Simulação e negócio jurídico indireto. No Direito Tributário e à luz do novo Código Civil

Tercio Sampaio Ferraz Junior
Professor titular da Faculdade de Direito da USP.

Palavras-chave: Negócio jurídico indireto. Simulação. Negócio indireto. Negócio simulado.

Sumário: **1** Simulação – **2** Simulação e negócio jurídico indireto – **3** Negócio jurídico indireto – **4** Critérios distintivos entre negócio simulado e negócio indireto

A incidência de normas tributárias sobre fenômenos ou relações da economia privada sempre suscitou problemas de interpretação. A relevância do fato econômico no Direito Tributário, conhecidamente, admite algumas versões. A primeira a entende como uma espécie de "corretivo geral": o Direito Civil dá o "núcleo conceitual" dos institutos, permitindo uma ampliação para as situações próximas. A segunda entende que o Direito Civil fornece "conteúdos conceituais", devendo a interpretação tributária conformar-se a eles (primado do Direito Civil). A terceira, que eles entram no Direito Tributário por força da interpretação teleológica: de caso para caso, o intérprete deve buscar o conteúdo de um conceito civil que uma lei tributária acolhe como seu fim (Tipke/Lang: *Steuerrecht*, Köln, 13. ed. 1991, p. 101 *et seq.*).

Pelo CTN, art. 109, *os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa de definição do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários*.

O art. 109, comenta Rui Barbosa Nogueira (*Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 104 *et seq.*), por sua disposição, teve duas finalidades: primeira, afastar o direito privado como um instrumento supletivo da lei fiscal; segundo, esclarecer as relações do Direito Tributário com o Direito Privado. Ou seja, de um lado, quando as categorias de direito privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de buscar naquele o sentido que lhes seja próprio. Daí o disposto, em conexão com o art. 109, pelo art. 110 que proíbe que a lei tributária lhes venha a alterar, expressa ou implicitamente, o conteúdo e o alcance. Nesse caso,

temos *primado do Direito Civil*. De outro, porém, no que se refere aos *efeitos tributários*, impede sua utilização para estender o alcance da lei tributária, mas autoriza que a lei tributária possa atribuir-lhes fins propriamente tributários. Nesse caso, o intérprete deve buscar o conteúdo de um conceito civil que uma lei tributária acolhe como seu fim.

Em face dessa dupla finalidade, entende-se, assim, que os conceitos civis, na lei tributária, devem ser considerados em função do contexto em que são por ela assumidos.

Com isso, aliás, se torna possível entender por que venham a surgir algumas divergências entre a conduta econômica e a situação jurídica, como a possibilidade de negócios jurídicos serem legitimamente utilizados para fins que não são típicos (negócio jurídico indireto) ou para ocultar fins ilícitos (simulação).

Nesse quadro, trato, primeiramente, da figura da simulação.

1 Simulação

Por força do art. 149 – VII do CTN, uma competência conferida à autoridade administrativa para efetuar e rever de ofício o lançamento quando "se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, *agiu* com dolo, fraude ou *simulação*" sempre foi reconhecida ao Fisco, que está vinculado à realidade dos efeitos jurídicos dos negócios realizados pelas partes, mas não está vinculado à qualificação dada por elas aos seus atos negociais. Trata-se de um problema de interpretação e de qualificação de um fato jurídico, como corolários da verdade material, investigada e apurada. E, por exigência legal, *comprovada*.

A exigência de comprovar que o agente ***agiu*** com *simulação* parece reportar-se à *vontade* e à *intenção* das partes, quando celebram um negócio jurídico capaz de constituir fato gerador de um tributo. Esse entendimento merece, no entanto, uma consideração, mormente por conta dos efeitos tributários.

Quanto à simulação, dispõe o CC: "Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma".

A simulação vem tratada no Livro III (dos fatos jurídicos), Título I (do negócio jurídico), Capítulo V (da invalidade do negócio jurídico). Trata-se, pois, de dispositivo que considera a simulação como conduta

(ação de simular), capaz de fazer subsumir um negócio jurídico nas características de um negócio inválido, cuja consequência é a sua nulidade.

Pelo art. 104 do CC/2002, a validade do negócio jurídico requer (I) agente capaz, (II) objeto lícito, possível, determinado ou indeterminável e (III) forma prescrita ou não defesa em lei. Obedecidos esses requisitos normativos, o negócio jurídico é fato ocorrido entre partes, reconhecido juridicamente por sua conformidade com os dispositivos que lhe condicionam a realização. Nesse sentido, é válido. O negócio jurídico válido, assim, obriga as partes (da validade decorre a obrigatoriedade), produzindo ou podendo produzir os efeitos por ele previstos (da validade decorre uma obrigatoriedade que repercute no plano dos fatos sociais, desde o momento em que é celebrado: o negócio é eficaz). Se inválido, desobriga as partes e não produz os efeitos. Nesse último sentido, é nulo (CC/2002, art. 166). Havendo nulidade, o negócio (simulado) não pode ser confirmado desde a sua realização nem convalesce com o decurso do tempo (CC/2002, art. 169).

