ao direito tributário, em razão do princípio da unidade do direito, não pode este ramo ficar totalmente isolado do restante da ciência do direito. Assim sendo, na

interpretação de suas questões específicas, não se pode perder de vista que qualquer interpretação deve ser firmada à luz do Estado Democrático de Direito.

De tal arte, fundamentações puramente características do Estado Liberal ou Social não podem ser acolhidas, na medida em que a Constituição de 1988 busca um equilíbrio entre estas concepções.

Por isso, a liberdade de contratar existe, mas não é absoluta a ponto de permitir que o contribuinte se valha do direito apenas formalmente para atingir objetivos que violem o espírito das leis.

Logo, não se nega a possibilidade de auto-organização das empresas e das pessoas. Apenas se afirma que o exercício desta faculdade não é ilimitado, de acordo com a Constituição de 1988.

Desse modo, o conceito de simulação no direito tributário permite uma concepção que amplie as hipóteses que podem ser consideradas como simulatórias em relação àquelas que são taxativamente previstas no direito civil (incisos I, II e III, do parágrafo primeiro, do artigo 167, do Código Civil de 2002).

Em decorrência disto, é possível que, pela análise da causa do negócio jurídico, se verifique que casos caracterizados como abuso do direito, abuso de forma, fraude à lei, negócio indireto ou negócio fiduciário, conclua-se que tais figuras foram realizadas valendo-se da simulação como instrumento.

Dessa maneira, desde que devidamente fundamentados e provados pelo fisco, a desconconsideração/requalificação dos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte poderá ser feita sem qualquer referência ao parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional.

Tal desconconsideração terá como fundamento, no caso do abuso do direito, o fato de que esta figura é prevista no artigo 187 do Código Civil como ato ilícito. Tal ilicitude contamina os comportamentos realizados pelo sujeito passivo, retirando-lhe a possibilidade de justificá-los como legítimos e lícitos, independente do parágrafo único, do artigo 116, do CTN.

No caso da fraude à lei, além da fundamentação acima (pelo fato da ilicitude das condutas), existe também uma repressão necessária e natural do próprio ordenamento em relação ao alcance da legalidade e da imperatividade das normas do ordenamento jurídico, posto que não se pode conceber que as normas jurídicas, que devem ser cumpridas, possam, ainda que indiretamente, ser “burladas” ou “contornadas”. Portanto, nos casos em que se configure a fraude à lei, pode-se aplicar o artigo 149, VII, do CTN sem qualquer relação com o parágrafo único, do artigo 116, do CTN.

Existem casos, como ficou demonstrado nas decisões anteriormente comentadas, em que se verifica a existência de mais de uma figura jurídica como apta a fundamentar a desconsideração/requalificação dos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte. Logo, verificando-se a existência dos requisitos necessários para a configuração da simulação, fraude à lei e abuso do direito, certamente que além dos argumentos já expostos, mais uma vez fica patente a aplicação do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

Igualmente, nos casos em que seja manifesta a constatação da simulação associada com negócio indireto ou fiduciário, a desconsideração pode ser realizada com fundamento no artigo 149, VII, sem qualquer vinculação do com parágrafo único, do artigo 116, do CTN.

Mas existirão casos em que a simulação terá limites, mesmo pela concepção mais ampla e causalista.

Nas hipóteses em que se verificar que a causa do negócio jurídico foi justamente a economia fiscal, não se identificando nenhuma irregularidade, nenhuma patologia que possa ser enquadrada como abuso do direito, abuso de forma e fraude à lei, os negócios indiretos e fiduciários que assim se apresentem, não poderão ter a sua desconsideração/requalificação realizadas pelo artigo 149, VII, do CTN.

Justamente para estas hipóteses é que entendemos que se deve editar uma norma antielisiva específica ou, então, regulamentar-se o parágrafo único, do artigo 116, do CTN para que tais situações possam ser eventualmente combatidas.

