

CASO VERA CRUZ

*Simulação vs. Negócio Jurídico Indireto. Exigência de Motivo Extratributário.
Fraude à Lei em Matéria Tributária. Interpretação Econômica no Direito Tributário.*

Fábio Piovesan Bozza

*Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Mestrando em Direito
Econômico Financeiro pela Universidade de São Paulo (USP). Professor convidado em
cursos de pós-graduação. Advogado em São Paulo.*

Fernando Mariz Masagão

Pós-graduado em Direito Empresarial pela GVLaw. Advogado em São Paulo.

Texto publicado no livro publicado no livro Planejamento Tributário: Análise de Casos (2014)

1. INTRODUÇÃO.

O presente estudo propõe examinar o chamado “Caso Vera Cruz”, consubstanciado no acórdão nº 1401-000.582, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), nos autos do processo administrativo fiscal nº 19515.007121/2008-76, em sessão de julgamento realizada em 29.6.2011, e tendo como relator o Conselheiro Antonio Bezerra Neto.

Por influência de respeitável parcela da doutrina nacional, escudada nas argumentações de respeitáveis juristas, como Marco Aurélio Greco e Ricardo Lobo Torres, a jurisprudência administrativa em matéria tributária tem se notabilizado por rechaçar os efeitos de estruturas jurídicas, quando o fisco detecta que o objetivo exclusivo ou primordial do contribuinte é a economia de tributos.

De acordo com essa doutrina, a legitimação do planejamento tributário deve obrigatoriamente passar por crivos negativos (inexistência de patologias, como abuso de direito, abuso de formas, fraude à lei) e positivos (exigência de propósito negocial, assim entendido a presença de outras razões econômicas, negociais, patrimoniais ou de outra ordem, para justificar as ações praticadas, que não sejam de economia fiscal). Significa dizer que a operação, conquanto lícita, pode não ser oponível ao fisco, se o negócio não tiver substância, motivo ou causa e ferir a capacidade contributiva¹.

¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética. 2011, p. 393.

O Caso Vera Cruz demonstra bem esse padrão de comportamento da jurisprudência administrativa, sendo rico na aplicação de conceitos que oscilam desde a simulação até o negócio jurídico indireto inoponível ao fisco, por fraude à lei, sendo a conclusão do julgado contrária aos interesses dos contribuintes.

2. ASPECTOS FÁTICOS EXTRAÍDOS DO ACÓRDÃO Nº 1401-000.582.

Trata-se de autuação fiscal visando ao recolhimento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre suposto ganho de capital auferido pelo contribuinte (Vera Cruz Eventos Ltda.), decorrente da alienação de participação societária. Juntamente com os tributos mencionados, também foi exigido o recolhimento de multa de ofício qualificada (150%), por envolver evidente intuito de fraude, e de juros de mora.

A formalização da exigência demandou do fisco a desconsideração dos efeitos de diversos negócios jurídicos que compuseram a operação, em virtude de simulação, e a requalificação, para fins fiscais, como negócio jurídico de compra e venda de ações.

De acordo com o relatório que compõe o acórdão do caso em exame, a operação envolveu quatro pessoas: (i) a empresa Taterka Comunicações S.A. (Taterka); (ii) a pessoa física Dorian Taterka (Dorian); (iii) a empresa Vera Cruz Eventos Ltda. (Vera Cruz); e (iv) a empresa TBWA Brasil Participações S/C Ltda. (TBWA).

Em 31.1.2003, a composição acionária da Taterka, antes das operações tidas por simuladas pelo fisco, era dividida entre Dorian (80%) e Vera Cruz (20%).

Em 17.2.2003, a Taterka emitiu novas ações, as quais foram subscritas e integralizadas pela TBWA, com pagamento de ágio, fundamentado em expectativa de rentabilidade futura. Ou seja, o preço pago pela TBWA superou o valor patrimonial das ações. Aliás, desdobrando o custo de aquisição das ações, a parcela correspondente à participação societária, de acordo com o método de equivalência patrimonial (MEP), representou 0,52% do preço total pago, enquanto que a parcela do ágio correspondeu a 99,48%. E não obstante a entrada da nova investidora tenha possibilitado mais que duplicar o valor do patrimônio líquido da Taterka, a operação apenas permitiu que a TBWA participasse com 0,624% do capital social da Taterka.

Em 18.2.2003 – isto é, no dia seguinte –, a reserva de capital constituída pela Taterka com o valor do ágio recebido da TBWA é capitalizada. No mesmo dia, ocorre a cisão parcial e seletiva da Taterka, com versão de considerável parcela do patrimônio líquido (97,5%) da empresa em favor de seus sócios originários (Dorian e Vera Cruz), sob a necessidade “*de saneamento do seu balanço, mediante a eliminação de ativos que não oferecem perspectivas*

próprias de retorno dos investimentos”. Mencionados ativos envolviam participação em outra empresa, imobilizados, créditos com terceiros e recursos financeiros.

Como resultado da operação, Dorian passou a deter 75% do capital social da Taterka, a TBWA, 25%, e a Vera Cruz deixou de figurar como acionista. O valor do patrimônio líquido da Taterka pós-cisão é quarenta vezes inferior ao valor do patrimônio líquido pré-cisão.

Em suma, na lavratura do auto de infração, o fisco acusou a Vera Cruz de agir com simulação, mediante a prática de atos e negócios não submetidos à tributação pelo IRPJ e pela CSL, com o intuito de encobrir o ganho de capital auferido na venda da participação societária.

No entanto, o CARF entendeu não ter ocorrido simulação, mas negócio jurídico indireto. Como o único propósito da operação teria sido fugir da tributação sobre o ganho de capital que decorreria da operação de compra e venda pura e simples, restaria configurada a fraude à lei do IRPJ e da CSLL. Por esse motivo, os efeitos do negócio jurídico indireto orquestrado pelo contribuinte não poderiam ser opostos ao fisco.