Simular é verbo construído a partir da raiz *simul*, isto é, semelhante. *Simular*, nesse sentido, tem a ver com fazer algo que tem uma aparência, que se parece com aquilo que aparece, mas, na verdade (plano empírico dos fatos) é outra coisa, isto é, é outro fato. Por exemplo, simular um casamento é fazer tudo o que é semelhante a um casamento; porém, um casamento simulado não é um casamento. No sentido comum da palavra, o casamento simulado, de fato, não existe enquanto casamento. Para simular, no plano dos negócios, podem as partes valer-se de caracteres jurídicos que têm a aparência dos requisitos de validade exigidos para o negócio jurídico, mas, na realidade, esses requisitos não ocorrem.

À primeira vista, o ato simulado é *falso*, em oposição ao *verdadeiro*. Mais propriamente, no entanto, não se trata bem de *falsidade*, mas de um fato que tem antes a estrutura da *mentira*. Dizer que *a lua é maior que o sol* é um enunciado falso, o que se constata pela investigação empírica, conforme regras de verificação (físicas, astronômicas). A mentira envolve uma falsidade, mas exige algo mais: trata-se de uma falsidade deliberada, que não se produz por erro, mas por malícia. Como podia, no entanto, haver algo parecido com a simulação, mas que era mero erro (falsidade), a doutrina costumava distinguir entre a simulação autêntica e a simulação inocente.

Essa distinção fazia pensar na simulação (autêntica) como um *defeito* (ético), que tinha por base a *vontade* negocial (expressava-se uma intenção, mas queria-se outra coisa: a vontade expressa não seria *séria*). Daí a estrutura da mentira. O CC/1916 (art. 103) admitia, nesse sentido, a simulação inocente, quando não havia o requisito da malícia (*a simulação não será considerada defeito... quando não houver intenção de prejudicar terceiros...*). O novo Código não reproduz esse artigo. O que faz pensar que a estrutura da mentira tem, no CC/2002 uma configuração diferente. Embora os dispositivos do art. 167 (CC/2002) reproduzam os do art. 102 (CC/1916 – *Haverá simulação quando...*), no CC/2002, simulado é o próprio negócio jurídico (art. 167: *é nulo o negócio jurídico simulado...*). O novo Código altera o enquadramento da simulação. Não se trata, necessariamente, de um defeito (da vontade, maliciosa ou inocente), mas da presença de um requisito de validade aparentemente consistente com as regras de validade, mas, na verdade, inconsistente. Por exemplo, o objeto é lícito (requisito de validade), mas contém um dado impossível: apõe-se ao documento uma data anterior àquela em que é firmado, violando o tempo cronológico. Embora possa haver aí vontade maliciosa (intuito de enganar), mais relevante é a presença de uma data que "faz" do negócio firmado no presente um negócio realizado no passado. O negócio, assim, não é inválido porque mentiroso, mas porque a "causa temporal" do negócio (quando foi realizado) é apenas aparente (*simul*, semelhante a uma condição temporal possível). *Por isso*, pelo novo Código, *é nulo e não anulável*.

Como, então, as partes muitas vezes simulam (o negócio, portanto, é nulo), mas um fato (econômico), de algum modo, acontece, o novo Código (art. 167, par. 2º) ressalva os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes *do negócio jurídico simulado*. Por exemplo, o Fisco.

O art. 167, *caput* (CC/2002), no entanto, prescreve que o negócio jurídico simulado é nulo, mas determina que *subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma*.

A doutrina civil costumava falar em simulação absoluta e relativa. Sendo a simulação, pelo Código de 1916, um caso de *defeito* do ato, defeito esse localizado na vontade, não no [re]conhecimento de suas condições de validade, falava-se em anulabilidade do negócio. Assim, era possível ir à intenção (maliciosa) das partes e verificar se o negócio simulado por ambas não estaria a ocultar um outro ato, aquele que as partes realmente queriam. Neste último caso teríamos simulação relativa ou dissimulação

(cf. MIRANDA, Pontes de. *Tratado*. 1954. v. IV, par. 477). Assim, o ato defeituoso seria anulado, aparecendo em seu lugar, o outro ato. Com a dissimulação teríamos dois negócios, o simulado (que seria anulado) e o dissimulado (que seria eficaz e produziria efeitos).

Em princípio, o novo Código também abre uma possibilidade em que, para o ato dissimulado, a nulidade não ocorra, se cumpridas certas condições. Ou seja, a invalidade do negócio simulado ocorre, posto que aquilo que se simulou é nulo, mas, por conta da prática de simulação, revela-se um negócio dissimulado pelo primeiro, que subsiste, se válido, na substância e na forma.

