

Coordenação de  
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri  
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

27



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

# A Simulação no Código Tributário Nacional e na Prática

Ricardo Mariz de Oliveira

*Advogado. Professor de Direito Tributário em Diversas Entidades (EAESP/GV, Centro de Extensão Universitária - CEU e Outras). Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.*

## *Resumo*

A conceituação de simulação no Brasil, notadamente a partir de 2002, está passando não propriamente por uma reformulação doutrinária, mas por uma redobrada atenção à luz da evolução natural da doutrina e das modificações introduzidas pelo Código Civil daquele ano. A mesma atenção deve ser empregada no estudo do Direito Tributário e na sua aplicação prática, sendo este o objeto do presente artigo.

*Palavras-chave:* Direito Tributário, simulação, Código Civil.

## *Abstract*

The definition of sham in Brazil, mainly since 2002, is being subject not properly to alteration by the authors, but to a more accurate attention in view of the doctrinary regular evolution and of some new rules issued by the 2002 Civil Code. The same care is necessary when someone studies Tax Law and when such law is enforced. Such is the aim of this article.

*Keywords:* Tax Law, sham, Civil Code.

O Código Tributário Nacional do Brasil (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966) contém duas referências à simulação, a primeira no art. 149, inciso VII, que a relaciona entre as hipóteses em que o lançamento deve ser feito ou revisto de ofício, e a segunda no parágrafo único do art. 116, quando alude à desconsideração dos atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos seus elementos constitutivos.

Tais dispositivos estão redigidos assim:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(...)

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.”

A despeito das enormes discussões em torno do sentido e da abrangência do verbo “dissimular”, quando empregado pelo parágrafo único do art. 116, é inquestionável que a palavra significa esconder alguma ação através de outra, tendo o sentido jurídico de simulação relativa.

Não é objeto das presentes considerações a análise do referido parágrafo, o qual está sendo lembrado tão somente para pontuar que simulação e dissimulação aparecem no CTN nos dois dispositivos transcritos, e sem qualquer definição específica do que signifiquem, ou de como devam ser entendidas para os fins das respectivas normas jurídicas. Vale também dizer que outros dispositivos da mesma lei também aludem à simulação, igualmente sem a definir (parágrafo 4º do art. 150; parágrafo único do art. 154; inciso I do art. 155; inciso I do art. 180).

Sendo assim, é no direito privado que se busca um conceito técnico-jurídico para ambos os termos<sup>1</sup>, campo no qual ambos são encontrados no art. 167 do Código Civil brasileiro, deste modo:

“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

Parágrafo 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.

Parágrafo 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.”

Embora o art. 167, tal como o CTN, também não contenha uma definição do sentido das palavras “simular” e “dissimular” - o que a rigor deve ser feito pela doutrina e pela jurisprudência -, ele apresenta duas virtudes centrais, a saber:

- ao dizer que o negócio simulado é nulo, mas subsiste o que estiver dissimulado, se for válido na substância e na forma, o “caput” do artigo demonstra, com precisão léxica, que o ato de simular pode (embora nem sempre seja assim) representar a ocultação de outro ato, o qual fica dissimulado por aquele<sup>2</sup>;

- ao relacionar as três hipóteses de simulação, o parágrafo 1º do artigo delimita o sentido e o alcance do que seja simulação, em perfeita sintonia com o sentido vernacular do termo e com a regra lançada no “caput”.

<sup>1</sup> Instrumento este de que se tem valido a jurisprudência sobre questões tributárias, tanto do Poder Judiciário quanto dos órgãos administrativos de julgamento.

<sup>2</sup> Como já apontado alhures, “simular significa aparentar algo que não existe, e dissimular significa esconder algo que existe. Simular tem um componente positivo no ato externo, de pura e simplesmente criar a aparência, ao passo que dissimular tem um componente negativo no ato externo, de esconder o interior real. Pode-se dissimular a infelicidade simulando-se a felicidade, e, ainda assim, dissimular guarda este componente de negação do real, através do ato de criação artificial da irrealidade, que esconde a realidade. Por isso simular é exhibir, apresentar, aparentar algo, e dissimular é esconder, ocultar, camuflar algo. Simula-se para fingir algo que não existe (realidade inexistente), dissimula-se para fingir que não existe (realidade inexistente) algo que existe (realidade existente). Vê-se que a simulação tem apenas um componente irreal, que se esgota em si, mas a dissimulação tem um componente irreal para ocultar um componente real. A simulação visa o ato a ser apresentado, sendo este o objeto da simulação, enquanto que a dissimulação visa o ato a ser escondido, sendo este o objeto da dissimulação. Isto é, o objeto da simulação é o que se apresenta ao mundo, e o objeto da dissimulação é o que se esconde do mundo, embora nos dois casos a realidade verdadeira sempre esteja oculta”. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 76. São Paulo: Dialética, janeiro de 2002, p. 81)

Na interpretação do conceito de simulação, em suas duas vertentes (absoluta ou relativa), seja no contexto do Código Civil de 1916 (cujo art. 102 tratava do assunto), seja no contexto da lei atualmente vigente, a doutrina inclinou-se sem divergência para a afirmação de que a simulação corresponde à prática exterior de um ato ou negócio jurídico que não corresponde à vontade subjetiva das respectivas partes.

Neste sentido, além de incontáveis julgados sobre matéria civil e também sobre matéria tributária, manifestaram-se inúmeros autores de escol. Entre eles, Pontes de Miranda<sup>3</sup>, Custódio da Piedade Ubaldino Miranda<sup>4</sup>, Washington de Barros Monteiro<sup>5</sup>, Silvio Rodrigues<sup>6</sup>, Orlando Gomes<sup>7</sup>, José Carlos Moreira Alves<sup>8</sup>, Alberto Xavier<sup>9</sup>.

Porém, outra linha de pensamento também se fez presente, tendo ela sido inaugurada provavelmente por Orlando Gomes, que, a despeito de ter adotado a ideia da desconformidade entre a vontade e o ato, também afirmou ser a simulação um vício da causa do ato ou negócio<sup>10</sup>.

Mais recentemente, outros autores seguiram nesta linha, tais como Francisco Amaral<sup>11</sup>, Leonardo Mattiето<sup>12</sup>, Itamar Gaino<sup>13</sup>, além da inestimável lição de Tér-

<sup>3</sup> MIRANDA, Pontes de: "Em toda simulação há divergência entre a exteriorização e a volição (...)." (*Tratado de direito privado*. Tomo IV. São Paulo: Bookseller, 2000, p. 442)

<sup>4</sup> MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino: "A característica fundamental do negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. Há uma oposição consciente entre o querido e o declarado; as partes não querem o negócio, querem apenas fazê-lo aparecer, emitindo uma declaração desconforme com a sua vontade e que predetermina a nulidade do ato jurídico e provoca uma ilusão de sua existência." (*A simulação no Direito Civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 15)

<sup>5</sup> MONTEIRO, Washington de Barros: "Como erro, simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então, oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido." (*Curso de Direito Civil - Parte geral*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 207)

<sup>6</sup> RODRIGUES, Silvio: "A simulação é, na definição de Clóvis Beviláqua, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Portanto, negócio simulado é aquele que oferece uma aparência diversa do efeito querer das partes. Estas fingem um negócio na realidade não desejam." (*Direito Civil - Parte geral*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, p. 238)

<sup>7</sup> GOMES, Orlando: "A simulação existe quando em um contrato se verifica, para enganar terceiro, intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes." (*Introdução ao Direito Civil*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 440)

<sup>8</sup> ALVES, José Carlos Moreira: "Para que haja simulação, é preciso, primeiramente, que exista divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada." ("As figuras correlatas da elisão fiscal". *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 1. Belo Horizonte: Fórum, p. 11)

<sup>9</sup> XAVIER, Alberto: "A simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros." (*Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 52)

<sup>10</sup> GOMES, Orlando: "A simulação distingue-se dos vícios do consentimento porque a divergência entre o que querem as partes e o que declaram é produzida deliberadamente. Trata-se de vício da causa. O contrato aparente chama-se *contrato simulado*; ou outro, *contrato dissimulado*" (*Introdução ao Direito Civil*. *Op. cit.*, p. 440, nota 7 - destaques do original). O texto reproduzido constou da página 440 da 10ª edição do livro, que é de 1988, ano em que o autor faleceu. Entretanto, a afirmação de que se trata de vício da causa já constava pelo menos da 5ª edição, que é de 1977, onde figura na página 515 (assim como está mantida na 13ª ed., 1998, p. 428, atualizada e anotada por Humberto Theodoro Jr.).