Este limite é necessário para se evitar que o poder de desconsideração concedido ao fisco se torne arbitrário e adentre no perigoso caminho da interpretação econômica que, em nosso entendimento, nada têm de jurídico ou da analogia e dos subjetivismos fiscais.

Não se pode alegar que a postura até aqui apresentada seria inconstitucional pois a norma antielisiva do parágrafo único, do artigo 116, do CTN é constitucional tanto em seu aspecto formal como material.

Além do mais, em relação à natureza do parágrafo único, do artigo 116, do CTN, entendemos que ele não pode ser meramente concebido como mera norma anti-simulação. A referência que o dispositivo faz ao termo “dissimulação” tem por objetivo alcançar todo e qualquer procedimento que busque encobrir, disfarçar, esconder a ocorrência do fato gerador de um tributo.

Dessa forma, mesmo para aqueles que sustentam que a norma do artigo 116 seria anti-simulação, não tem o menor sentido alegar que o fisco deveria pretender a decretação judicial de algum vício nas operações do contribuinte apenas pela via judicial.

Afinal de contas, como ficou demonstrado nas diferenças da simulação entre o direito privado e o direito tributário (item 4.2), o interesse fiscal é somente o de declarar a inoponibilidade das operações artificiais para efeitos fiscais.

Com base nos julgados apresentados nos itens 4.5 e 4.6, ficou demonstrada a necessidade de que as autoridades julgadoras tenham a plena consciência de que empregam o conceito mais amplo e causalista de simulação e que sigam os limites estabelecidos no item 4.2.

Com isto, assegura-se que os procedimentos de desconsideração/requalificação não contenham abusos. De qualquer forma, cabe sempre ao fisco a obrigatoriedade de provar as operações que considera como inadequadas e esta comprovação não pode ser evasiva.

Além do mais, nestas operações consideradas como artificiais (caracterizadas pela simulação como vício na causa, pela existência de fraude à lei, pela existência do abuso do direito ou de formas jurídicas), se não existir uma caracterização inquestionável do dolo específico, certamente que a multa aplicável no procedimento de desconsideração não poderá ser agravada pois, como já ressaltado no item 4.3, o dolo exigido para o agravamento da multa, de que trata o artigo 44, da Lei nº 9430/96, deve ser específico e de comprovação inquestionável.

Nas hipóteses de elusão (fraude à lei, abuso do direito, abuso de formas jurídicas, negócio indireto ou negócio fiduciário) a violação da lei é feita indiretamente e isto, por si só, já afasta a multa duplicada (150%).

No que se refere ao propósito negocial, insistimos que a mera economia fiscal, sem qualquer tipo de artificialismo caracterizado pelo abuso do direito, fraude à lei ou abuso de formas jurídicas somente pode ser combatida por norma antielisiva específica ou pela eventual regulamentação que vier a ser produzida para o parágrafo único, do artigo 116, do CTN.

Este limite é necessário porque tanto a simulação como vício na causa do negócio jurídico (com amparo no artigo 149, VII, do CTN) como a norma antielisiva (artigo 116, parágrafo único, do CTN) não podem ser justificativas para a aplicação da interpretação econômica e da analogia.

De se destacar, inclusive, que mesmo doutrinadores com concepções diversas, quando confrontados com os casos concretos, acabam por coibir as operações artificiais realizadas pelos contribuintes, adotando na análise dos casos a confrontação entre a forma jurídica e a substância. Existindo distorção, justificam-se a posição dos órgãos julgadores que optaram pelo conceito mais amplo e causalista de simulação.