Parece-me que, aqui também, o novo Código, ao falar em validade e não em defeito, em nulidade (por invalidade) e não em anulabilidade (por vício na manifestação da vontade), mantém a distinção entre simulação absoluta e relativa, mas altera a premissa de seu fundamento. Não se tratando de vício de vontade, mas de invalidade, ou o ato é inválido ou é válido. Se é inválido, nada subsiste. Mas se, sob a máscara da simulação, está um ato válido, este haverá de subsistir. Mas o negócio dissimulado subsiste não porque as partes, embora ocultando-o, verdadeiramente o queriam, mas porque o negócio dissimulado preenche os requisitos de validade. É a validade na substância e na forma que dá ao negócio dissimulado a sua subsistência jurídica. Ou seja, o problema não está na vontade *séria*, mas na causa, substancial e formal, do negócio: o "vício" não está na vontade, mas na causa do negócio. Por consequência, a subsistência do negócio dissimulado também não está na vontade real (séria) das partes, mas na causa que motivou o negócio e que, nessa condição, obedece aos requisitos de validade.

Entende-se também, nesses termos, o disposto no art. 170 do CC/2002. Depois de, pelo art. 169, determinar que o negócio jurídico nulo não pode ser confirmado nem convalesce com o decurso do tempo, dispõe no artigo seguinte: "Se, porém, o negócio jurídico contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade".

À primeira vista, esse dispositivo também se aplica à simulação. Não se trataria, porém, do negócio *dissimulado*, pois este é negócio que as partes ocultam, por meio da simulação. Portanto, não se pode dizer dele que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade (do negócio simulado). Se não se trata de negócio dissimulado, isto faria ressurgir, por outra via,

a distinção entre simulação nocente e inocente. O art. 170, contudo, não ameniza a nulidade por simulação. O negócio simulado é sempre nulo. Não há simulação inocente, que implicaria anulabilidade.

Se não se trata de negócio dissimulado nem de simulação inocente, qual o sentido desse negócio que *contém os requisitos de outro*?

No caso do art. 170 do CC/2002, a subsistência do outro negócio jurídico, por suposição querido efetivamente pelas partes se tivessem sabido da nulidade do negócio realizado e quando o negócio nulo contiver os requisitos do outro, deixa, pois, em aberto uma indagação sobre a determinação de tais requisitos bem como da suposição de que as partes teriam praticado o outro ato se soubessem da nulidade. Nos casos previstos pelo CC, não se tratando de legalidade estrita e prevendo o próprio Código, em *negócio jurídico nulo que contiver os requisitos do outro*, a subsistência deste outro, cabe ao juiz um poder discricionário na determinação dessa subsistência. Discricionário, mas não arbitrário, porque deve ser pressuposto o exame da peculiaridade de cada caso e porque se orienta pelo princípio geral de que, nas declarações de vontade em negócios jurídicos, deve-se ater mais à intenção das partes que ao sentido literal da linguagem (CC art. 112).

O que aquela regra (art. 170), portanto, dispõe reporta-se a uma questão de validade e não de defeito da vontade. "*Supor que o teriam querido*" decorre do *fim visado*, isto é, tem a ver com a validade na substância e na forma, portanto com a causa do negócio. Como menciona *os requisitos de outro*, deve ser interpretado não em termos da simulação relativa ou dissimulação, mas de uma presunção legal, que se funda na segurança jurídica. Essa presunção autoriza, ao menos em casos de simulação, a percepção de que não teria havido simulação, pois a análise das causas do negócio mostra a presença, nele, dos requisitos de outro, sendo este o negócio realizado. Não se trata de dois negócios (o simulado e o dissimulado), mas de um único negócio que, por conter os requisitos de outro, mostra a real causa do negócio realizado. As partes efetuam uma compra e venda a prazo, que contém os requisitos de um contrato de *leasing*; a análise do motivo do negócio mostra que este é adequado ao *leasing*. Sob os requisitos de validade de um *leasing*, a compra e venda valerá como *leasing*.

A nulidade do negócio simulado, pelo *caput* do art. 168, pode ser *alegada* por qualquer interessado, inclusive o Fisco. Essa possibilidade de alegação significa que o Fisco pode recusar-se a aceitar os efeitos

previstos, sem que seja necessária a declaração de nulidade. Como o negócio simulado não subsiste, mas pode ocultar outro negócio, este válido na substância e na forma, só haverá, então, um único negócio a ser levado em conta. E será este que, devidamente qualificado, será tributado.

2 Simulação e negócio jurídico indireto

Segundo Marco Aurélio Greco (*Planejamento Tributário*, São Paulo, 2004), embora a doutrina brasileira tenha sustentado (na vigência do Código Civil/1916) que a simulação corresponde a um vício da vontade, essa não seria, já à época, a única maneira de conceber a figura.

Orlando Gomes teria partido da ideia de causa do negócio jurídico, assumindo relevância o que se designa por "propósito negocial". Assim, Orlando Gomes esclareceria que "no esquema legal de cada tipo de negócio encontra-se a *causa* que o legitima, inalterável ao arbítrio de quem o pratica" (*Introdução ao direito civil*. Rio de Janeiro, 1974. p. 381). Assim, haveria, em princípio, ato simulado quando "determinado *tipo* de negócio seja utilizado para a consecução de fim não correspondente exatamente à sua causa" (GOMES, *op. loc. cit.*). E mais, cita Greco, "declarando o que realmente não querem, visam as partes à obtenção de resultado diverso da sua causa típica, mas... não pretendem o negócio que praticam" (GOMES, *op. cit.*, p. 389). Ou seja, valeria a advertência de Orlando Gomes de que a obtenção de um fim distinto só encontra espaço "uma vez que não vise a fraudar a lei" (GOMES, p. 387).