Esses, em breve resumo, os principais fatos que compõem o Caso Vera Cruz. Os argumentos que fundamentaram a decisão do CARF serão aludidos ao longo do presente texto, a fim de facilitar a compreensão e correspondente análise.

3. ALTERAÇÃO DA FUNDAMENTAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O primeiro ponto a chamar a atenção e merece um sucinto comentário refere-se à mudança da fundamentação jurídica contida no auto de infração pelo órgão administrativo de julgamento recursal. Conforme acima relatado, o lançamento de ofício promovido pela autoridade fiscal foi fundamentado na existência de negócio simulado². Mas o CARF afastou tal qualificação ao considerar ter havido negócio jurídico indireto, sem a presença de propósito negocial e com o escopo de fraudar a lei do imposto de renda, sendo, por tudo isso, inoponível ao fisco.

O contribuinte que havia se defendido contra a alegação formulada pelo fisco de ter cometido um ato nulo (vício de invalidade) viu-se diante de decisão administrativa que, deliberadamente, manteve a exigência fiscal por fundamento diverso: o ato seria válido, mas inoponível ao fisco por outras razões (vício de ineficácia). Ou seja, ao mesmo tempo em que o CARF acolhe o argumento do contribuinte de ter praticado negócio jurídico indireto, sem

² Conforme disposto no Termo de Verificação Fiscal que integra o auto de infração, o qual foi transcrito no acórdão nº 1401-000.582: “...*toda a operação está maculada pela simulação, visto que a pessoa jurídica fiscalizada utilizou-se de artifícios com o intuito de redução no pagamento de tributos, o que caracteriza, em tese, crime contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, motivando a formalização de representação fiscal para fins penais, objeto do Processo nº 19515.007122/200811*”.

simulação, impõe outro obstáculo jurídico não contemplado no auto de infração, que é a exigência de motivo extrafiscal.

Acontece que os fundamentos fáticos e jurídicos adotados no lançamento pela autoridade fiscal não podem ser alterados no curso do respectivo processo administrativo de revisão, em qualquer das suas instâncias. Os motivos que fundamentam tal conclusão são de ordem constitucional e legal. Antes, derivam de ordem lógica, porquanto a alteração da fundamentação da acusação fiscal já seria decorrência de o contribuinte ter demonstrado a sua improcedência³.

Ora, perante o ordenamento jurídico brasileiro, o lançamento tributário, como todo e qualquer ato administrativo⁴, deve ser motivado, em decorrência dos imperativos contidos no art. 37 da CF/88, a saber, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. E havendo vinculação do ato administrativo com processo administrativo ou judicial, a ordem constitucional assegura aos litigantes o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do art. 5º, inc. LV da CF/88. Impõe-se, conseqüentemente, que os fatos e fundamentos legais trazidos pelas partes sejam expostos com fidelidade e clareza, a fim de que a acusação e a defesa possam ser apresentadas com segurança, e o respectivo julgamento possa ser realizado com justiça e eficiência. Para que isso aconteça, fica impedida qualquer mudança nas teses e nos fatos trazidos pelo auto de infração.

Especificamente quanto ao lançamento tributário, o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) também impõe à autoridade fiscal o dever de motivação ao estabelecer que a referida atividade é vinculada à lei e inclui a verificação da ocorrência do fato gerador e a determinação da matéria tributável⁵. Aliás, se o lançamento já tiver ocorrido, o art. 146 do CTN⁶ impede que a autoridade fiscal realize novo lançamento por fundamento jurídico diverso. Isso porque, quando a lei admite mais de um critério jurídico para a quantificação da obrigação tributária, adotado um deles no lançamento, não mais pode ser alterado com relação ao mesmo fato gerador.

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Parecer inédito de 1.10.2010.

⁴ Constitui exceção a tal mandamento a exoneração “ad nutum” de ocupante do cargo em comissão, que possui tratamento constitucional próprio. No entanto, mesmo nesse caso, havendo motivação, esta passa a integrar os requisitos de validade do ato administrativo.

⁵ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

⁶ “Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Enfim, a motivação é elemento inerente à validade do ato administrativo. A obrigação de motivação conduz à possibilidade de o ato de lançamento ser atacável, se o seu fundamento não estiver correto. Trata-se da teoria dos motivos determinantes.

No caso em apreço, ao invés de simplesmente julgar o auto de infração tal como ele foi lavrado, o CARF inovou a lide e substituiu a autoridade fiscal na atividade de lançamento, fato reprovável pela própria jurisprudência administrativa⁷.

4. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO FATO GERADOR.

A certa altura do acórdão, o conselheiro relator do caso aduz que *“são os fatos em toda sua complexidade que envolve cada caso concreto que devem nortear o verdadeiro tom de aproximação deles ao âmbito dogmático das normas”*. Afirma, outrossim, que a construção da relação tributária deve originar-se da interpretação do fato para, a partir dele, buscar-se a norma de incidência, não se devendo partir de uma interpretação apriorística da norma com o intuito de “caçar” o fato onde quer que ele se encontre⁸.

Embora expressemos nossa concordância com o pensamento constante do trecho transcrito da primeira oração, consideramos que a ideia subjacente na segunda oração (prevalência da interpretação dos fatos) transita por assuntos polêmicos e, dada sua abrangência, deve ser tomada com temperamentos para não descambar para a interpretação econômica do fato jurídico tributário. Dada a oportunidade que nos é franqueada, aproveitamos o momento para tecer comentários com relação a dois pontos.