Tal aspecto somente demonstra que a simulação como vício na causa do negócio jurídico requer um estudo mais aprofundado pela doutrina e pela jurisprudência para que seja possível de se alcançar um denominador comum em relação ao combate aos artificialismos realizados pelos contribuintes.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ABREU FILHO, José de. **O negócio jurídico e sua teoria geral**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

AMARAL, Francisco. **Direito civil**: introdução. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

ANDRADE, Manuel A. Domingues de. **Teoria geral da relação jurídica**: volume 2 : facto jurídico, em especial negócio jurídico. Coimbra: Almedina, 1998.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Negócio jurídico**: existência, validade e eficácia. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BAHIA. Tribunal de Justiça. Apelação Cível nº 8.697-6/2001. Acórdão nº 16.445. Ação ordinária visando o cancelamento de averbação de promessa de compra e venda no registro imobiliário. Agravo retido contra a decisão que acolheu a contradita de testemunha. Improvimento. Preliminares. Rejeição. Nulidade da sentença. Impossibilidade jurídica do pedido. Prescrição. Mérito. Promessa de compra e venda de imóvel antedatada registrada posteriormente à alteração social da promitente vendedora. Simulação. Inoponibilidade *erga omnes*. Reconvenção. Improcedência. Recorrente e Recorrido: dados não fornecidos pelo sítio do Tribunal. Rel. Des. Jerônimo dos Santos. Salvador, 10 de out. 2001. Disponível na internet em:
<http://www.tjba.jus.br/acordao_site/mostraraq.wsp?tmp.search.query=&tmp.search=1&tmp.arquivo=3161.html>. Acesso em 09/12/2008.

BARCELLOS, Ana Paula. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais**: o princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Defeitos dos negócios jurídicos**. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

BESSONE, Darcy. **Do contrato**: teoria geral. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BOULOS, Daniel M. **Abuso do direito no novo Código Civil**. São Paulo: Editora Método, 2006.

BRAGA NETTO, Felipe Peixoto. **Teoria dos ilícitos civis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 05 de out. 1988. **Vade Mecum acadêmico de direito**. Anne Joyce Angher (org.). 6ª ed. São Paulo: Rideel, 2008.

BRASIL. Decreto nº 70235, de 6 de mar. 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. **Vade Mecum acadêmico de direito**. Anne Joyce Angher (org.). 6ª ed. São Paulo: Rideel, 2008.

BRASIL. Decreto nº 2268, de 30 jun. 1997. Regulamenta a Lei nº 9.434, de 4 de fevereiro de 1997, que dispõe sobre a remoção de órgãos, tecidos e partes do corpo humano para fim de transplante e tratamento, e dá outras providências. Disponível na internet em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1997/D2268.htm>. Acesso em 01/12/2008.

BRASIL. Decreto-lei nº 3689, de 3 de out. 1941. Código de Processo Penal. Disponível na internet em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm>. Acesso em 01/12/2008.

BRASIL. Decreto-lei nº 5452, de 1º de mai. 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. **CLT - Consolidação das leis do trabalho**: anotada. 7ª ed. São Paulo: Mapa Fiscal, 1991.

BRASIL. Decreto-lei 7661, de 21 de jun. 1945. Lei de falências. Disponível na internet em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del7661.htm>. Acesso em 01/12/2008.

BRASIL. Decreto-lei 4657, de 4 de set. 1942. Lei de Introdução ao Código Civil. **Vade Mecum acadêmico de direito**. Anne Joyce Angher (org.). 6ª ed. São Paulo: Rideel, 2008.

BRASIL. Lei nº 3071, de 1º de jan. 1916. Institui o Código Civil. Disponível na internet em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L3071.htm> . Acesso em 01/12/2008.
(Observação: revogado pela Lei nº 10406, de 10 de jan. de 2002).

BRASIL. Lei nº 4502, de 30 de nov. 1964. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível na internet em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm> . Acesso em 01/12/2008.

BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de out. 1966. Dispõe sobre o Sistema Nacional Tributário e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Vade Mecum acadêmico de direito**. Anne Joyce Angher (org.). 6ª ed. São Paulo: Rideel, 2008.