E conclui Greco, como "identificar a finalidade e a causa do negócio é o parâmetro para aferir a ocorrência ou não da simulação", daí seguir-se-ia, segundo Greco, a possibilidade de se identificar a utilização do negócio indireto "para simular outro negócio" (*Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 243, 281).

A comentada posição de Orlando Gomes merece, no entanto, uma atenção mais detida, pois nela a inferência do negócio indireto à simulação exige a devida matização.

Na verdade, o texto de Orlando Gomes está inserido no item "*258. Negócio fiduciário*". Com efeito, ao discorrer preliminarmente sobre o *esquema legal de cada tipo de negócio*, afirma Orlando Gomes que *a causa do negócio é imutável*. Mas prossegue, em seguida: "*Admite-se, não obstante, que, em certos casos*, determinado *tipo* de negócio seja utilizado para a consecução de fim não correspondente exatamente à sua *causa*. *Essa discrepância*

ocorre, em princípio, nos negócios fiduciários, nos negócios indiretos e nos negócios simulados" (grifei).

Quanto ao negócio fiduciário, Orlando Gomes esclarece que quem "transmite um direito em confiança está a usar de instrumento jurídico inadequado ao fim que tem em vista. O *meio* excede ao *fim*", residindo aí a característica fundamental do negócio jurídico. Os contratantes "querem o negócio com todas as suas conseqüências jurídicas, ainda que dele se sirvam para finalidade econômica diversa".

Pode haver, assim, uma patente incongruência entre o aspecto econômico e o aspecto jurídico do negócio. Mas quem assim age, "[p]ratica, em suma, ato que não corresponde juridicamente à sua finalidade, mas que merece tutela se não for fraudulento" (p. 383).

É essa inferência que, contudo, deve ser matizada.

Pois, prossegue Orlando Gomes dizendo que há quem identifique o negócio fiduciário com o *negócio simulado* e o *indireto* (p. 386). A identificação é refutada. Pois "não há simulação quando as partes querem realmente o efeito do negócio" (*Idem*). Afinal, o negócio simulado "é o que tem aparência contrária à realidade" e no negócio fiduciário, "nenhuma divergência há entre a vontade real e a vontade declarada" (p. 387).

E esclarece que, no *negócio indireto*, "as partes aproveitam um tipo de negócio para conseguir resultado a que não é adequado. Querem verdadeiramente o negócio, usam conscientemente o meio impróprio; não dissimulam a discrepância, nem precisam escondê-la, porque os fins são compatíveis". A *causa* é diferente: no negócio fiduciário, há *causa fiduciae*. Esse elemento é estranho ao negócio indireto.

No negócio indireto, diz Orlando Gomes, é preciso que "através de *negócio típico*, que as partes quiseram realmente realizar, seja visado fim diverso do que lhes corresponde. *O negócio é querido pelas partes; por isso não se pode identificar o negócio indireto com o negócio simulado*" (p. 388, grifei).

Para prevenir o equívoco, diz ele que, pelo *negócio simulado*, "as partes aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas a quem, realmente, conferem ou transmitem, ou fazem declaração, ou confissão não verdadeira. O negócio simulado tem a aparência de real; não é, entretanto, verdadeiro" (p. 289).

E conclui: "Inegável que, declarando o que realmente não querem, visam as partes à obtenção de resultado diverso da sua causa típica, mas, *ao contrário do que ocorre com os negócio indiretos ou fiduciários*, não

pretendem o negócio que praticam. O *negócio simulado*, como disse excelentemente Ferrara, é a máscara usada para ocultar negócio diferente" (p. 389, grifei).

Note-se, então, que, embora Orlando Gomes afirme a relevância da "causa típica", reconhece que, no negócio simulado, as partes visam *à obtenção de resultado diverso da sua causa típica*. "A lei exige uma *justificação* para a criação, por um negócio jurídico, de um vínculo digno de proteção. Esta *justificação* se encontra na *relevância social do interesse* que se quer tutelar e no *fim* que se pretende alcançar. É a *causa*" (p. 424). Mas, "declarando o que realmente não *querem*", as partes "não *pretendem* o negócio que praticam".

Ou seja, a eleição da *causa* como elemento distintivo entre negócio indireto e simulação *não afasta o elemento volitivo*. O elemento *volitivo* continua fundamental. A *causa* é *justificação* que se encontra na relevância social do interesse e no fim que se pretende alcançar. A discrepância (*obtenção de resultado diverso da sua causa típica*) também existe no negócio indireto (através de *negócio típico*, que as partes quiseram realmente realizar, seja visado fim diverso do que lhes corresponde). O que distingue, afinal, um (o simulado) do outro (negócio indireto) é que nesse o negócio é *querido* pelas partes. Portanto, não é verdade que, para Orlando Gomes, seja correto inferir que *identificar a finalidade e a causa do negócio seja suficiente para obter-se o parâmetro para aferir a ocorrência ou não de simulação*. Ao contrário, decisivo é que as partes, na simulação, *fazem declaração, ou confissão não verdadeira*, isto é, um negócio é realizado conforme sua causa típica, mas as partes *não querem* o resultado dessa causa típica.