<sup>11</sup> AMARAL, Francisco. *Direito Civil - Introdução*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 520.

<sup>12</sup> MATTIETO, Leonardo. "Negócio jurídico simulado (notas ao art. 167 do Código Civil)". In: DELGADO, Mário Luiz; e ALVES, Jones Figueirêdo (coords.). *Questões controvertidas - Parte geral do código civil*. Vol. 6. (Série grandes temas do direito privado). São Paulo: Método, 2007, p. 466.

<sup>13</sup> GAINO, Itamar. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 4 et seq.

cio Sampaio de Ferraz Júnior, inicialmente em parecer não publicado, e depois em artigo trazido ao público<sup>14</sup>.

A causa do ato ou negócio jurídico<sup>15</sup> corresponde à função que ele desempenha no ordenamento jurídico segundo a disciplina que a lei lhe outorga, ou melhor, é a função assegurada pela lei para a realização de atos da vida negocial, confundindo-se, destarte, com o conjunto da prestação e da contraprestação de cada contrato, ou com o efeito que ele produz<sup>16</sup>.

Portanto, a causa corresponde à substância do ato ou negócio jurídico, a mesma a que se refere o “caput” do art. 167, e também o art. 173, para a confirmação do negócio meramente anulável, quando diz: “O ato de confirmação deve conter a substância do negócio celebrado e a vontade expressa de mantê-lo”<sup>17</sup>.

Por isso mesmo, por trás do art. 167, tal como a corrente causalista define a simulação, vislumbra-se que a substância jurídica (a causa) verdadeira pode exsurgir do comportamento inadequado das partes do ato ou negócio simulado em relação à sua causa, e, quando se trata de simulação relativa, aquela causa verdadeira (do ato ou negócio dissimulado) pode sobreviver à nulidade derivada da simulação.

<sup>14</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio de. “Simulação e negócio jurídico indireto. No Direito Tributário e à luz do novo Código Civil”. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 48. Belo Horizonte: Fórum, p. 9. A profundidade dos ensinamentos aí contidos requer uma leitura integral do respectivo texto, e justificaria total omissão de qualquer transcrição. A despeito disso, vale reproduzir duas pequenas partes, para se ter uma noção da essência do pensamento do autor: “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 (...) 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.”

<sup>15</sup> Também se alude à “causa substancial”, “causa jurídica”, “causa típica” ou “causa de atribuição patrimonial”.

<sup>16</sup> No Código Civil encontramos a expressão “fim econômico ou social”, no art. 187, e “função social do contrato”, no art. 421, ambas significando a causa do negócio. Do mesmo modo, o parágrafo único do art. 2.035 prescreve que “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”.

<sup>17</sup> Não se deve confundir a substância do ato ou negócio jurídico com a “essência econômica” prestigiada pela ciência da contabilidade, a qual interpreta os acontecimentos por seu lado econômico e não jurídico, muitas vezes em frontal oposição à substância jurídica dos mesmos.

Neste sentido, causa e motivo são noções distintas, pois alguém pode lançar mão de um ato ou negócio jurídico porque sua causa acarreta determinados efeitos, e pode fazê-lo por um motivo derivado da sua vontade íntima, ao passo que outra pessoa pode empregar o mesmo ato ou negócio por outra motivação, sem que a diferença de motivos acarrete qualquer influência sobre a validade e os efeitos jurídicos do ato ou negócio praticado.

Aliás, ao contratarem determinado negócio, é quase certo que os motivos das próprias respectivas partes não coincidam, mas o negócio terá os efeitos que lhe são inerentes, derivados da sua causa, que não se altera porque se quis praticá-lo por este ou por aquele motivo.

Destarte, coincidência de vontades somente existe quanto a quererem a prática do negócio, tal como ele é, devendo haver tal coincidência de vontades para que possa se dar o aperfeiçoamento do ato, dado que, sem a aquiescência de todos os que dele participam, ele não se perfaz. Variam, portanto, apenas os motivos para a realização do negócio.

Perante a causa, a simulação se apresenta como a prática de um ato ou negócio ostensivo a propósito do qual o comportamento das partes não é condizente com a respectiva causa, exatamente porque elas o utilizam tão somente para esconder outra realidade, e, portanto, agem mais em sintonia com esta outra.

Assim, enquanto a teoria que podemos intitular de “subjativa” vê a simulação pela desconformidade entre a vontade interior e o ato ostensivo, a teoria que podemos chamar de “objetiva” ou “causalista” a vê pela confrontação entre o ato externo e a respectiva causa, através das atitudes das partes.

São maneiras distintas de enxergar e definir o mesmo fenômeno, ambas válidas e não colidentes, como se poderá perceber pelas linhas que vêm a seguir.

Realmente, ato ou negócio jurídico é sempre ato de vontade, sem cuja manifestação (por forma juridicamente válida) ele não existe. Por isso mesmo, quando a vontade está viciada por algum erro, ou quando não está livre por força de alguma coação, o ato é anulável.

Portanto, o ato de vontade, real e livre, é indissociável da existência e da validade de todo e qualquer ato ou negócio jurídico, aspecto este que recebeu especial atenção do legislador de 2002 ao alocar corretamente a simulação como vício do ato, e não mais entre os vícios da vontade, como ocorria na velha lei.

Nesta nova perspectiva, a visão causalista de simulação passou a ganhar dimensão mais visível, dado que ela representa claramente a desintonia entre o ato ou negócio praticado e a sua causa, o que se manifesta pelo comportamento das partes não correspondente à função jurídica do ato ou negócio que praticam ostensivamente.

Mas não se trata de novidade, nem de contrariedade com a teoria subjativa, dado que o comportamento real e o comportamento simulado são produtos da vontade de quem os pratica, ou seja, ao não se comportarem conforme a causa do ato externo, as partes querem outra coisa distinta (ou não querem nada), e querem se comportar enganosamente perante terceiros, em virtude do que não agem em conformidade com o ato praticado perante terceiros.

Há um preceito de direito, que esteve expresso no art. 131 do Código Comercial de 1850, o qual vale a pena recordar. Dizia esse artigo, no seu inciso III:

“Art. 131. Sendo necessário interpretar as cláusulas do contrato, a interpretação, além das regras sobreditas, será regulada sobre as seguintes bases:

(...)

III - O fato dos contraentes, posterior ao contrato, que tiver relação com o objeto principal, será a melhor explicação da vontade que as partes tiveram no ato da celebração do mesmo contrato.”