BRASIL. Lei 4728, de 14 jul. 1965. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. **Vade Mecum acadêmico de direito**. Anne Joyce Angher (org.). 6ª ed. São Paulo: Rideel, 2008.

BRASIL. Lei 5869, de 11 jan. 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Vade Mecum acadêmico de direito**. Anne Joyce Angher (org.). 6ª ed. São Paulo: Rideel, 2008.

BRASIL. Lei 6404, de 15 de dez. 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Vade Mecum acadêmico de direito**. Anne Joyce Angher (org.). 6ª ed. São Paulo: Rideel, 2008.

BRASIL. Lei 6830, de 22 de set. 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. **Vade Mecum acadêmico de direito**. Anne Joyce Angher (org.). 6ª ed. São Paulo: Rideel, 2008.

BRASIL. Lei 9430, de 27 de dez. 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível na internet em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430compilada.htm>. Acesso em 01/12/2008.

BRASIL. Lei 9434, de 4 de fev. 1997. Dispõe sobre a remoção de órgãos, tecidos e partes do corpo humano para fins de transplante e tratamento e dá outras providências. **Vade Mecum acadêmico de direito**. Anne Joyce Angher (org.). 6ª ed. São Paulo: Rideel, 2008. (Texto na íntegra em CD).

BRASIL. Lei 9514, de 20 de nov. 1997. Dispõe sobre o Sistema Financeiro Imobiliário, institui a alienação fiduciária de coisa imóvel e dá outras providências. **Vade Mecum acadêmico de direito**. Anne Joyce Angher (org.). 6ª ed. São Paulo: Rideel, 2008.

BRASIL. Lei 9532, de 10 de dez. 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível na internet em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9532.htm>. Acesso em 01/12/2008.

BRASIL. Lei 10406, de 10 de jan. 2002. Institui o Código Civil. **Vade Mecum acadêmico de direito**. Anne Joyce Angher (org.). 6ª ed. São Paulo: Rideel, 2008.

BRASIL. Lei 11101, de 9 de fev. 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. **Vade Mecum acadêmico de direito**. Anne Joyce Angher (org.). 6ª ed. São Paulo: Rideel, 2008.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dez. 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Vade Mecum acadêmico de direito**. Anne Joyce Angher (org.). 6ª ed. São Paulo: Rideel, 2008.

BRASIL. Medida Provisória nº 2.158, de 28 de ago. 2001. Altera a legislação da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e do Imposto de Renda, e dá outras providências. Disponível na internet em: <
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Quadro/_Quadro%20Geral.htm>. Acesso em 01/12/2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 258. A nota promissória vinculada a contrato de abertura de crédito não goza de autonomia em razão da iliquidez do título que a originou. **Vade Mecum acadêmico de direito**. Anne Joyce Angher (org.). 6ª ed. São Paulo: Rideel, 2008.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Elisão e evasão. In: **Elisão e evasão fiscal**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). São Paulo: Resenha Tributária, 1988, p. 1-111.

CARNELUTTI, Francesco. **Teoria geral do direito**. São Paulo: Lejus, 1999.

CARRIDE, Norberto de Almeida. **Vícios do negócio jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1997.

NEVES, José Roberto Castro. Boa-fé objetiva: posição atual no ordenamento jurídico e perspectivas de sua aplicação nas relações contratuais. **Revista Forense**, v. 351, jul./ago./set./2000, p. 161-178.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de responsabilidade civil**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CHALHUB, Melhim Namem. **Negócio fiduciário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à lei, abuso do direito e abuso da personalidade jurídica em direito tributário – Denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. In: **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. YAMASHITA, Douglas (coord.). São Paulo: Lex Editora, 2007, p. 349-391.

CRITÓVAM, José Sérgio da Silva. **Colisões entre princípios constitucionais**: razoabilidade, proporcionalidade e argumentação jurídica. Curitiba: Juruá, 2006.