Em suma, se, de um lado, a causa do negócio é imutável, de outro, é possível que determinado *tipo* de negócio seja utilizado para a consecução de fim não correspondente exatamente à sua *causa*. Não é verdade que a mera alteração da causa equivalha a simulação. Para que esta ocorra, o decisivo é que as partes não pretendam (não queiram) o negócio que praticam. Por conseguinte, ao menos pela posição de Orlando Gomes, não é aceitável que, diante de qualquer negócio jurídico indireto, a perquirição quanto à fraude seja pré-requisito da admissibilidade do negócio como se todo negócio indireto, por presunção, contivesse uma simulação fraudulenta. O que empurraria sempre o contribuinte para a *prova diabólica*, consequência absurda quando se lê, no art. 149 – VII do CTN, que

a simulação de parte do sujeito (passivo ou de terceiro) seja *comprovada* obviamente pela autoridade administrativa que a alega.

3 Negócio jurídico indireto

Convém, assim, tecer algumas considerações sobre o negócio jurídico indireto.

Como usualmente se admite, a interpretação dos tipos tributários é estrutural ou funcional. No primeiro caso, o fato gerador vem descrito por conceitos de atos ou negócios jurídicos sem alusão expressa aos efeitos econômicos. No segundo, ele é caracterizado pela obtenção de certo efeito econômico, independentemente da natureza jurídica dos atos ou negócios.

O problema dos negócios jurídicos indiretos surge em face da interpretação funcional, quando é utilizado um negócio jurídico conceitualmente *típico* para alcançar um fim ulterior prático (efeito econômico) que não é usualmente atingido por ele, mas a cuja disciplina formal e substancial as partes se sujeitam (cf. ALVES, Moreira. *A retrovenda*. São Paulo, 1987. p. 17; ver também ASCARELLI, Tullio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 2001. p. 156).

Essa possibilidade está, do ângulo empírico, na percepção de que negócios tipicamente assentados e reconhecidos podem preencher novas *funções*, respondendo a novos *objetivos*. Do ângulo normativo, ela é manifestação da liberdade de iniciativa.

Afirmar a livre iniciativa como base normativa da ordem econômica é reconhecer na liberdade um dos fatores estruturantes da ordem, é afirmar a autonomia empreendedora do ser humano na conformação da atividade econômica, aceitando sua intrínseca contingência e fragilidade, preferindo uma ordem aberta ao fracasso a uma ordem imune à incerteza e à ineficiência, conjugada, na CF, com a *valorização do trabalho humano* (art. 170, *caput*). Na iniciativa, a liberdade aparece como liberdade negativa, ausência de impedimentos para a expansão da atividade criativa. Na valorização do trabalho, como liberdade positiva, de participação sem alienações na construção social da riqueza econômica. Nesses termos, a livre iniciativa, conjugada com a valorização do trabalho, embora trate de um *direito* reconhecido *para cada pessoa*, somente poderá ser exercido de forma coletiva, com várias pessoas. Por isso o correlato normativo da

UNIVERSIDADE POSITIVO

livre iniciativa está na garantia do *livre mercado*, expressa pelo princípio da livre concorrência.

Nesse quadro empírico e normativo é que se desenvolve a teoria dos negócios jurídicos indiretos.

Sua primeira condição está no uso de um negócio típico. Mas não necessariamente de um único. Como observa Ascarelli (p. 170), no âmbito dos negócios indiretos, pode-se encontrar quer negócios jurídicos únicos, quer pluralidade de negócios; o importante, de um lado, é que, mediante sua combinação, um escopo visado é alcançado; de outro, que a causa do negócio indireto seja individuada *per relationem* à do negócio direto, de cuja disciplina jurídica as partes se aproveitam.

A segunda está no fim objetivado, não obstante a finalidade típica. Por exemplo, a compra e venda tem por finalidade a transmissão da propriedade, mas é usada para alcançar fins de garantia. Perante a fixidez da finalidade típica do negócio, as partes, sem deixar de realizá-la, buscam simultaneamente a realização de outros fins, sem desnaturar juridicamente o negócio típico.

A terceira está em que a finalidade típica (função típica de sua estrutura) deve ser juridicamente subsistente, ainda que, por motivação econômica, as partes venham a dar mais importância ao escopo ulterior.

Essas três condições explicam, afinal, que mediante *negócio jurídico indireto* não se designa uma categoria formal de negócio jurídico, mas a mera possibilidade de um negócio típico vir a preencher, por vontade das partes, finalidades para que não foi previsto e alcançar fins que constituem a sua real motivação.

Em consequência, o negócio indireto está sempre subordinado, quanto à sua disciplina de validade, quer às normas que dizem respeito ao negócio adotado, quer às que concernem à função deste no caso concreto.

Do ângulo tributário, é preciso, no primeiro caso, ter em conta as normas que configuram o negócio concreto como enquadrado no conceito legal; no segundo, levar em conta as normas que respeitam a um determinado efeito. De um lado, pois, respeitar o conceito privado do negócio utilizado; de outro, não obstante o fim concretamente visado, respeitar o princípio *nulla contributio sine lege* (para conclusões semelhantes, cf. ASCARELLI, nota 289, p. 186).