Note-se que a norma pregava a antítese da simulação, pois tinha o escopo de, perante alguma dúvida de interpretação do contrato, determinar a verdadeira intenção das respectivas partes, para o que, entre outras diretrizes, determinava que a verdadeira intenção seria encontrada pelo comportamento que elas apresentavam ao mundo quando do cumprimento desse contrato<sup>18</sup>.

Destarte, na via inversa, o comportamento pode atestar uma vontade dissonante daquela aparentemente haurida das palavras do contrato, e, no extremo, uma vontade inteiramente contrária às declarações do mesmo.

Neste último caso, então, a situação é (ou pode ser) de contrato simulado, e a simulação estará detectada pelo comportamento das pessoas contraentes (“o fato dos contraentes”, no linguajar do inciso III), o qual, como dizia a norma, explicava a vontade das mesmas.

Por conseguinte, o inciso III do art. 131 do antigo Código Comercial de certa forma se aproxima do art. 167, “caput”, do Código Civil que o revogou, quando este outorga validade ao ato dissimulado, conforme a sua substância efetiva, a qual, como vimos acima, confunde-se com a causa do ato ou negócio jurídico segundo o posterior comportamento das partes.

Em outras palavras:

- segundo a disposição da Lei de 1850, o comportamento das partes após o contrato revela a intenção desta;
- sendo assim, um comportamento não conforme ao contrato, demonstra que este é simulado;
- portanto, na ótica da corrente causalista e perante o art. 167 da Lei Civil de 2002, o comportamento inadequado à substância do contrato aparente (à sua causa) acarreta a nulidade deste, e pode expor a realidade desejada e praticada através desse comportamento, isto é, do comportamento adequado à substância do contrato dissimulado, o qual passa a produzir seus efeitos (conforme sua causa), se for válido quanto a esta substância e também quanto à forma adequada a ela.

Em suma, na simulação nós temos um só fato, em que pessoas não se comportam de acordo com o que querem e fazem perante o direito, unindo-se a teoria objetiva ou causalista com a subjetiva.

Não é sem razão, portanto, que a doutrina e a jurisprudência sempre colocaram o desfazimento dos efeitos do ato ou negócio simulado como um dos princi-

<sup>18</sup> Vale observar que a doutrina e a jurisprudência sempre associaram a disposição do Código Comercial ao art. 85 do Código Civil de 1916 (“Art. 85. Nas declarações de vontade se atenderá mais à sua intenção que ao sentido literal da linguagem”) e ao art. 112 do Código atual (“Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem”). Portanto, a revogação da lei de 1850 não eliminou o referido preceito do Direito atual.

pais (se não o principal) indício da ocorrência de simulação, porque o ato de desfazer consiste no comportamento inadequado ao ato ou negócio jurídico que praticaram ostensivamente, e revela o que seus autores efetivamente queriam<sup>19</sup>.

Além desse indício por excelência, que muitas vezes deixa de ser indício porque (quando) se manifesta por prova material<sup>20</sup>, há vários outros de que se valem os juízes na aferição da existência, ou não, de simulação, os quais são também reconhecidos doutrinariamente.

Não é oportuno aqui abordar todos esses indícios<sup>21</sup>, mas é capital lembrar que a simulação se caracteriza por ações subterrâneas, às escondidas de terceiros, dado este que participa da própria concepção teórica de simulação, e motivo pelo qual a prova material geralmente não é (não pode ser) produzida, tendo que ser substituída pela prova indiciária, feita através de um conjunto de circunstâncias comprovadas que convergem para o convencimento da ocorrência do ato encoberto.

Pois bem, um exemplo bem feliz desta circunstância foi recentemente trazido em declarações de votos de três julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais<sup>22</sup>, segundo o qual, se há uma norma proibindo o uso de camiseta branca e alguém veste camiseta branca e, por cima dela, uma camiseta preta, está intencionalmente violando a norma e dissimulando o uso da camiseta na cor proibida, encobrindo-a pela de outra cor. Todavia, se alguém desconhece a norma e veste uma camiseta branca ostensivamente, está praticando ato ilegal, mas diferente de simulação, pois nada esconde, faltando-lhe inclusive o elemento intencional que sempre está presente nos atos simuladores de realidade inexistente ou diferente da efetivamente existente.

Também é relevante dizer que muitas vezes a simulação (ou, ao contrário, a ausência de simulação) não está num ato isolado, mas num conjunto de atos ou negócios jurídicos realizados para atingir um determinado resultado.

Isto pode ocorrer com os chamados “atos ou negócios jurídicos complexos”, e também com atos ou negócios independentes mas sucessivos, que se evidenciam como continuação uns dos outros na consecução de um resultado comum e final.

Nestes casos, seria totalmente errado tratar de cada ato ou negócio isoladamente (separadamente), pois eles têm que ser encarados e apreciados pelo seu conjunto, porque é no conjunto que está a manifestação de vontade dos participantes, ou, ao contrário, a desconformidade com a vontade e a desconexão entre as causas de todos eles e o comportamento das partes. Assim como as causas de todos

<sup>19</sup> O exemplo mais simples e evidente de desfazimento é o do “contrato de gaveta” que anula totalmente o efeito do contrato ostensivo, ou contém declaração parcialmente contrária a ele. Esta declaração corresponde à vontade real, e o contrato oculto corresponde a agir contrariamente à causa do contrato apresentado externamente. Mas há outros mecanismos mais sofisticados.

<sup>20</sup> Por exemplo, quando é descoberto o “contrato de gaveta”, há prova real, e não indício. Os indícios aparecem e são empregados exatamente quando não existe a prova material cabal.

<sup>21</sup> A menção, aqui, a este ou aquele indício somente se torna oportuna na medida em que ele tiver vínculo direto com a conceituação de simulação, como o do desfazimento dos efeitos, e não quando se apresenta como mero meio de prova ou de convencimento do julgador sobre o comportamento das pessoas ou a realidade dos fatos.

<sup>22</sup> Veja-se, nos acórdãos ns. 1402-00752, 1402-00753 e 1402-00754, de 30 de setembro de 2011, as declarações de voto do Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, referindo-se à imagem por ele atribuída ao Conselheiro Antonio José Praga.



esses atos é que, afinal, determinam o fim visado, que é um só e comum a todos (não interessam cada ato *de per si* e os resultados que eles acarretam isoladamente).

Por derradeiro, na simulação há um dado inseparável dela, que é o motivo para simular, e que muitas vezes também é tomado como indício. Porém, mais do que indício, a motivação para simular faz parte do próprio fato, eis que na simulação a intenção de enganar terceiros é elemento intrínseco da ação, a qual, por sua vez, tem um motivo a impulsioná-la.

Com efeito, ninguém simula sem uma razão, do mesmo modo que ninguém pratica um ato ou negócio jurídico válido sem ter um motivo para ele. Assim, simula-se porque se quer fazer algo vedado pela lei, ou se quer fazer algo lícito mas sem que alguém (que pode ser o Fisco) o saiba<sup>23</sup>, ou ainda porque se quer obter um resultado (que pode ser tributário) não possível através do ato verdadeiro ou na situação real em que se encontre a pessoa.

No mesmo sentido, fala-se em pacto simulatório quando há conluio de mais de uma pessoa para juntas perpetrarem a simulação. Chega-se a confundir o motivo para simular com o pacto de simulação, dado que na maior parte das vezes a simulação requer a aquiescência de outros participantes no ato ou negócio jurídico. Mas o pacto não se confunde com o motivo para simular, porque também ele tem origem no motivo, podendo este ser comum aos contratantes ou até mesmo cada um ter um motivo pessoal distinto do do outro.