Primeiro ponto. O texto legal é a porta de entrada do processo interpretativo que culmina na criação da norma jurídica para determinado caso concreto. O intérprete inicia a exegese pela compreensão do texto legal e dos fatos, passa pelo processo de interpretação e ponderação dos possíveis entendimentos existentes, com auxílio dos métodos hermenêuticos, e termina com a

⁷ No mencionado parecer inédito, Ricardo Mariz de Oliveira cita diversos julgados administrativos relacionados aos limites da lide, descritos no auto de infração, e à sua inalterabilidade no curso do processo: (i) ac. CSRF/01-1873, de 15.5.1995; (ii) ac. CSRF/01-02740, de 13.9.1999; (iii) ac. CSRF/02-0541, de 19.5.1997; (iv) ac. 103-09730, de 6.11.1989; (v) ac. 103-13556, de 16.2.1993; (vi) ac. 103-20260, de 11.4.2000; (vii) ac. 103-20485, de 23.1.2001; (viii) ac. 104-11427, de 6.6.1994; (ix) ac. 107-03431, de 15.10.1996; (x) ac. 108-05421, de 16.10.1998; (xi) ac. 201-72902, de 10.6.1999; (xii) ac. 302-32868, de 26.10.1994. E quanto à impossibilidade do órgão administrativo de julgamento retificar o lançamento, cita os seguintes julgados: (i) ac. CSRF/01-02922, de 8.5.2000; (ii) ac. CSRF/01-03186, de 4.12.2000; (iii) ac. CSRF/01-03327, de 17.4.2001.

⁸ Ac. 1401-000.582, p. 12: *“Ou seja, é relevante também interpretarmos o fato e partirmos dele para a busca da norma e não meramente partirmos de uma interpretação a priori da norma para daí buscar a “pequenez do fato”, que já estaria “enjaulado” e previamente definido na norma, como se a norma pudesse apreender de antemão e de uma vez por toda a grandiosidade do fato, doce ilusão, que o nosso sistema da “Civil Law” nos reserva. Nesse sentido, a experiência da Common Law muito nos alerta, pois a referida experiência jurídica sobrevive há mais de 800(oitocentos) anos sem considerar a independência ou melhor a existência de qualquer tipo de regra geral e a priori, que não esteja enquadrada em um determinado fato. Eles só enxergam a norma quando já a aplicada no fato (rule of law) É o chamado Direito Jurisprudencial”*.

escolha de determinada solução para o caso concreto, a qual constitui a norma jurídica propriamente dita. A qualificação é operação que consiste na subsunção das notas ou características de um objeto (fato, ato ou negócio jurídico) num conceito utilizado por uma norma.

Assim, o processo de aplicação do direito pressupõe, primeiramente, a interpretação da lei (premissa maior) e a interpretação do ato jurídico (premissa menor), a fim de culminar na qualificação, que consiste num juízo de subsunção de um fato, ato ou negócio jurídico concreto já interpretado num conceito típico de fato, ato ou negócio jurídico consagrado na lei⁹. Não há prevalência da interpretação da lei ou da interpretação do fato. Logicamente, todo esse processo é realizado dentro dos sentidos possíveis do texto¹⁰. Ademais, a atividade do intérprete é constitutiva e não declaratória da norma jurídica, não se limitando à compreensão do texto e dos fatos; afinal, não se interpreta normas jurídicas, mas textos normativos¹¹.

Interpretações apriorísticas, defendidas previamente ao contato com o texto normativo – a exemplo do princípio “in dubio contra fiscum” ou mesmo da sua antítese “in dubio pro fiscum” – fundam-se em entendimento acrítico e ideológico e induzem o intérprete a percorrer caminhos questionáveis para se utilizar de conceitos e modelos estranhos ao ordenamento jurídico brasileiro com o intuito de afastar a eficácia do texto normativo. A lei tributária é uma das garantias dos contribuintes e, como tal, deve harmonizar a disciplina do interesse público, em confronto com o interesse privado, em prol da segurança jurídica.

Segundo Ponto. Consideração econômica do fato não se confunde com interpretação econômica¹². Marco Aurélio Greco elucida a questão ao afirmar que, na interpretação econômica, parte-se do fato e, pelas suas características econômicas, busca-se a lei de incidência (semelhante à analogia), iniciando-se pelo fato e não pela lei. Já na consideração econômica, parte-se da lei, constrói-se o conceito legal para saber qual o tipo previsto na lei; vai-se para o fato, constrói-se o fato considerando todos os seus aspectos (jurídicos,

⁹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética. 2001, p. 36.

¹⁰ Segundo Karl Larenz, os textos jurídicos são problematizáveis porque redigidos em linguagem que apresentam margem de variabilidade de significação, o que torna possível inúmeros cambiantes de significação. É precisamente a profusão de tais cambiantes que se estriba a riqueza expressiva da linguagem e a sua suscetibilidade de adequação a cada situação. Seria um erro aceitar que os textos jurídicos só carecem de interpretação quando surgem como obscuros, pouco claros, contraditórios. A necessidade de interpretação não é um defeito que possa ser remediado por uma redação tão precisa quanto possível, mas continuará a existir enquanto as leis, sentenças, contratos etc. continuarem a ser redigidos exclusivamente numa linguagem codificada, simbolizada (*Metodologia da ciência do direito*. 5ª edição. Tradução José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian. 2009, p. 283-284).

¹¹ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 4ª ed., 2006. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; MATOS, Gustavo Martini de; BOZZA, Fábio Piovesan. “Interpretação e integração da lei tributária”. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética; Ceará: ICET, 2010.

¹² Estritamente em termos terminológicos, a acepção de *consideração econômica* e de *interpretação econômica* é variável na doutrina. Importa, isto sim, o conteúdo semântico consagrado em cada trabalho doutrinário.

econômicos, mercadológicos, concorrenciais etc.) e volta-se para a lei para saber se ele está enquadrado ou não¹³.