Pode-se concluir, nesses termos, que a doutrina do negócio jurídico indireto visa, de um lado, a evidenciar um fenômeno empiricamente observável na história e na sociologia jurídicas, de outro, normativamente, a esclarecer os limites (morais e pragmáticos) da teoria da simulação.

O que leva ao tema da distinção entre negócio indireto e simulação.

4 Critérios distintivos entre negócio simulado e negócio indireto

Pelo CTN, o lançamento é passível de ser revisto quando o sujeito passivo ***age*** com *simulação*. Temos, pois, simulação quando às partes falta *vontade* negocial *séria*.

A relevância atribuída ao *agir* parece vincular o CTN ao antigo Código Civil: à simulação como um defeito da vontade. Mas é possível manter o enunciado (do CTN), conjugado com o novo dispositivo do Código de 2002. Ou seja, a simulação não como defeito da vontade (e, portanto, negócio anulável), mas como violação de condição fática de validade (donde a impossibilidade de produção de qualquer efeito: ato nulo). Assim, a *seriedade* diria respeito à circunstância pela qual se mostra que as partes *não querem* as consequências jurídicas que usualmente decorreriam do negócio. Ou seja, as partes, na simulação, *fazem declaração, ou confissão não verdadeira*, isto é, um negócio é realizado conforme sua causa típica, mas as partes *não querem* o resultado dessa causa típica, querem outro.

O tema afeta o ato ou negócio praticado em fraude à lei.

O art. 166 do novo Código Civil capitula, inovadoramente, como causa de nulidade ter por objetivo fraudar lei imperativa (VI). Fraude e simulação não se confundem. A simulação traduz uma aparência de negócio. Na fraude, pretende-se exatamente o que se declarou. A fraude contorna a lei, na sua letra, para violar o seu espírito. Mas a simulação que atenta contra a lei pode ser considerada expediente fraudatório. Destinando-se a burlar norma cogente, pelo novo Código, a situação é tratada como ato nulo.

Antes de mais nada, é preciso deixar claro que, quando se passa ao âmbito tributário, é duvidosa a possibilidade de *fraudar* a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Pelo art. 114 do CTN, estando a incidência da norma tributária condicionada à ocorrência do fato gerador, é impossível a violação da lei *antes* que o fato ocorra. Ou seja, *fraudar lei imperativa* não pode significar que alguém frustre a incidência da lei tributária por não realizar o fato gerador por ela previsto. O que

seria colocar o carro antes dos bois. Em síntese, evitar a prática de ato ou negócio descrito como fato gerador não significa fraudar a lei de incidência. De outro modo teríamos de punir todos aqueles que *não* negociam. No fundo, portanto, a chamada *fraude por simulação* é, na verdade, simulação *dolosa*.

Feita essa ressalva, pode-se entender que, na chamada fraude à lei por via de simulação pratica-se um ato ou negócio jurídico que oculta outro que é ilegal. Para "burlar lei imperativa" (na verdade, agir dolosamente com simulação), usa-se de um procedimento aparentemente lícito (aparentemente, porque simulador). O agente altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma cogente que veda o ato dissimulado. Aqui, ao que se entende do ponto de vista tributário, o que se pratica é, por simulação, negócio que oculta outro que caracteriza sonegação (negócio ilegal). Não se trata, portanto, de simplesmente descobrir um expediente negocial que *oculta* a existência de outro ato que provocaria a incidência de tributo (dissimulação), mas de expediente doloso que impede a percepção da sonegação.

Mas, na simulação fraudulenta, não há negócio dissimulado válido. Ver de outro modo seria transformar toda simulação relativa (dissimulação) em simulação fraudulenta. O que seria inaceitável, posto que tornaria impossível o reconhecimento da existência de fato e da licitude de negócios jurídicos indiretos.

Nesses termos, a chamada simulação fraudulenta é hipótese que não deve ser confundida com a hipótese de *agir com simulação*. O que tem consequências para a distinção entre elisão e evasão, entre negócio indireto e simulação.

Importante, nesses termos, uma referência à experiência alemã, doutrinária e jurisprudencial, pela longa e antiga discussão dessa temática de distinção entre evasão e elisão fiscal.

Tipke e Lang (*Steuerrecht*, p. 109 *et seq.*) entendem, assim, que, para efeitos do Direito Tributário, é importante, no referente aos negócios simulados, distinguir entre as consequências jurídicas visadas pelo negócio jurídico e a execução efetiva do negócio, isto é, as consequências econômicas efetivas. Ou seja, *para efeitos práticos*, decisivo, no âmbito tributário, não é a contradição (na intimidade subjetiva) entre a vontade negocial simulada e a séria, mas a contradição entre o *resultado econômico simulado* e o *efetivo*. Presume-se que aquilo que se passa no interior da subjetividade

só se alcança mediante sua realização. Nesses termos, quando se prescreve que no entendimento de um contrato deva-se atentar menos à letra, mais à intenção *das partes*, essa intenção *intersubjetiva* há de ser percebida pelo modo como elas *agem*. O critério interpretativo não é, então, subjetivo (intenção subjetiva), mas objetivo (intenção intersubjetiva revelada pelos resultados objetivados).