Enfim, o essencial reside em que não é logicamente concebível que alguém pratique simulação sem ter razão para ela (finalidade perseguida através dela). Daí a simulação ser motivada pela vontade de fazer algo legalmente proibido, ou para obter um resultado que o ato verdadeiro não acarreta, ou que não é possível na real situação da pessoa, ou ainda para esconder o ato real de alguém.

As teorias são maravilhosas e podem ser consistentes, mas não se pode dizer que enfeixem verdades imutáveis e de amplitude total.

Assim, é verdade que o comportamento incompatível com a causa denuncia a existência de simulação. Tanto quanto é verdade que o ato simulado não corresponde à intenção subjetiva das partes quanto ao que querem fazer.

Porém, o parágrafo 1º do art. 167 do Código de 2002 relaciona as três hipóteses de simulação, idênticas às do art. 102 do Código de 1916, sendo que nem todas se amoldam àquelas duas concepções.

Basta ver que antedatar um contrato é tipo de simulação (inciso III do parágrafo 1º), mas nela não está presente a prática de um contrato não desejado, assim como não há comportamento dissonante da respectiva causa.

Já na alienação à pessoa distinta da pessoa a quem se aliena efetivamente (inciso I), a intenção real não é de alienar àquela, e, por isso, as partes, por um modo ou por outro, acabam desfazendo os efeitos da alienação indesejada, vale dizer, passam a se comportar diferentemente do comportamento que teriam se quisessem a alienação à pessoa constante do documento como sendo a adquirente.

Também na hipótese do inciso II - declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira -, as duas correntes conceptuais de simulação encontram confir-

<sup>23</sup> A chamada “simulação inocente” é tão nula quanto a nocente, segundo o Código Civil de 2002.

mação do que afirmam, pois a inveracidade não é uma inverdade qualquer, em relação a algum elemento referencial indefinido, mas falta de veracidade quanto à intenção subjetiva das partes, confirmada por um comportamento não condizente com a declaração contratual que deveria ser verdadeira.

Estas são observações suplementares em relação à simulação, pelas quais se vê como o tema é complexo e não admite conclusões apressadas.

Quero crer que as linhas acima, que não têm a pretensão de apresentar ideias inéditas, mas apenas meditar sobre antigas discussões dos juristas, sejam suficientes para expor o essencial do conceito de simulação, no limite suficiente para enfrentarmos os dilemas mais específicos que se apresentam na aplicação das leis tributárias.

Antes disso, contudo, é útil ponderar um pouco mais sobre o valor da realidade e da simulação na formação, ou não, do fato gerador de alguma obrigação tributária.

Claramente, o tema somente se apresenta quando o fato gerador do tributo for uma situação jurídica (art. 116, inciso II, do CTN), e não uma situação de fato (inciso I, para cuja incidência se deve provar a completude do fato), ou quando atos ou negócios jurídicos integrem a base de cálculo do tributo ou sejam componentes participantes da ocorrência do seu fato gerador<sup>24</sup>.

Nestes casos, considerando-se que a validade jurídica e a eficácia do ato ou negócio jurídico são indispensáveis para que o fato gerador se complete<sup>25</sup>, se a simulação o invalidar, não se poderá ter por nascida a obrigação tributária correspondente. Tanto quanto esta, ao invés, surge se simulação não houver.

Correspondentemente, inclusive tendo-se presente a parte final do “caput” do art. 167 da Lei Civil, se a simulação dissimular outro ato ou negócio, e este for válido na sua substância e na sua forma, será este que produzirá seus efeitos no âmbito patrimonial e as respectivas consequências tributárias que a lei lhe reservar.

Neste particular, a despeito das merecidas críticas que o parágrafo único do art. 116 do CTN tem recebido, ele se mostra preciso ao prescrever a desconsideração dos efeitos tributários do ato simulado e a consideração dos efeitos tributários do ato dissimulado, seja a dissimulação quanto ao próprio ato ou negócio jurídico, seja quanto aos seus elementos constitutivos.

É por isto mesmo que, em planejamentos fiscais inválidos porque (quando estejam) assentados em simulação, é possível negar os efeitos tributários pretendidos através do ato simulado e, quando for o caso, resgatar o ato dissimulado e captar os seus efeitos tributários.

<sup>24</sup> Nestas duas últimas circunstâncias encontram-se, por exemplo, o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro.

<sup>25</sup> Lembre-se que “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114 do CTN). Recorde-se, também, do inciso II do art. 116, segundo o qual, o fato gerador considera-se ocorrido, “tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”, e, ainda do art. 117 (quanto aos atos condicionais). Não se cometa o engano de dizer que isto não é verdade, porque o art. 118 determina a irrelevância da validade jurídica dos atos (inciso I), dado que ele também prescreve a irrelevância dos efeitos dos fatos (inciso II), o que, em interpretação sistemática do CTN, demonstra que o inciso I do art. 118 necessariamente só pode ser aplicado em relação aos fatos geradores referidos no inciso I do art. 116 (situações de fato), assim como o inciso II somente é aplicável quanto aos fatos geradores do inciso II do art. 116 (situações jurídicas).

O que se faz, portanto, é submeter a realidade à lei tributária, ou, em outras palavras, afasta-se a simulação para a realidade ser subsumida à norma jurídica aplicável a ela, segundo a respectiva hipótese de incidência. Assim, se a realidade for sujeita à obrigação tributária, porque corresponde à respectiva hipótese de incidência, esta incidirá irremediavelmente. Mas se a realidade for de ausência de fato (simulação absoluta), não haverá hipótese de incidência a gerar obrigação tributária, podendo, apenas, haver a desconsideração dos efeitos de alguma norma tributária cuja hipótese de incidência corresponda à da simulação praticada (certamente, neste caso, o agente visou algum benefício decorrente desta, porque não simularia para se prejudicar).

Dito isto tudo, podemos passar a alguns dilemas específicos que se têm apresentado na aplicação das leis tributárias.

Lamentavelmente, seja por abandono ou por conhecimento insuficiente dos verdadeiros conceitos jurídicos, seja pela incorreta apreciação dos fatos, seja pela ingerência de fatores pessoais não objetivos, encontram-se muitos enganos na vida prática, isto é, tanto no cumprimento de obrigações tributárias quanto na sua fiscalização, e até em julgamentos em torno das mesmas.

Assim é que, ao se depararem com situações contrárias ao Fisco, comumente auditores-fiscais assacam acusações de práticas simulatórias onde simulação não existe. Muitas vezes, há outros vícios jurídicos, como a fraude à lei ou o abuso no exercício de direito<sup>26</sup>, mas não simulação, e, não obstante, esta é a acusação. Outras vezes, não há simulação nem qualquer outro defeito jurídico, mas confunde-se o que foi desejado e efetivamente feito com simulação. Outras tantas vezes, falta a percepção da distinção entre simulação e negócio jurídico indireto plenamente válido, como também se mistura vontade de economizar tributo (tida como vontade de sonegar) com motivo pelo qual se pratica real e validamente um ato ou negócio jurídico.

Os conflitos mais conturbados (e talvez mais comuns) giram em torno da vontade de economizar tributo e da vontade real para a prática deste ou daquele ato ou negócio jurídico.