A interpretação econômica aplicada sobre o fato jurídico tributário, também conhecida como interpretação pelos efeitos econômicos, preconiza que a norma tributária deve perseguir a maximização da riqueza, como finalidade última da lei, de modo que o resultado obtido confira eficiência ao Direito¹⁴.

Eventual referência a institutos, conceitos e formas de outros ramos do Direito não deve resultar na aplicação restritiva da hipótese de incidência tributária somente às estruturas jurídicas que se enquadrem em tais institutos, conceitos e formas, mas sim, de modo abrangente, abarcando os fatos que possuam o mesmo conteúdo econômico e, por conseguinte, revelem índices semelhantes de capacidade econômica.

A interpretação econômica permite aplicar critérios econômicos sobre fatos tidos como dignos de tributação, não contemplados pela lei, para criar ou ampliar um pressuposto tributário. Para essa doutrina, trata-se do reconhecimento de um direito, pois a lacuna deve, em princípio, ser preenchida do modo como o legislador teria provavelmente regulado a questão, se ela tivesse entrado em sua previsão. Aqui se revela a função integradora da interpretação econômica¹⁵.

No Brasil, porém, o princípio da estrita legalidade impede que a lei tributária seja aplicada por analogia ou como forma de preencher lacuna, para criar, modificar ou extinguir tributo (art. 108, parágrafo 1º do CTN). Nesse sentido, Alberto Xavier pontifica que o princípio da legalidade exige que a interpretação dos conceitos adotados pela lei se faça por métodos jurídicos, com a consideração dos efeitos jurídicos tanto do fato jurídico tributário, quanto da sua qualificação em face da lei. A interpretação com maior preponderância às conseqüências econômicas desejadas pelas partes, ao invés dos efeitos jurídicos típicos, fere a legalidade, por representar analogia gravosa contra o contribuinte¹⁶.

O critério econômico não deve ser confundido com a concepção da economia política ou da ciência das finanças. As ciências do direito e da economia possuem seus próprios objetos de conhecimento e métodos. Mas isso não impede que os resultados em determinadas questões coincidam, como é o caso da hipótese de incidência ser constituída por uma situação de fato. Nessa circunstância, o critério jurídico toma como referência exatamente o critério econômico¹⁷. Desse modo, não há que se confundir a interpretação econômica, reprovável no

¹³ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 170-171.

¹⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976, p. 71-91.

¹⁵ BEISSE, Heinrich. "O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã". In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 22-23.

¹⁶ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 39-40.

¹⁷ BEISSE, Heinrich. *Op. cit.*, p. 11.

sistema jurídico brasileiro, com a consideração econômica, passível de utilização no nosso ordenamento.

Luís Eduardo Schoueri desenvolve bem a explicação do fenômeno¹⁸:

“O processo de aplicação da lei implica, exatamente, a colheita de algumas circunstâncias dentro da complexidade social, suficientes para a subsunção. Dá-se, pois, a construção do fato jurídico a partir da constatação da ocorrência no mundo fenomênico daqueles elementos descritos pela norma. Se esta se faz descrever a partir de critérios econômicos, ao aplicador da lei cabe, imediatamente, averiguar a ocorrência dos fatos econômicos assim previstos, declarando, a partir daí, a ocorrência do fato jurídico tributário. Nesse sentido, a consideração econômica nada mais passa a ser que uma consideração jurídica: não há espaço para consideração de circunstâncias não previstas pelo legislador; apenas porque este prestigiou fenômenos econômicos é que o aplicador da lei os investiga”.

Outro dado importante é que, no Brasil, a interpretação pelos efeitos econômicos foi expressamente rejeitada pelo ordenamento jurídico. O assunto estava relacionado com o teor dos art. 129¹⁹ e 134²⁰ do anteprojeto do CTN, de autoria de Rubens Gomes de Sousa, tendo o primeiro sido substituído pelo art. 74 do projeto encaminhado ao Congresso Nacional²¹.

No relatório da Comissão Especial do CTN, foi explicado que a substituição visou atender às exigências do princípio da legalidade, mas o art. 74 foi rejeitado a despeito da sua redação mais branda. O projeto foi convertido, com alterações, na Lei nº 5.172 (atual Código Tributário Nacional), cujo respeito ao princípio da legalidade e aos efeitos dos atos perante o direito privado está consagrado nos art. 97, 109, 110, 116 e 117, e subsidiado com as regras de interpretação do art. 108²².

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 624-625.

¹⁹ “Art. 129 - Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual”.

²⁰ “Art. 134 - A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista evitar, impedir ou reprimir a fraude, a sonegação e a evasão de tributos, ainda que não se configure hipótese expressamente definida pela legislação como infração”.

²¹ “Art. 74 - A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes. Parágrafo único – O disposto neste artigo não se aplica: I - às taxas; II - aos impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria”.

²² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; MATOS, Gustavo Martini de; BOZZA, Fábio Piovesan. *Op. cit.*, p. 390.

Em suma, a interpretação econômica sobre o fato concreto não atende às exigências que deveriam ser estabelecidas na racionalidade de um método jurídico, por não observar os imperativos da segurança jurídica e, principalmente, por deixar de conciliar o princípio da tipicidade da tributação com o critério econômico, culminando na tributação por analogia.

5. O CONCEITO DE SIMULAÇÃO.

A interpretação do conceito de simulação tem sido discutida ao longo dos anos, com a emissão de uma variedade de opiniões, sem, entretanto, encontrar consenso. A divergência entre as teorias existentes – voluntaristas, declarativistas e causalistas – decorre não do fenômeno da simulação em si, mas do próprio conceito de negócio jurídico.