COSTA, Wille Duarte. **Títulos de crédito**. 4ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito à economia de imposto – seus limites (estudo de caso). In: **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. YAMASHITA, Douglas (coord.). São Paulo: Lex Editora, 2007, p. 289-326.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Contrato de Abertura de Crédito e a Teoria do Título Executivo. **Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil**. Rio Grande do Sul: Síntese. nº 21, Jan-Fev/2003, p. 34-38.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998, vol. II (verbetes: D- I).

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro, volume 1**: teoria geral do direito civil. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DISTRITO FEDERAL. Ministério da Fazenda – Câmara Superior de Recursos Fiscais. Processo nº 11.065/001.736/89-26. Acórdão nº CSRF/01.02.107. Incorporação às avessas – Matéria de prova – Compensação de prejuízos fiscais. Recorrente: Rexnord Correntes Ltda. Recorrida: Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Data de julgamento: 02 de dez. 1996.

DISTRITO FEDERAL. Ministério da Fazenda – Primeiro Conselho de Contribuintes – Primeira Câmara. Processo nº 16.327.001.715/2001-26. Acórdão nº 101-94.127. IRPJ – Simulação na incorporação. Recorrente: Focom Total Factoring Ltda. Recorrida: 8ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo. Data de julgamento: 28 de fev. 2003.

DISTRITO FEDERAL. Ministério da Fazenda. Primeiro Conselho de Contribuintes – Sexta Câmara. Processo nº 11.080.008.088/2001-71. Acórdão nº 101-94.340. Desconsideração de ato jurídico. Simulação. Negócio Jurídico Indireto. Recorrente: RBS Administradora e

Cobrança Ltda. Recorrida: 5ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Porto Alegre. Data de julgamento: 09 de set. 2003.

DISTRITO FEDERAL. Ministério da Fazenda. Primeiro Conselho de Contribuintes – Sexta Câmara. Processo nº 11.020.003.823/2003-26. Acórdão nº 106-14.244. Imposto de Renda Pessoas Físicas. IRPF – Lançamento de Ofício. Decadência. Simulação. Multa qualificada de ofício. Aproveitamento de créditos. Recorrente: Luiz Felipe Scolari. Recorrida: 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Porto Alegre. Data de julgamento: 20 de out. 2004.

DISTRITO FEDERAL. Ministério da Fazenda. Primeiro Conselho de Contribuintes – Primeira Câmara. Processo nº 10.935.001.212/2003-78. Acórdão nº 101-94.771. Desconsideração de ato jurídico. Simulação/dissimulação. IRPJ – Ganho de capital. Multa agravada. Lançamento decorrente – CSLL. Recorrente: Pedro Muffato & Cia Ltda. Recorrida: 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Curitiba. Data de julgamento: 11 de nov. 2004.

DISTRITO FEDERAL. Ministério da Fazenda – Câmara Superior de Recursos Fiscais. Processo nº 10.675.003.870/2002-21. Acórdão nº 01-05.413. IRPJ. Incorporação às avessas. Glosa de prejuízos. Recorrente: Martins Comércio e Serviços de Distribuição S/A. Recorrida: 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Data de julgamento: 20 de mar. 2006.

DISTRITO FEDERAL. Ministério da Fazenda – Primeiro Conselho de Contribuintes – Primeira Câmara. Processo nº 10.882.002.039/2003-98. Acórdão nº 101.95.552. IRPJ – Ato negocial – Abuso de forma. Recorrente: Molicar Serviços Técnicos de Seguro Ltda. Recorrida: 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo. Data de julgamento: 25 de mai. 2006.

DISTRITO FEDERAL. Ministério da Fazenda – Segundo Conselho de Contribuintes – Quarta Câmara. Processo nº 10.510.003.371/2006-41. Acórdão nº 204-02.895. IOF. Crédito sobre mútuo. Abuso de forma. Recorrente: Empresa Energética de Sergipe S/A - Energipe. Recorrida: Delegacia Regional de Julgamento em Salvador. Data de julgamento: 21 de nov. 2007.