Isto ocorre quando é evidente a ocorrência de uma prática com objetivo de economia fiscal, no intuito de evitar alguma incidência tributária ou uma incidência mais onerosa, ou no intuito de obter algum outro benefício fiscal, quando muitas vezes agentes do Fisco confundem essa intenção com intenção enganosa, não percebendo que o motivo lícito não interfere com a validade dos atos e negócios jurídicos (art. 116, inciso III, do Código Civil<sup>27</sup>), e que a vontade de economizar tributo (constitucionalmente lícita) não desaparece quando a economia é obtida através da prática efetiva de determinado ato ou negócio jurídico, isto é, quando

<sup>26</sup> O abuso no exercício de direito, entre outras circunstâncias que o produzem, ocorre quando há excesso manifesto em relação aos limites impostos pelo fim econômico ou social do ato ou negócio jurídico, ou seja, em relação a sua causa (conforme o art. 187 do Código Civil, ou o art. 421, quando o abuso for quanto à liberdade de contratar), e pode ser o fundamento de ilicitude sem haver simulação. Porém, às vezes as situações se aproximam de um e de outro vício, como também é possível que ambos estejam presentes, pois até um ato abusivo pode ser simulado.

<sup>27</sup> “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: (...) III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito.”

este vem a ser praticado porque desejado para atingir um resultado patrimonial e quando a respectiva causa é respeitada exatamente porque acarreta o resultado desejado, vindo a economia fiscal como consequência da validade do fato jurídico assim nascido e colocado no mundo econômico, e podendo ela, a economia fiscal, ser integrante do escopo subjetivo da pessoa que promove a alteração patrimonial<sup>28</sup>.

Há casos reais em que partes contratantes acertam alguma negociação econômica antes de concluírem um determinado negócio jurídico, o qual vem depois a ser pactuado segundo os tipos contratuais ou os atos jurídicos que sejam hábeis à efetivação da negociação entabulada previamente. Na verdade, via de regra, os negociantes concluem suas tratativas sem muita atenção ao que será necessário para que elas valham juridicamente no próprio plano negocial, sendo isto uma etapa posterior, em que passam a atuar os advogados de cada lado.

Do mesmo modo, é comum a existência de cartas de intenção ou de pré-contratos, nos quais os homens de negócio lançam suas tratativas preliminares, e é comum que, ao se efetivarem os respectivos contratos definitivos, sejam levadas em conta as consequências tributárias que possam advir de mais de uma estruturação jurídica alternativa que possa conduzir ao resultado negocial desejado e entabulado, isto é, ao negócio em andamento e em vias de conclusão.

É importante ter em mente que, nesse momento da negociação, ainda não há obrigação tributária, sendo, portanto, possível realizar o negócio por alguma estrutura adequada e que não corresponda à situação necessária e suficiente à ocorrência de determinado fato gerador, no linguajar do art. 114 do CTN ao definir a obrigação tributária.

Neste cenário e neste momento, não há falsidade na decisão de realizar o negócio à margem daquela situação necessária e suficiente para fazer nascer a obrigação tributária, e, se as partes realmente praticarem o que negociaram através do ato ou negócio jurídico que escolheram, respeitando a sua disciplina jurídica (isto é, a sua causa), adotada porque desejada efetivamente, o fato não se confunde com simulação.

Um fato exemplificativo pode demonstrar como a controvérsia se desenrola, e como é possível haver desvios de pensamento<sup>29</sup>.

Suponhamos a existência de uma “joint venture” de dois grupos empresariais independentes (Sócia A e Sócia B), que estão associados para a exploração de determinado negócio através de uma pessoa jurídica da qual são acionistas (Empresa C) em partes iguais (50%) para cada sócia.

Suponhamos que, após vários anos de sociedade, a Sócia A queira se retirar do negócio, o qual, à esta altura, tem valor econômico real superior ao valor patri-

<sup>28</sup> Alteração patrimonial ou alteração no estado (no plano) operacional dos negócios.

<sup>29</sup> Fica esclarecido que o exemplo vai refletir uma situação meramente hipotética. Embora inspirado em caso concreto, nem todos os elementos fáticos e circunstanciais deste estão transportados para o exemplo, o qual, ademais, contém outras considerações não abordadas no caso concreto. Portanto, a presente exposição não intenta fazer qualquer comentário sobre o caso concreto, que foi decidido pelo convencimento dos julgadores através das provas existentes no respectivo processo, inclusive de fatos e circunstâncias que não compõem o exemplo ora adotado. O que se deve é não perder a riqueza didática que pode ser extraída do caso, o qual será, então, reduzido aos elementos expostos no exemplo aqui empregado.

monial contábil. Isto significa que, se a Sócia A receber, em devolução do seu capital, 50% do valor patrimonial contábil, receberá valor inferior ao que tem direito.

Neste quadro, para equiparar o valor contábil ao valor real, a Sócia B precisa subscrever capital na Empresa C, em montante correspondente à diferença entre o valor contábil e o valor econômico desta. Outrossim, para que não persista a diferença entre valor contábil e valor real, especificamente em relação à participação da Sócia A, o aumento de capital precisa ser feito com a fixação de ágio.

As duas sócias sabem que o ágio não é tributável pelo imposto de renda, quer sobre a pessoa jurídica que aumenta o capital (no caso, a Empresa C), quer sobre as pessoas jurídicas acionistas da mesma (no caso, as Sócias A e B)<sup>30</sup>.

A intributabilidade do ágio decorre da percepção, pelo legislador, de que ele não se amolda plenamente ao conceito de renda, em qualquer das suas concepções doutrinárias, pois representa a mais-valia intrínseca à empresa, obtida paulatinamente (e muitas vezes silenciosamente, sem percepção da sua ocorrência) em decorrência de uma série indeterminada de fatores econômicos, variáveis de caso para caso. Seja como for, a legislação garante a intributabilidade dos ágios recebidos pela pessoa jurídica (para a qual, inclusive, eles são partes da transferência de capital - não renda - recebida) e pela conseqüente bonificação dos seus acionistas, mediante a capitalização da reserva de capital formada com o ágio (seja através da mera e conseqüente alteração do valor patrimonial das suas ações sem valor nominal, seja através da distribuição de ações bonificadas ou alteração do valor nominal das ações).

Perante este mesmo pressuposto (“ratio legis”), o legislador assegura que a repercussão do ágio pago à empresa que aumenta seu capital - repercussão esta em acionista pessoa jurídica cujo investimento naquela empresa esteja sujeito à avaliação pelo método da equivalência patrimonial - também seja excluída do lucro tributável<sup>31</sup>. Trata-se, portanto, de mera extensão da intributabilidade do ágio, dirigida para a específica situação de obrigatória avaliação do investimento pelo referido método, como é o caso das Sócias A e B, no exemplo.

Neste cenário fático e legislativo, suponhamos que as duas sócias organizem a saída da Sócia A através de um caminho indireto complexo, como o seguinte:

- a Empresa C cria uma nova pessoa jurídica (Empresa D), para a qual confere, em integralização do respectivo capital, a totalidade do seu acervo líquido composto por ativos e passivos que compõem o seu fundo de comércio, nos quais, portanto, estão os ativos operacionais necessários para a continuidade do negócio até então desenvolvido na Empresa C; a transferência para a Empresa D é feita pelos mesmos valores que estavam na contabilidade da Empresa C (como lhe é legalmente possível), portanto, sem qualquer incidência do imposto de renda;
- a seguir, a Sócia B subscreve aumento de capital da Empresa D, integrando-o em dinheiro, em cujo aumento de capital é reconhecido o ágio

<sup>30</sup> Conforme legislação que remonta ao ano de 1965 (Lei n. 4.862, art. 49), tendo passado pelo Decreto-lei n. 1.598, de 1977, pelas Leis ns. 8.849, de 1994, e 9.064, de 1995, e que está consolidada no art. 658 do RIR/1999.