5.1. O conceito subjetivo de simulação

A doutrina, antes e depois da vigência do Código Civil de 2002, sempre enxergou no fenômeno da simulação três elementos básicos, sem os quais não se pode cogitar da existência da figura: (i) divergência intencional entre a declaração externada e o efeito que se quer obter; (ii) conluio (*pactum simulationis*) entre as partes do negócio a fim de produzir o negócio simulado (ou entre o declarante e o destinatário da vontade, hipótese de simulação em ato unilateral receptício); e (iii) o objetivo de enganar terceiros²³.

A figura da simulação, basicamente, encerra a manipulação de um negócio jurídico, a fim de produzir uma mentira destinada a enganar terceiros. Nas palavras sucintas de Clóvis Beviláqua, “*é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado*”²⁴. Eis o cerne da figura, o logro, a vontade concertada entre duas ou mais pessoas de enganar outrem por meio de negócios jurídicos que não traduzem a realidade efetiva dos fatos.

Francesco Ferrara encarece que²⁵:

²³ FERRARA, Francisco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939. p. 52. MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado. Tomo 4*. Campinas: Bookseller, 2000. ps. 442-443. LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de direito civil*. Vol. I. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1988. p. 401. GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. ps. 427-428. RODRIGUES, Silvío. *Direito civil. Parte geral. Vol. 1*. São Paulo: Max Limonad, 1964. p. 238-239. DINIZ, Maria Helena. *Direito Civil Brasileiro*. 1º vol. São Paulo: Saraiva. p. 435. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielísiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 52. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. São Paulo: Saraiva. p. 162. ALVES, José Carlos Moreira. “As Figuras Correlatas da elisão Fiscal”, in *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003. p. 13. CARVALHO, Paulo de Barros. “Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados”. *Revista de Direito Tributário* nº 114. São Paulo: Malheiros, p. 20.

²⁴ BEVILAQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. Campinas: Servanda, 2007. p. 310.

²⁵ FERRARA, Francisco. *Op. cit.*, p. 52.

“O que existe de mais característico no negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. O interno, aquilo que se quer [sic], e o externo, o que se declarou, estão em oposição consciente. Com efeito, as partes não querem o negócio; querem somente fazê-lo aparecer e, por isso, emitem uma declaração não conforme com a sua vontade, que predetermina a nulidade do acto jurídico e, ao mesmo tempo, serve para provocar a ilusão falaz de sua existência”.

Com efeito, a nota distintiva da figura da simulação – na acepção subjetiva – é a divergência intencional entre a vontade manifestada no negócio jurídico celebrado e o fim pretendido pelas partes, o qual se tenta ocultar por meio do negócio simulado. Em verdade, em alguns casos não há outro negócio jurídico, subjacente ao negócio simulado, mas a simulação é levada a efeito a fim de afirmar uma situação de todo inexistente; é a chamada *simulação absoluta*. É o caso, por exemplo, de casamento celebrado por quem não tem competência para a celebração do ato, onde a simulação encerra-se no próprio ato. É celebrada na presença de terceiros uma cerimônia que jamais logrou qualquer existência jurídica, sendo o ato nulo *ab initio*.

Existem casos, no entanto, – e são as hipóteses em que pode se verificar a figura da simulação na seara tributária – onde um negócio é celebrado para ocultar a realização de outro que se pretende jamais venha à luz do dia. É a hipótese da chamada *simulação relativa*, onde há o ato simulado, ao qual é dado publicidade, e o ato dissimulado, que se pretende manter em segredo. É o caso do clássico exemplo de contrato simulado de compra e venda, onde não há o pagamento do preço e que é celebrado apenas para encobrir uma doação.

Percebe-se nas duas hipóteses possíveis que o engano, a vontade de ludibriar por meio de um negócio jurídico não condizente com a realidade, é o traço distintivo dessa figura jurídica²⁶. Aliás, é exatamente a vontade consciente de enganar que distingue a figura da simulação de outras figuras que tratam da manifestação volitiva, como, por exemplo, o erro.

Assim, andou bem o legislador brasileiro ao alterar a classificação da simulação, não mais definida como defeito do ato jurídico (defeito este localizado na vontade), mas como causa de invalidade do mesmo. Com efeito, não há na simulação qualquer defeito na emissão da manifestação da vontade que possa causar a anulação do ato, como era na codificação de 1916. A vontade manifestada não se encontra em desacordo com o querer íntimo, porque tenha incidido em erro, tenha sido coagida, tenha agido em estado de necessidade ou qualquer

²⁶ É bom que se deixe registrado que a vontade de enganar não pressupõe, necessariamente, que a simulação seja sempre perpetrada com o intuito de prejudicar outrem, que é a chamada simulação maliciosa, a qual encontrava guarida na codificação cível anterior justamente porque previa a simulação dita inocente, a qual era celebrada sem qualquer intuito de prejudicar terceiros, sendo muitas vezes, pactuada para, em verdade, auxiliar alguém, como, por exemplo, na hipótese de se celebrar uma compra e venda, para disfarçar uma doação, mas para evitar constrangimentos ao beneficiário do ato. Na atual conformação jurídica dada à simulação, esta distinção perdeu a razão de ser, mas permanece, como dado essencial, o intuito de enganar.

outra hipótese em que fatores exógenos atuem de forma a inquinar sua manifestação, mas é fruto da própria vontade consciente em agir pela simulação.

Atualmente, portanto, o problema da simulação é tratado pelo Código Civil como causa de nulidade do negócio jurídico, porque a simulação atua numa de suas condições de validade. Causando a invalidade do negócio, este aparece nulo, incapaz de gerar efeitos, e não mais anulável.