Na comprovação da simulação, não caberia ao Fisco examinar a "real" intenção, mas visar ao *uso inconsistente* do meio (negócio típico) para atingir os resultados típicos, e, assim, mediante esses resultados, alcançar outros fins.

Nestes termos, para demonstrar a ocorrência de simulação não basta demonstrar que, mediante a utilização de negócio típico sejam alcançados resultados atípicos, mas é indispensável examinar a ocorrência de "ações simuladoras", isto é, ações que apenas simulam uma determinada consequência de fato. Ou seja, que as partes, ao eleger um negócio jurídico típico frustram suas consequências e, com isso, mostram que verdadeiramente não queriam o negócio que escolheram, mas outro. Com isso, o negócio jurídico e a sua execução econômica se mostram apartados.

E aqui vem a diferença entre simulação e fraude via simulação. Nesta, a ilegitimidade recai não sobre a causa típica do negócio adotado, mas sobre o objetivo visado pelas partes: realizam uma compra e venda, mas nada vendem nem compram, regulando, clandestinamente, as próprias relações jurídicas conforme a real vontade. O objetivo é a evasão. Naquela, a ilegitimidade recai sobre a causa típica do negócio adotado: as partes fazem uma *venda favorecida* (com preço *amigo*, abaixo do mercado) o que, na verdade, esconde uma doação. *Quando* isso ocorre pode haver simulação, devendo ser afastada a forma escolhida (*substance over form*).

Isto posto é possível encontrar algumas diretrizes práticas na identificação da simulação nos termos do direito privado.

Pondo-se, pois, de lado a questão de se a interpretação econômica, mesmo que meramente subentendida nos termos em que foram apresentados, agrediria o princípio da legalidade, ao dar maior relevância aos efeitos econômicos, tanto na interpretação da lei quanto do fato concreto, conduzindo à lacuna e à analogia, algumas regras diretrizes merecem destaque na identificação da simulação.

Ações simuladoras podem referir-se ao tempo (CC, art. 167 – III), à veracidade do que se declara, confessa, condiciona ou clausula (o modo,

o lugar, a coisa: art. 167 – II), ao sujeito (art. 167 – I). Assim, antedatar um contrato pode significar dar a certas consequências econômicas uma forma jurídica que, ao tempo, elas não tinham: um negócio jurídico pode ser, do ângulo jurídico, até retroativamente eficaz, mas, pela irreversibilidade do tempo cronológico, dele não poderiam ter decorrido os efeitos econômicos quando previstos a partir da data de vigência do contrato. Os efeitos econômicos estariam sendo objeto de uma ação simuladora, devendo o negócio jurídico ser considerado nulo. Para a determinação do conteúdo simulador é, pois, decisivo, como as partes de fato o executam. Dar efetividade a um negócio juridicamente eficaz que não existia, ao tempo de sua celebração, pode ser simulação.

Mas aqui é importante examinar a questão da escolha, pelas partes, de uma forma jurídica não alcançada pela lei tributária na tipificação do fato gerador, ou seja, a elisão por abuso de forma.

Nada obsta que as partes se comportem de tal modo que lei (nos limites da proibição da analogia para efeitos de configuração do tipo) não seja aplicável: a escolha de formas civis deve ser respeitada, pois ela é garantida pela autonomia privada. Assim, *a escolha de uma forma jurídica tributariamente mais favorável ao contribuinte não é presunção de simulação*. Se as partes querem as consequências jurídicas do negócio e realizam efetivamente as consequências econômicas, cuja tributação é regulamente suportada, mas visam a outras consequências econômicas e as obtêm por meio das primeiras, não há simulação, mas negócio jurídico indireto. Ainda que o alvo final seja conseguir uma tributação menos onerosa.

Como, no entanto, para avaliar se a consistência entre a finalidade típica e o fim concreto visado constitui simulação ou negócio indireto, entra em questão uma ponderação, é preciso examinar a noção de *adequação*.

Por regra geral, o Direito Tributário só deveria reconhecer formas jurídicas que sejam um *meio adequado* para o efeito econômico visado ou alcançado pelo negócio celebrado.

Para efeitos de *adequação* não é só a conduta econômica ou efetiva que deve ser levada em consideração, mas a *conformação jurídica* do negócio. *Conformação jurídica* diz respeito não apenas à *forma jurídica* do negócio, mas também à *ação negocial jurídica*. Para haver inadequação é preciso a prova de que não só a forma jurídica escolhida, mas também a produção dos efeitos jurídicos por ela previstos é inadequada aos resultados

econômicos visados ou alcançados. Como regra prática para detectar a simulação, aqui entra em consideração o uso de formas jurídicas *desnecessariamente* complicadas, até antieconômicas ou sem efetividade econômica, que não correspondem à razoabilidade (usos e costumes) econômica, não devendo esquecer-se, no entanto, que negócios complexos exigem formas jurídicas complexas e, nesse sentido, podem ser perfeitamente adequados. Importante, portanto, é perceber que não é o uso de formas complexas, mas o descolamento entre esse uso e os resultados efetivamente alcançados mediante ele, que poderá caracterizar uma simulação. Por exemplo, constituir uma sociedade para alcançar um patrimônio separado e, com isso, protegido, porém sem que ocorra uma efetiva alteração nos respectivos patrimônios dos sócios, que continuam a negociar a despeito da sociedade regularmente constituída, isto é simulação.