<sup>31</sup> Decreto-lei n. 1.598, art. 33, parágrafo 2º; RIR/1999, art. 428.

subjacente ao negócio que vinha se desenvolvendo na Empresa C e que doravante será praticado na Empresa D; o ágio nesta última repercute na Empresa C e também nas Sócias A e B, sem incidência do imposto de renda em A e C;

- dando seguimento ao intento de encerramento da sociedade entre A e B, a Empresa C retira-se da Empresa D, mediante redução do capital desta, processada a valor contábil porque paga em dinheiro, não sendo gerado, portanto, ganho de capital para a Empresa C;

- em decorrência da redução de capital, a Sócia A deixa de participar indiretamente da Empresa D, assim como a Sócia B deixa de participar da Empresa C, restando, na continuidade do negócio antes desenvolvido nesta empresa e agora na Empresa D, apenas a Sócia B, ao passo que a Sócia A retirou-se da sociedade recebendo o valor que lhe competia na mesma, valor este cheio do ágio (intributável) para haver correspondência com o valor real da sua participação;

- não havendo mais razão para a existência da Empresa C, que fora constituída para a efetivação da sociedade entre as Sócias A e B, enquanto durou, toda a lógica empresarial leva a Sócia A a incorporar a Empresa C; também não havendo motivo econômico e societário para a Sociedade D continuar subsistindo, a Sócia B a incorpora<sup>32</sup>.

Convenhamos que tal modo de proceder coloca o encerramento da associação entre as Sócias A e B na Empresa C no mínimo sob suspeita, recorrente na prática fiscalizatória, decorrente da somatória de alguns fatores costumeiramente invocados como indícios de simulação, tais como, a criação de uma empresa-veículo devido à sua duração efêmera (no caso, seria a Empresa D) e à inexistência de interesse de associação nela (no caso, seria entre a Empresa C e a Sócia B), a realização de atos sucessivos em curto espaço de tempo, suscitando também a alegação de ausência de motivação econômica extratributária, e talvez outras mais, inclusive a de desfazimento dos atos.

A partir dessa suspeita, a acusação que será produzida em procedimento fiscal será a de simulação, com o objetivo de escapar à incidência do imposto de renda que existiria sobre o ganho de capital que a Sócia A obteria se vendesse sua metade do capital na Empresa C para a Sócia B, pelo mesmo valor que foi retirado da Empresa D a título de redução de capital, em cujo valor está incluída a importância paga pela Sócia B a título de ágio na Empresa D.

Isto é, a alegação de simulação estará alicerçada na circunstância de que o valor do ágio representaria o valor do ganho de capital da Sócia A, sendo que a

<sup>32</sup> Os fatos narrados exemplificativamente são os essenciais para a discussão da questão da simulação na questão específica da alienação e do ganho de capital. Não obstante, certamente a incorporação da Empresa D pela Sócia B permite a esta amortizar o ágio pago (dependendo da sua fundamentação econômica e do cumprimento dos respectivos requisitos legais, conforme o art. 7º da Lei n. 9.532, de 1997), matéria, contudo, que não está em cogitação, embora a ela também se apliquem todos os pensamentos desenvolvidos a respeito do nosso objetivo, que é a alegação de ganho de capital tributado, disfarçado em equivalência patrimonial não tributada.

soma dele e do valor contábil das ações corresponderia ao preço de venda das ações da Sócia A para a Sócia B, pago por esta através da Empresa D<sup>33</sup>.

A autuação, nesta situação hipotética, deveria ser sobre a Sócia A, porém é feita sobre a Empresa C, na suposição de que esta teria vendido seus ativos para a Empresa D, disfarçando seu correspondente ganho de capital através da reserva de ágio nesta última, que repercutiu no ativo da Empresa C por equivalência patrimonial não tributada.

Não obstante, uma tal acusação, em qualquer das duas autuações imaginadas, passa ao largo de algumas considerações extremamente relevantes, na verdade inevitáveis.

Basicamente, são duas as ponderações que precisam ser feitas para uma conclusão correta, as quais se complementam, embora uma se processe mais no terreno legal e outra no terreno da lógica pura, que é ínsita ao processo de incidência normativa.

Assim, é imprescindível indagar: por que as Sócias A e B, através de deliberação na Empresa C, teriam simulado a constituição de uma pessoa jurídica irreal (a Empresa D), com duração transitória e sem intenção de associação?

Realmente, as duas poderiam ter-se separado diretamente na Empresa C, atingindo o objetivo real existente, ou seja, a retirada da Sócia A e a permanência do negócio apenas com a Sócia B.

Para tanto, bastaria terem feito, na própria Empresa C, o que foi realizado na Empresa D, ou seja, a Sócia B poderia ter aportado o aumento de capital com ágio na Empresa C, e esta poderia ter reduzido seu capital, pagando a devolução da participação da Sócia A em dinheiro<sup>34</sup>.

Ou, ainda, após aumento de capital da Empresa C, subscrito e integralizado pela Sócia B, poderia ter ocorrido uma cisão parcial da Empresa C, dela retirando-se a Sócia A com parte dos recursos financeiros da mesma, e restando nessa empresa, agora pertencente exclusivamente à Sócia B, todos os seus ativos operacionais<sup>35</sup>.

Mais ainda, considerando os passos subsequentes à saída da Empresa C da Empresa D, nos quais a Empresa C foi incorporada pela Sócia A e a Empresa D pela Sócia B, o mesmo resultado poderia ter sido obtido mediante cisão total da Empresa C, com versão de parte do seu ativo patrimonial (o financeiro) para a Sócia A e a outra parte (o operacional) para a Sócia B<sup>36</sup>.

<sup>33</sup> Este modo de raciocinar é comum na recente história da fiscalização brasileira e dos seus tribunais administrativos, sendo curioso notar que, se os arts. 13 e seguintes da Medida Provisória n. 66, de 2002, tivessem sido convertidos em lei, as circunstâncias descritas poderiam autorizar a descon sideração dos efeitos fiscais dos atos jurídicos praticados, que estariam enquadrados nas hipóteses de dissimulação segundo o parágrafo único do art. 116 do CTN. Realmente, entre outras hipóteses, lá estava arrolada, como autorizante da descon sideração, “a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato”.

<sup>34</sup> Segundo o art. 22 da Lei n. 9.249, de 1995, a redução de capital poderia ter sido feita a valor contábil, sem qualquer incidência tributária.

<sup>35</sup> Uma cisão como esta, por valores contábeis, teria sido autorizada pelo art. 21 da Lei n. 9.249, sem haver incidência tributária.

<sup>36</sup> Hipótese também albergada pelo art. 21 da Lei n. 9.249.

Portanto, por qualquer desses caminhos teria sido obtido o mesmo efeito negocial e econômico desejado pelas Sócias A e B, e tê-lo-ia sido sem acarretar qualquer incidência tributária<sup>37</sup>.

Pode-se mesmo perceber que o motivo principal das ações foi a retirada da Sócia A da Empresa C (motivo econômico principal), sendo os efeitos tributários consequências normais de qualquer das estruturas possíveis dentro do ordenamento jurídico.

O que se evidencia, com tais opções alternativas de estruturas jurídicas, independentemente de se adentrar na explicação de que o que foi praticado através da Empresa D afinal configura negócio jurídico indireto, coisa radicalmente distinta de simulação, é a inexistência de motivo para simular a criação de uma empresa tida como irreal, meramente formal (a Empresa D)<sup>38</sup>.