O art. 104 do Código Civil de 2002 dita os requisitos de validade do negócio jurídico, exigindo (i) agente capaz, (ii) objeto lícito, possível, determinado ou determinável e (iii) forma prescrita ou não defesa em lei. Por outro lado, o art. 166, ao elencar as causas de invalidade do negócio jurídico, em seus incisos VI e VII diz ser nulo negócio jurídico que tiver por objetivo fraudar lei imperativa (inciso VI) e também se a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção (inciso VII). E a próxima prescrição de nulidade expressa pelo Código é justamente a hipótese de simulação que aparece logo no art. 167²⁷.

O Código Civil brasileiro é, destarte, expresso em fulminar de nulidade o negócio jurídico simulado, mas resguarda o negócio dissimulado “*se válido for na substância e na forma*”, deixando claro que o vício da simulação atua na própria estrutura do negócio jurídico celebrado, causando, assim, sua invalidade, mas preservando aqueles negócios onde justamente os requisitos de validade encontram-se presentes. Incide, portanto, a hipótese do inciso VII do art. 166.

Da mesma forma, as taxativas hipóteses do parágrafo 1º do art. 167, o qual elenca as formas pelas quais podem se manifestar a simulação revelam, todas, condutas não conformes à boa-fé que deve nortear as relações privadas. O art. 187 do Código Civil²⁸, sem correspondência com qualquer dispositivo da codificação anterior, erigiu à categoria de ato ilícito a agressão à boa-fé no exercício de direitos. Em sendo o negócio jurídico simulado uma hipótese expressa de ilicitude, acaba também por incidir na nulidade do inciso II do art. 166, que nada mais é que o anverso do requisito de validade previsto no inciso II do art. 104.

Assim, ao tratar a simulação, não mais como defeito da vontade, mas como causa de invalidade do negócio jurídico, parte da doutrina vem entendendo que o legislador abriu mão

²⁷ “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.”

²⁸ “Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

de perquirir os motivos de ordem subjetiva que condicionaram a celebração de algum negócio jurídico, traçando requisitos objetivos para a análise da simulação²⁹.

Tais requisitos objetivos baseiam-se, a nosso ver, na noção de *causa* do negócio jurídico. Consequentemente, assumem importância o efeito prático obtido ou visado e a intenção objetiva dos negócios, de caráter externo e manifestada pelos atos praticados, a qual não se confunde com a intenção subjetiva do negócio, de caráter interno ao agente.

5.2. O conceito objetivo de simulação

Toda relação de direito tem uma função prática que o Direito coloca em evidência, porquanto é exatamente para assegurar a obtenção de determinadas finalidades consideradas lícitas e dignas de proteção que o ordenamento jurídico empresta reconhecimento a relações da vida social e, tutelando-as, atribui-lhes a categoria de relações jurídicas³⁰.

No direito privado, a causa³¹ é sinteticamente definida como a razão econômico-jurídica do negócio, como a finalidade a que se destina o negócio objetivamente considerado. Por outras palavras, causa é a função prática que caracteriza o negócio jurídico, em garantia da qual o direito concede a sua tutela. Constituindo a justificativa finalística da regulação jurídica da relação, não pode faltar em nenhuma relação jurídica, de direito público ou de direito privado, decorrente de uma situação subjetiva, ou posta em ação pela vontade das partes³².

A causa não pode ser confundida com os elementos típicos do negócio individualmente considerados. Não se identifica nem com o consentimento, nem com o objeto do negócio jurídico, mas transcende a estes elementos que o individualizam. A causa é a razão de ser da

²⁹ GAINO, Itamar. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. IX e X (introdução). AMARAL, Francisco. *Direito civil – Introdução*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006. p. 520-521. THEODORO JR., Humberto. *Comentários ao novo código civil*. Vol. III, Tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 473.

³⁰ BETTI, Emilio. *Teoria Geral do Negócio Jurídico*. Campinas: Servanda, 2008, p. 91.

³¹ Há diversas acepções para o termo “causa”. Antonio Junqueira de Azevedo elenca três deles: (i) causa-motivo, como na expressão “causa ilícita”, que somente pode ser entendida como o “motivo determinante ilícito”; (ii) causa-fato jurídico ou “causa efficiens”, como na expressão “causa obligationis”, em que a palavra “causa” equivale ao fato jurídico que dá origem à obrigação; e (iii) causa, como função prático-social, ou econômico-social do negócio. É nessa última acepção que a consideramos (AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4ª ed. atualizada de acordo com o novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 153). Já Daisy Gogliano elenca cinco acepções, com fundamento na doutrina italiana: (i) causa como elemento interno da estrutura da “fattispecie” contratual, no sentido de “causa da obrigação” de que deriva o contrato; (ii) causa como atribuição patrimonial, como sua razão justificadora, revelando-se tanto no lado interno como externo da matéria do contrato; (iii) causa pode referir-se ainda a qualquer coisa inerente à própria figura ampla do negócio, a qualquer coisa presente em qualquer negócio; (iv) causa no sentido de “causa civilis” coincide com a fonte da relação, com o título da qual deriva a relação jurídica; e (v) causa como função do negócio (GOGLIANO, Daisy. “A função social do contrato (causa ou motivo)”. *Revista Jurídica* v. 53, nº 334, Porto Alegre, 2005, p. 30).

³² VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, s.d., p. 126-129.

tutela jurídica atribuída ao negócio, tendo em vista as finalidades práticas que este se propõe, e que ao direito interessa garantir³³. A causa, no direito brasileiro, não está na lei, mas está, porque é inevitável, no ordenamento como um todo³⁴.

Assim, a causa do contrato de compra e venda é a transmissão da propriedade mediante o pagamento de um preço; na doação é a transmissão da propriedade de um bem a título de liberalidade, e assim por diante.