De qualquer forma, no âmbito tributário, tenha-se em conta que decisivo para caracterizar a simulação não é o *motivo* econômico da escolha da forma jurídica (evitar tributação maior), mas o descompasso da forma escolhida e a produção de seus efeitos jurídicos em face da situação econômica visada ou alcançada: as partes adotam uma forma, mas agem de modo incompatível; por exemplo, fazem uma venda a prazo, mas cobram aluguéis por tempo determinado e, ao cabo, desfazem (denunciam) a compra e venda. O que deve ser apurado pelo Fisco é a ocorrência econômica em face da qual a forma é escolhida e não os motivos da escolha: a conduta econômica é livre e deve ser respeitada como tal.

Tipke e Lang (p. 109) observam a esse respeito que um negócio jurídico não deve ser considerado uma simulação apenas porque uma forma jurídica com finalidade típica, mas atípica para o fim visado tenha sido escolhida. Nem mesmo quando foi escolhida uma forma jurídica não válida (por exemplo, compra e venda de imóvel sem escritura passada). Neste último caso a ausência de forma prescrita é apenas um indício de simulação, não é simulação ainda. Nos dois casos é preciso levar em conta a efetiva condução do negócio, pois o importante e a contradição entre o resultado econômico simulado e o resultado econômico efetivo. Isto porque a questão não está na escolha da forma prescrita ou da forma atípica, mas em se as partes, na forma escolhida, declaram algo diferente daquilo que efetivamente *realizam*. Isto é, optam por uma forma, mas não realizam suas consequências econômicas.

O Direito Tributário, assim, respeita, fundamentalmente, a configuração juscivilística escolhida para o negócio (TIPKE; LANG, p. 112).

Por óbvio, em âmbito de livre disposição pela autonomia privada, é preciso entender se a lei tributária, ao determinar o fato gerador, não está prevendo pura e simplesmente as relações jurídicas contidas na forma negocial de direito civil, ou se apenas as toma como premissa para as relações econômicas a ela ligadas. Ou seja, é preciso verificar se a lei tributária tem por fato gerador a forma civil ou, independentemente desta, as relações econômicas por ela atingíveis. E nessa verificação é preciso cuidado para não tomar o negócio jurídico indireto, *per se*, como indício presuntivo de simulação.

Em consequência, se, num negócio indireto, as partes o celebram para atingir fins diversos dos que são próprios para a estrutura típica da estrutura negocial, a imputação de simulação relativa (dissimulação) só é possível se o que a lei tributária prevê é, não a forma, mas as relações econômicas para as quais a forma é premissa. Mas, se a forma escolhida e a produção dos efeitos jurídicos são compatíveis com a situação econômica visada ou alcançada, o que se demonstra pela execução do negócio, e a lei tributária toma aquela forma escolhida como premissa para tributar os efeitos econômicos dela, não pode o Fisco desconsiderá-la sob a alegação de que haveria uma outra forma jurídica presumivelmente "mais adequada" para a produção de efeitos econômicos idênticos. Isto seria aplicação arbitrariamente analógica da lei. Apenas se houver incompatibilidade entre a forma escolhida e efeitos típicos próprios dela, e entre estes e os efeitos econômicos visados ou alcançados é que ocorre simulação. Vale a regra geral: diante de diversas conformações jurídicas, o contribuinte pode, legitimamente, escolher a que lhe seja tributariamente mais favorável.

Novembro/2010

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto: no direito tributário e à luz do novo Código Civil. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, p. 9-25, nov./dez. 2010.

DITORA FÓRUM
ação permanente do conhecimento jurídico

RIÓDICOS

eresse Público - IP

um Administrativo - FA

um de Contratação e Gestão Pública
GP

um de Direito Urbano e Ambiental
UA

ista Fórum de Direito Tributário
DT

C - Revista de Direito Administrativo
onstitucional

ista Brasileira de Direito Municipal
DM

ista Brasileira de Direito Processual
DPro

ista Brasileira de Direito Público
DP

ista Brasileira de Estudos
stitucionais - RBEC

ista de Direito Público da Economia
PE

ista de Direito de Informática e
comunicações - RDIT

ista de Direito do Terceiro Setor
TS

ista Brasileira de Direito Eleitoral
DE

sinaturas | 0800 704 3737
(31) 2121-4949

Editora Fórum

e nosso site:
w.editoraforum.com.br

UNIVERSIDADE POSITIVO
Biblioteca

REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO RFDT

Editora Fórum

ISSN 1678-8656

R. Fórum de Dir. Tributário - RFDT	Belo Horizonte	ano 8	n. 48	p. 1-256	nov./dez. 2010