Percebe-se, também, que a redução de capital da Empresa C, ou sua cisão parcial ou total, teria sido ato simples e com efeitos instantâneos, desfazendo a lógica, muitas vezes existente quando realmente há simulação, de que os atos praticados através da Empresa D teriam sido concatenados e, por terem sido temporalmente próximos, caracterizariam simulação.

É que, se tivesse havido a redução de capital da Empresa C, ou sua cisão parcial ou total, tudo ter-se-ia processado instantaneamente, e em um único ato. Ao invés de criação de pessoa jurídica, aumento do seu capital, redução do seu capital, sua incorporação e mais uma outra incorporação, teria havido apenas um ato jurídico com o mesmo desfecho!

Ainda se vê o contrasenso de afirmar que não houve intenção de se associar na Empresa D, associação que deveria ter havido entre as partes que subscreveram seu capital (a Empresa C e a Sócia B). Realmente, nunca houve sociedade entre C e B, já que a sociedade existente era entre as Sócias A e B justamente na Empresa C<sup>39</sup>.

Na verdade, a Empresa C sequer teria ganho de capital a ser tributado, porque o fato econômico existente girava em torno do encerramento da sociedade

<sup>37</sup> Alguém poderia objetar que os mencionados meios de extinguir a associação entre as Sócias A e B na Empresa C também seriam simulados, ou que haveria abuso no exercício de direito. O objetivo deste trabalho não é defender em detalhes os procedimentos propostos apenas hipoteticamente, como exemplos para se compreender a simulação. Assim, fica consignado que as afirmações feitas partem do pressuposto de que teria havido plena licitude (e haveria mesmo) nas alternativas verificadas, isto em virtude da disciplina que a lei brasileira dá às subscrições de ações com ágio, cuja disciplina não estabelece requisitos de tempo ou outras condições para sua aplicação, pelo que ela abrange qualquer aumento de capital em qualquer época da vida da empresa, visando recompor o montante das participações dos acionistas, inclusive para que nenhum deles seja prejudicado quando o valor econômico da sua participação for superior ao valor contábil (“ratio legis” da norma isentiva).

<sup>38</sup> Sendo assim, a adoção da fórmula indireta somente pode ser atribuída a algum motivo extratributário.

<sup>39</sup> No desenvolvimento do exemplo, e observada a sua finalidade, nem é preciso dizer que a doutrina do Direito Societário reconhece com clareza que nem sempre a constituição de uma pessoa jurídica visa a associação de pessoas. Claro que pode haver abuso no exercício do direito de constituir uma pessoa jurídica, como abuso no exercício da sua administração, com o que, contudo, não se confundem necessariamente, somente por isto, as pessoas jurídicas com sócio detentor de ínfima participação no capital e nenhuma participação na administração, ou as subsidiárias de pessoas jurídicas do exterior, ou as subsidiárias integrais de pessoas jurídicas no Brasil etc.



entre as Sócias A e B na própria Empresa C, e o ganho de capital visado pela fiscalização não era da Empresa C, mas da Sócia A, que no final ficou com o dinheiro correspondente ao seu capital na Empresa C.

Como se viu, atos sucessivos somente caracterizam (ou não) simulação pelo seu conjunto, assim como desfazimento não é algo relacionado a cada ato individual, mas ao conjunto. Por isso, é relevante ver-se o conjunto em que a Sócia A ficou com a sua participação devolvida em dinheiro e a Sócia B com a sua em ativos operacionais.

Por outro lado, observada a ocorrência sob o prisma da existência ou não de razões econômicas não tributárias para os atos, não é correto afirmar que não existia razão econômica para criar a Empresa D, tanto quando é irrita qualquer alegação de inexistência de intenção de associação nela.

Ambas as visões são estreitas, porque se limitam a ver a existência da Empresa D como se ela fosse destinada à realizar uma sociedade, e não como um meio para efetivar o término de uma sociedade existente de fato e de direito há muito tempo.

Na verdade verdadeira, a sociedade existia (não entre a Sócia B e a Empresa C), mas entre as Sócias A e B na Empresa C, e não havia qualquer intenção de criar uma nova sociedade ou de manter uma sociedade já existente (quando é lógico falar em propósito negocial e, no caso, intenção de se associar).

Sendo isto verdadeiro e indiscutível, não é lícito enxergar a Empresa D a não ser como o meio para realizar a saída da Sócia A da Empresa C, ou melhor, meio para encerramento da Empresa C e da sociedade que nela existia entre a Sócia A e a Sócia B.

E deve-se, como convém no bom julgamento de questões em torno de simulação, observar a sucessão dos atos praticados (criação da Empresa D, aumento do seu capital, saída da Empresa C do seu capital, até os últimos atos) em seu conjunto total, não por seus componentes separados uns dos outros.

Com razão, somente pelo conjunto total se percebe o real objetivo das partes e o resultado final atingido. Somente estes são sujeitos a escrutínio sobre a vontade e a realidade, além de se constatar a submissão das pessoas aos efeitos jurídicos gerados, isto é, a observância da disciplina jurídica decorrente do todo e o não desfazimento do resultado final.

Neste sentido, é tão errado dizer que houve simulação porque houve desfazimento dos atos através da redução de capital da Empresa D quanto dizer que não houve interesse de associação nela, ou que não houve razão econômica para sua existência curta.

Ao contrário, a totalidade dos atos, e seu curto espaço de tempo, demonstram a sua instrumentalidade em conjunto para a consecução do objetivo final de retirada da Sócia A da exploração do negócio e o desfazimento da sua sociedade com a Sócia B, o que foi efetivamente feito e não desfeito.

O motivo econômico era este, e poderia ter sido realizado através de outros (no mínimo mais três) instrumentos jurídicos mais simples, diretos e instantâneos, ademais com o mesmo efeito de não incidência tributária.

Com isto chegamos à ponderação final pertinente ao exemplo, a qual se manifesta através de mais uma indagação: além da falta de motivação para simular,

por que simular logo o ato passível de tributação (ao menos segundo a hipotética autuação), quando qualquer um daqueles outros três não teria sido tributado e não poderia ser identificado com simulação?

Esta questão suscita a falta de senso lógico de uma acusação de simulação nestas circunstâncias, já que, como dito, somente se simula porque o que se quer fazer não é permitido pela lei, ou porque se deseja fazer algo sem que terceiros o saibam, ou porque se quer um efeito que não é possível através do ato dissimulado, ou, ao contrário, evitar um efeito do ato dissimulado que o simulado não acarreta.

Ora, aqui nada disto existe, pois a retirada da Sócia A da exploração do negócio e a finalização da sua sociedade com a Sócia B eram possíveis perante a lei, com iguais resultados societários e fiscais, e não havia motivo para serem escondidas, tendo, ao contrário, sido fatos do conhecimento público.

A publicidade do fato é outro indício que a doutrina aponta, e a jurisprudência adota, de que não há simulação, porque a essência da simulação consiste em esconder o que se deseja.

É comum a contra-argumentação de que, na simulação, é o ato dissimulador que está no conhecimento público, ao passo que o ato dissimulado está oculto. Isto é verdade em tese, mas precisa ser aplicado cuidadosamente em cada caso concreto, pois, no exemplo em análise, a evidência não é apenas dos atos que foram praticados, mas também da real intenção das partes, a qual, por sua vez, também está sempre oculta na simulação.

Portanto, a indiscutível intenção das Sócias A e B em findar sua associação pelo modo como fizeram indis põe sua ação com a ideia de simulação.