Ademais, os motivos não são elementos constitutivos da causa. Os motivos são individuais, subjetivos, internos, contingentes, variáveis e até contraditórios. Não comportam valoração social, enquanto não passarem a compor o conteúdo do negócio jurídico, sendo, por isso, indiferente ao direito. Os motivos individuais não se revelam no teor do negócio, salvo quando nele expressamente fixados sob a forma de pacto, condição ou termo³⁵.

Haverá simulação quando as partes de um negócio bilateral, combinadas entre si – ou se o autor de uma declaração com destinatário determinado, de combinação com este –, estabelecem um regulamento de interesses diverso daquele que pretendem observar nas suas relações, procurando atingir, através do negócio, um escopo (dissimulado) divergente da sua causa típica³⁶.

Não haverá simulação se a causa do ato ou negócio jurídico for respeitada, ainda que as partes procurem atingir uma finalidade indireta, distinta daquela que seria própria ou comum do tipo. É por essa razão que, na sequência, passaremos a examinar as características do negócio jurídico indireto.

5.3. Análise do Caso Vera Cruz quanto à existência de simulação

Como se vê, vontade e causa não fazem parte da estrutura do negócio, mas atuam como meio de correção externo sobre a validade ou eficácia, evitando efeitos não queridos subjetivamente pelo agente (vontade) ou objetivamente pela ordem jurídica (causa)³⁷.

Ocorre que, na interpretação dos atos e negócios jurídicos, há tempos, encontra-se superado o esquema tradicional de busca de uma vontade psicológica das partes. Em se tratando de simulação, o problema não está na vontade, mas na causa do negócio. Não competiria ao fisco, assim, desvendar a real intenção das partes, mas examinar a ocorrência de ações simuladoras,

³³ VANONI, Ezio. *Op. cit.*, p. 128.

³⁴ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4ª ed. atualizada de acordo com o novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 160.

³⁵ BETTI, Emilio. *Op. cit.*, p. 258.

³⁶ BETTI, Emilio. *Op. cit.*, p. 566.

³⁷ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Op. cit.*, p. 22.

que fingem uma determinada consequência de fato, demonstrando que o negócio jurídico e a sua execução econômica encontravam-se apartados. Cabe ao fisco provar uma situação existente, só que divergente da realidade do ato, da declaração, do negócio ou do sujeito passivo dissimulado³⁸⁻³⁹.

A prova da simulação é normalmente indireta, indiciária, colhida nas circunstâncias do ambiente no qual o ato ou negócio foi produzido. Assevera Heleno Tôrres que “*a pluralidade e concomitância de significações dos indícios servirão para a produção de prova consistente, tendo como resultado a elaboração do fato presumido ou de um fato que revele maior aproximação com a realidade empírica. Fontes indiciárias podem gerar encadeamentos de textos até compor o fato que se queira provar, por acumulação*”⁴⁰.

Alguns indícios da existência da simulação: (i) desfazimento dos efeitos do negócio jurídico ostensivo; (ii) motivo para simular, isto é, a intenção de enganar terceiros; (iii) conhecimento da simulação pelos cúmplices; (iv) antecedentes de conduta; (v) atividades em andamento; (vi) interposição fictícia de pessoas; (vii) operações ligadas e em sequência; (viii) movimentação bancária; (ix) preço vil, preço não pago ou preço diferido a longo prazo; (x) retenção do bem alienado; (xi) falta de equivalência entre prestações e contraprestações; (xii) temporalidade do negócio suspeita; (xiii) divergência das partes sobre declarações de vontade; (xiv) lugar de celebração de negócio suspeita; (xv) documentação ou forma complexa ou insuficiente demais; (xvi) silêncio ou ocultação do negócio; (xvii) ignorância do cúmplice sobre os aspectos acessórios do acordo; (xviii) intervenção preponderante do simulador; (xix) falta de contra-documentação; (xx) complacências amistosas sobre questões contratuais importantes; (xxi) relações de parentesco, amistosas demais ou de dependência; (xxii) conduta processual das partes⁴¹.

Transpondo os comentários acima ao caso em exame, quer nos parecer que a fiscalização seguia uma trilha correta e consistente de indícios em busca da comprovação da simulação: operações ligadas e em sequência, beneficiadas com a exoneração tributária, realizadas num curtíssimo espaço de tempo que culminavam com a saída de uma acionista para a entrada de outra.

³⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. “Simulação de atos e negócios jurídicos – pacto simulatório e causa do negócio jurídico”. In AZEVEDO, Antonio Junqueira de; TÔRRES, Heleno Taveira; CARBONE, Paolo (coord.), *Princípios do novo código civil brasileiro e outros temas – homenagem a Tullio Ascarelli*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 341-342.

³⁹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. “Simulação e negócio jurídico indireto. No direito tributário e à luz do novo código civil”. *Revista Fórum de Direito Tributário* n° 48. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 9.

⁴⁰ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 396.

⁴¹ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 411.

O equívoco da ação fiscal, com a devida vênia, foi ter interrompido o referido processo investigativo, deixando de perquirir sobre aspectos vitais para caracterização da operação como simulada, relacionadas tanto com a subscrição de capital com ágio quanto com a cisão seletiva.

Nesse sentido, o relatório do acórdão nº 1401-000.582 não indica qualquer evidência de o fisco ter indagado sobre a atividade desempenhada pela empresa investida Taterka (tratava-se de uma indústria, de uma revendedora de mercadoria, de uma prestadora de serviços?); sobre a consistência econômica do pagamento do ágio, especialmente em relação à proporção que a nova investidora (TBWA) obteve no capital social da empresa investida (a parcela correspondente à participação societária, de acordo com o valor patrimonial, representou 0,52% do preço total pago, enquanto que a parcela do ágio correspondeu a 99,48%); sobre as razões objetivas a justificar que a nova investidora (TBWA) aceitasse a cisão seletiva da empresa investida, com substancial versão de patrimônio líquido em favor dos acionistas primitivos (Dorian e Vera Cruz), inclusive do vultoso ágio pago.