DISTRITO FEDERAL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 15.166/BA. Inidoneidade para licitar. Extensão dos efeitos à sociedade com o mesmo objeto social, mesmos sócios e mesmo endereço. Fraude à lei e abuso de forma. Desconsideração da personalidade jurídica na esfera administrativa. Possibilidade. Princípio da moralidade administrativa e da indisponibilidade dos interesses públicos. Impetrante: G E G Móveis Máquinas e Equipamentos Ltda. Impetrado: Secretário de Administração do Estado da Bahia. Rel. Min. Castro Meira. Brasília, 07 de ago. 2003.

DISTRITO FEDERAL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 529.614/RS. Tributário. Importação de mercadorias estrangeiras. Suspeita de irregularidade punida com

pena de perdimento. Apreensão. Possibilidade. Recorrente: Carper Comércio, Importação e Exportação Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Rel. Min. Luiz Fux. Brasília, 20 de nov. 2003. **Diário Oficial da União**, 19 de dez. 2003, p. 358. Disponível na internet em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=529614&b=ACOR>. Acesso em 09/12/2008.

DISTRITO FEDERAL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração do Recurso Especial nº 623.335/PR (2004/0004907-2). Processual civil. Embargos de declaração. Recurso Especial (processo civil e tributário. Recurso especial. Julgamento antecipado da lide. Artigo 330, I, do CPC. Convicção do magistrado acerca da suficiência das provas apresentadas e produzidas no processo administrativo fiscal. Artigo 131, do CPC. Alegação de existência da cláusula FOB. Súmula 7/STJ. Artigo 123, do CTN. Omissão. Inocorrência. Manifesto intuito infringente. Recorrente: Cafeeira Ipiratininga Ltda. Recorrido: Estado do Paraná. Relatora Min. Denise Arruda. Brasília 11 de nov. 2008. Disponível na internet em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200400049072&dt_publicacao=10/04/2008>. Acesso em 09/12/2008.

DISTRITO FEDERAL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 896.045/RN. Recorrente: Bunge Alimentos S/A. Recorrido: Estado do Rio Grande do Norte. Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 11 de nov. 2008. Disponível na internet em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200602290861&dt_publicacao=27/11/2008> . Acesso em 09/12/2008.

DISTRITO FEDERAL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 268.586-1/SP. ICMS. Mercadoria importada. Intermediação. Titularidade do tributo. O Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços cabe ao Estado em que localizado o porto de desembarque e o destinatário da mercadoria, não prevalecendo a forma sobre o conteúdo, no que procedida a importação por terceiro consignatário situado em outro Estado e beneficiário de sistema tributário mais favorável. Recorrente: Polaroid do Brasil Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, 24 de mai. 2005 (data de conclusão das diversas sessões de julgamento). **Diário Oficial da União**, 18 de nov. 2005. Ementário nº 2.214-2.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Evasão e elisão fiscal. In: **Elementos de direito tributário**: notas taquigráficas do III curso de especialização em direito tributário (realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo). ATALIBA, Geraldo (coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução e notas de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **O fato gerador da obrigação tributária**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

FERRARA, Francisco. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Livraria Acadêmica, 1939.

FIGUEIREDO, Marco Túlio Caldeira. **Hermenêutica contratual no Estado Democrático de Direito**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

FRANÇA, Rubens Limongi (org.). **Jurisprudência das nulidades do ato jurídico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: volume 1 – parte geral**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, vol. I.

GAINO, Itamar. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2007.

GODOI, Marciano de Seabra. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, mai./2001, n. 68, p. 101-123.

GODOI, Marciano de Seabra. A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, abr./2002, n. 79, p. 75-85.

GODOI, Marciano de Seabra. **Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

GODOI, Marciano de Seabra. Dois conceitos de simulação e suas consequências para os limites da elisão fiscal. In: **Grandes questões atuais do direito tributário**. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2007a, v. 11, p. 272-298.