Ademais, e aqui reside o essencial, o efeito econômico e empresarial pretendido (saída da Sócia A da Empresa C e encerramento da sociedade nesta) poderia ter sido realizado sem os atos dados como simulados, e o efeito tributário consequente e obviamente desejado (a não tributação) também poderia ter sido atingido sem eles.

O que se percebe, por conseguinte, não é apenas a inexistência do motivo para simular, indissociável da simulação, mas o absurdo lógico de se dizer que houve simulação de uma situação mais onerosa (segundo a autuação feita; de qualquer modo, mais arriscada) do que aquela que poderia ter sido praticada, na contramão da simulação<sup>40</sup>.

Se tivermos em mente o que ocorre com a simulação, veremos que o que se deu no exemplo aqui debatido positivamente não se assemelha à simulação. Porém, se lembrarmos que a consequência da simulação relativa é invalidar o ato simulado e trazer à luz o ato dissimulado, o qual será mantido se for válido na substância e na forma, vamos chegar à consequência adversa à pretendida com a acusação de simulação.

<sup>40</sup> Há um acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes, n. 103-23441, proferido em 17 de abril de 2008, cujo voto vencedor, o do Conselheiro Antonio Bezerra Neto, contém a seguinte afirmação precisa: "Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito; ou que deixe de cumprir as formalidades próprias aos atos dissimuladores."

Realmente, admita-se que os atos praticados através da Empresa D sejam julgados simuladores de uma realidade inexistente, e acobertadores de outra realidade. Neste caso, a realidade efetivamente existente teria que ser a simples retirada da Sócia A da Empresa C, com o dinheiro da sua participação (porque esta foi a conclusão dos atos praticados), ou seja, esta situação teria correspondido ao ato dissimulado, mas também teria ocorrido sem incidência tributária<sup>41</sup>.

Neste sentido, há duas objeções que provavelmente ainda surgiriam à interpretação dos fatos e da lei, tal como acima feita até este ponto.

A primeira seria que havia motivo para simular, o qual teria sido não pagar tributo, e a segunda seria que o ato dissimulado seria o de venda das ações da Empresa C pela Sócia A para a Sócia B, ou de venda dos ativos da Empresa C para a Empresa D, como foi a autuação.

Entretanto, ambas as objeções esbarram num único fundamento jurídico contrário e suficiente para desarmá-las, que é a liberdade constitucional de organização e reorganização das atividades econômicas, ainda que seja por vias tributariamente livres ou menos onerosas.

Perante esta verdade indisputável, vejamos a primeira objeção.

De fato, querer economizar tributo pode ser motivo para alguém simular um ato que evite alguma incidência ou que lhe traga algum benefício, objetivos estes que seriam inalcançáveis sem o ato falso. Assim, pratica-se a falsidade com este objetivo.

Contudo, não se pode supor que toda economia tributária decorra de simulação, e não se pode, na situação acima abordada, dizer que o motivo de ter praticado os atos inquinados de falsos foi obter uma economia tributária, quando, ao contrário, o mesmo tratamento fiscal estaria assegurado de modo mais tranquilo através de atos mais simples, colocados pelo ordenamento jurídico à disposição das duas empresas para realizarem sua tratativa comercial. Isto é, “in casu”, não havia motivo para simular o ato sujeito a questionamento.

A segunda objeção parte de uma suposição falsa (ou da visão de uma realidade verdadeiramente inexistente), pois pressupõe que alguém (A ou C) tenham vendido algo a outrem (B ou D).

Todavia, se é verdade que a Sócia A poderia ter vendido suas ações da Empresa C para a Sócia B, também é verdade que ela poderia simplesmente ter-se retirado da Empresa C por um dos mecanismos jurídicos retroaventados, e poderia ter escolhido um destes exatamente para evitar a incidência tributária que na venda teria ocorrido.

Neste particular, faz parte da identidade ontológica e constitucional da obrigação tributária, em contraposição ao confisco, a liberdade para a pessoa poder construir o fato gerador (Paulo de Barros Carvalho) ou fazer outra coisa em vez do fato gerador (Luciano da Silva Amaro), neste caso não se transformando em contribuinte.

<sup>41</sup> Tome-se esta afirmação no contexto lógico do raciocínio, pois a admissibilidade da validade da separação direta por uma das três vias indicadas, em decorrência da confirmação da simulação dos atos que foram praticados, teria que ser objeto de uma análise mais detida perante aspectos circunstanciais, especialmente quanto à forma, de um fato que fosse concreto.

Portanto, se for feito lícita e efetivamente algo que não seja sujeito a tributo, não é possível ser cobrado tributo como se outra coisa tivesse sido feita, e se afirmar que o que foi realmente feito é simulação (praticada porque se queria economizar tributo) e o que não foi feito é o fato real (a ser tributado).

Na verdade, a própria lógica indica que tal raciocínio é falso (pois baseada em premissa equivocada), ao lado da sua impropriedade jurídica, tanto quanto o Fisco não pode obrigar a pessoa a deixar de fazer o que não seja tributado e fazer o que o seja<sup>42</sup>.

Enfim, simulação é defeito de atos e negócios jurídicos, capaz de tornar nulos os que forem por ela maculados, e capaz de determinar tratamento tributário previsto em lei para a realidade que estiver escondida por ela, ou ao menos invalidar os efeitos tributários atinentes ao ato simulado, que seriam possíveis caso ele não fosse simulado.

Todavia, a investigação da existência ou não de simulação requer acurada atenção aos fatos e às circunstâncias dos mesmos, principalmente àquelas que possam parecer mais insignificantes, e o resultado do escrutínio dos fatos precisa ser submetido à sensata consideração de todos os seus elementos constitutivos perante a norma jurídica aplicável, ou que se supõe ser aplicável.

A complexidade dessa atividade propicia espaço para enganos, mas a gravidade do seu resultado requer objetividade e não subjetivismos, além de parcimônia e exaustiva meditação antes de qualquer conclusão, por parte de qualquer um que esteja tratando da questão, seja na fase de prática da atividade econômica, seja na de fiscalização, seja na de julgamento.

<sup>42</sup> Senão vejamos: economia fiscal derivada de ato ilícito é inválida (*premissa maior*); economia fiscal derivada de ato praticado com o objetivo de obtê-la é ato ilícito (*premissa menor*); logo, economia fiscal derivada de ato praticado com o objetivo de obtê-la é inválida (*conclusão*). O erro lógico (sofisma) está contido na falsidade da premissa menor, apesar de a premissa maior ser correta. Ou então: economia fiscal derivada de ato simulado é inválida (*premissa maior*); economia fiscal derivada de ato praticado com o objetivo de obtê-la é ato simulado (*premissa menor*); logo, economia fiscal derivada de ato praticado com o objetivo de obtê-la é inválida (*conclusão*). Novamente a premissa maior é verdadeira, mas a menor é falsa. O silogismo correto, porque a conclusão deriva de duas premissas verdadeiras, é: economia fiscal derivada de ato lícito é válida (*premissa maior*); economia fiscal derivada de ato praticado com o objetivo de obtê-la é ato lícito (*premissa menor*); logo, economia fiscal derivada de ato praticado como o objetivo de obtê-la é válida (*conclusão*). Ou então: economia fiscal derivada de ato simulado é inválida (*premissa maior*); economia fiscal derivada de ato praticado com o objetivo de obtê-la não se confunde necessariamente com ato simulado (*premissa menor*); logo, economia fiscal derivada de ato praticado como o objetivo de obtê-la não é inválida (*conclusão*). Novamente ambas as premissas são verdadeiras e a conclusão também necessariamente o é.