GODOI, Marciano de Seabra. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro – estudos de casos. In: **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. YAMASHITA, Douglas (coord.). São Paulo: Lex Editora, 2007, p. 237-288.

GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

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

GUSMÃO, Omara Oliveira de. Direitos fundamentais e sistema tributário: a aplicação do princípio da proporcionalidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 14, nº 67, mar./abr.–2006.p. 231-243.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário**: elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão fiscal**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997.

JORDÃO, Eduardo. **Repensando a teoria do abuso de direito**. Salvador: JusPODIVM, 2006.

JESUS, Damásio Evangelista. **Código penal anotado**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965.

LEVADA, Cláudio Antônio Soares. Responsabilidade civil por abuso de direito. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 661, Ano 79, nov./1990, p. 37-43.

LEVADA, Cláudio Antônio Soares. Anotações sobre o abuso de direito. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 667, Ano 80, mai./1991, p. 44-50.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de direito civil**: introdução, parte geral e teoria dos negócios jurídicos. 9ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000, vol. I.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros. **Direitos Humanos**: sua história, sua garantia e a questão da indivisibilidade. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2000.

MARINS, Jaime. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena. Elisão fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 36, p. 219-236, jan.-fev./2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Considerações sobre a norma antielisão. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 87, p. 92-96, dez./2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 119, ago./2005, p. 120-134.

MARTINS, Natanael. Considerações sobre o planejamento tributário e as decisões do Conselho de Contribuintes. In: **Grandes questões atuais do direito tributário**. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 326-344.

MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento fiscal. In: **Planejamento fiscal**. ANAN JÚNIOR, Pedro (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 177-201.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da validade. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MINAS GERAIS. Tribunal Regional do Trabalho – 3ª Região. Recurso Ordinário nº 11.580. Relação de emprego. Interposta pessoa. Fraude. Recorrente: Manoel Lopes Vieira Neto e outro. Recorrida: Açominas – Aço Minas Gerais e outra. Rel. Juiz Paulo Araújo. Belo Horizonte, Belo Horizonte, 13 jun. 1994. Disponível na internet em: <<https://www.magisteronline.com.br/mgstrnet/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0>>. Acesso em 09/12/2008. (Site de acesso restrito aos assinantes).

MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. **Teoria Geral do negócio jurídico**. São Paulo: Atlas, 1991.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado, Parte Geral – Tomo I**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**: parte geral. 40ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, vol. I.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. Abuso do direito. **Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil**. Porto Alegre: Síntese, v. 5, n. 26, p. 125-134, nov.-dez./2003.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Resenha Tributária, 1988, p. 147-192.

PAULA, Alexandre de. **Código de processo civil anotado** (volume I – artigos 1º a 269). 6ª ed. São Paulo; Revista dos Tribunais, 1994.

PEREIRA, Regis Fichtner. **Fraude à lei**. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 21ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, vol. I.

PERNAMBUCO. Tribunal de Justiça. Apelação Cível nº 0123381-0. Ação declaratória de nulidade de transferência. Compra e venda de imóvel de ascendente para descendente. Interposta pessoa. Simulação. Caracterização. Provas Suficientes. Nulidade. Apelante: Maria Elza de Medeiros. Apelado: Maria da Conceição Pacífico de Fraga. Relator Dês. Leopoldo de Arruda Raposo. Recife, 27 de ago. 2008. Disponível na internet em: <[http://www.tjpe.jus.br/jurisprudencia/resposta_processo.asp?CodProc=136614&Numero=123381000&Destaque=&Registros=9&Registro=5&Lista=PesqJurispFULLTEXT%20%20','%20',142,-1,'Apelação%20Cível',-1,'%20','2008/08/27','%20','2008/08/27'](http://www.tjpe.jus.br/jurisprudencia/resposta_processo.asp?CodProc=136614&Numero=123381000&Destaque=&Registros=9&Registro=5&Lista=PesqJurispFULLTEXT%20%20','%20',142,-1,'Apelação%20Cível',-1,'%20','2008/08/27','%20','2008/08/27'>)>. Acesso em 09/12/2008.

PINTO, Carlos Alberto da Mota. **Teoria geral do direito civil**. 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

PRATES, Homero. **Atos simulados e atos em fraude da lei**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958.

RÃO, Vicente. **Ato jurídico: noção, pressuposto, elementos essenciais e acidentais**. O problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

REALE, Miguel. **Questões de direito privado**. São Paulo: Saraiva, 1997.

RIBEIRO, Sérgio Lodi. Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC nº 104/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, dez./2008, n. 159, p. 89-106.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional do Trabalho – 4ª Região. Agravo de Petição nº 50171.006/00-3. Bem de terceiro. Nulidade de penhora. Recorrente: Eduardo Alexandre Zigiotto. Recorrido: Círio dos Santos. Juíza Relatora: Irmgard Catarina Ledur. Porto Alegre, 02 mai. 2001. Disponível na internet em: <http://iframe.trt4.jus.br/nj4_jurisp/jurispnovo.ExibirAcordaoRTF?pCodAndamento=5267684>. Acesso em 09/12/2008.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**. 34ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, v. I.

ROLIM, João Dácio; FONSECA, Frederico de Almeida. Reorganizações societárias e planejamento fiscal. O ágio de investimentos e o uso de “empresas-veículo” (*conduit companies*). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nov./2008, n. 158, p. 61-77.

ROSENVALD, Nelson; FARIAS, Cristiano Chaves de. **Direito Civil - Teoria Geral**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

RUGGIERO, Roberto de. **Instituição de direito civil**. Campinas: Bookseller, 1999, vol. I.

SANTOS, José Beleza dos. **A simulação em direito civil**. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. Apelação Cível nº 498.684.4/8. Acórdão nº 3213396. Negócio jurídico. Cessão de cotas em sociedade empresária. Simulação. Configuração. Doação dissimulada da parte da esposa. Nulidade absoluta. Apelantes: Marcelo dos Santos Arnaut e Adriana dos Santos Arnaut. Apelada: Marissol Aparecida Martinnez Arnaut. Relator: Dês. Guilherme Santini Teodoro. São Paulo, 27 ago. 2008. Disponível na internet em: <<http://cjo.tj.sp.gov.br/juris/getArquivo.do?cdAcordao=3213396>>. Acesso em 09/12/2008.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A elisão tributária e a interpretação econômica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 68, p. 7-17, mar.-abr./2006.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, vol. II (verbetes: D – I).

SOUZA, Hamilton Dias; FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa na “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 146, p. 61-84, nov./2007.

TAVARES, Fernando Horta. Novos paradigmas dos contratos, o declínio do princípio da autonomia da vontade e a proteção contra cláusulas abusivas. **Revista da Faculdade Mineira de Direito**. Belo Horizonte, v. 3, n. 5 e 6, p. 75-82, jan.-jun./1998.

TEBECHRANI, Alberto *et al.* Regulamento do Imposto de Renda: Decreto 3000, de 26 de mar. 1999 – atualizado até 28/07/2002. **Resenha Gráfica**, São Paulo, 2002, vol. 1 e vol. 2.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Comentários ao novo Código civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2008 (volume 3, t. 1, livro III – dos fatos jurídicos: do negócio jurídico, arts. 138 a 184).

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada – simulação – elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. (p. 320-321).

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Limites para a aplicação da regra antielisiva. In: **Grandes questões atuais do direito tributário**. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 79-95.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**: parte geral. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

VIANA, Marco Aurélio. Curso de direito civil: volume 1, parte geral. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

YASSIM, Assad Amadeo. **Considerações sobre abuso de direito**. Revista dos Tribunais, v. 538, Ano 69, ago./1980, p. 16-25.