Afinal, para exercer crítica e afastar os efeitos do modelo jurídico adotado pelo contribuinte, é fundamental que o fisco compreenda bem os fatos e as circunstâncias que cercam a operação. É fundamental entender a equação econômica que subjaz ao negócio e, apenas na hipótese de total inadequação entre a causa do tipo negocial escolhido e a finalidade almejada, deverá ser proclamado o vício da simulação. A conduta econômica ou efetiva deve estar em plena sintonia com a conformação jurídica do negócio.

A fiscalização, ao revés, preferiu se contentar com os indícios já apontados – a nosso ver, circunstanciais e insuficientes para macular o tipo negocial escolhido pelo contribuinte – e, de forma afoita e tendenciosa, deduziu fatos e circunstâncias, o que lhe permitiu tomar o atalho para a conclusão da ocorrência de simulação.

6. O CONCEITO DE NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO.

Além do exame do instituto da simulação, também afigura-se necessário estudar o conceito do negócio jurídico indireto, o qual foi aduzido pela defesa e acatado pelo CARF no caso em comento.

Não existe qualquer definição legal do que venha a ser negócio jurídico indireto. O negócio jurídico indireto se manifesta na utilização de um negócio jurídico tipificado no ordenamento, mas cujo interesse na sua celebração advém de finalidades distintas daquelas que geralmente decorrem de suas causas típicas.

Dois são os requisitos necessários para a ocorrência do negócio jurídico indireto. Primeiro, a utilização de um negócio tipificado em lei, e isso é importante porque os efeitos dele

decorrentes derivam da regulação legal, o que atesta sua licitude (o negócio jurídico indireto exige negócio típico, pois, sendo atípico, este será direto e não indireto). Segundo, que por meio desse negócio, o qual visa a uma finalidade legalmente prevista, as partes busquem outros fins, o que se dá por meio do exercício da autonomia privada.

José Carlos Moreira Alves cita como exemplo de negócio jurídico indireto a compra e venda com pacto de retrovenda, usada como meio indireto de contrair um empréstimo, oferecendo uma garantia, ao mesmo tempo resguardando-se de perder em definitivo o bem alienado. A cláusula de retrovenda, na forma tipificada pelo ordenamento como direito de resgate do bem pela quitação do empréstimo, é direito potestativo e impede que o comprador do bem (na verdade, o mutuante) ofereça qualquer resistência se o antigo proprietário (mutuário) manifestar a intenção de reaver o bem pela cláusula da retrovenda. Moreira Alves prossegue no exemplo relatando que também era comum, num certo período no Rio de Janeiro, apor àquele negócio cláusulas que, por meio de constituto possessório, permitissem ao vendedor do bem permanecer na posse do imóvel, a título de locação, funcionando os aluguéis pagos como juros pela celebração indireta do mútuo⁴².

Ou seja, as partes celebravam um contrato de empréstimo por meio de um contrato de compra e venda, isto é, contrato típico, mas aponto cláusulas que permitiam obter resultados outros do que aqueles diretamente decorrentes da causa do contrato de compra e venda. E não há qualquer ilegalidade nisso. É apenas o direito constitucionalmente garantido da autonomia privada atuar legitimamente sobre os meios postos pelo ordenamento na consecução de seus interesses econômicos.

Como se vê, a mudança da finalidade típica do negócio de compra e venda – de circulação de bens para garantia – não macula a validade do negócio jurídico indireto, justamente porque não é a finalidade que fixa o tipo e o regime jurídico de cada negócio. A causa do negócio de compra e venda continua inalterada⁴³.

A opção por finalidade distinta do tipo não implica a ocorrência de simulação. Trata-se de equívoco que se disseminou, mas que não tem fundamento para se estabelecer. A liberdade de seleção da causa no negócio típico não autoriza afirmar que todo e qualquer negócio jurídico indireto representará espécie de simulação, se houver adequação funcional do tipo à respectiva causa e se a finalidade almejada for juridicamente subsistente⁴⁴.

⁴² ALVES, José Carlos Moreira. “As figuras correlatas da elisão fiscal”. *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003, p. 14-17.

⁴³ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Op. cit.*, p. 150. É o elemento categorial inderrogável, e não a finalidade, que fixa o tipo e o regime jurídico de cada negócio. Há negócios cujo elemento categorial inderrogável é a forma (negócios abstratos) e outro que é o objeto (negócios causais).

⁴⁴ TÓRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 164.

Tercio Sampaio Ferraz Júnior aduz, com precisão, que, do ponto de vista empírico, o negócio jurídico indireto assenta-se na possibilidade de negócios típicos preencherem novas funções, respondendo a novos objetivos. Do ponto de vista normativo, essa possibilidade é manifestação da liberdade de iniciativa, sem impedimentos para a expansão da atividade criativa⁴⁵.

Consequentemente, negócio jurídico indireto e simulação não se confundem. Segundo opinião corrente, enquanto o negócio jurídico indireto seria efetivamente querido pelas partes e a discrepância da finalidade típica estaria manifesta, o negócio simulado não seria desejado e a discrepância de finalidade estaria dissimulada. Na simulação relativa, as partes querem realizar um ato real, mas o escondem sob as diferentes e fictícias aparências de outro ato, ostensivo, mas meramente ilusório, e destinado a mascarar o ato verdadeiro. Já no negócio jurídico indireto, as partes propõem-se a atingir uma finalidade particular, recorrendo à combinação de vários atos, não ilusórios, mas antes todos verdadeiros e reais, ligando-os entre si, de maneira a atingir o fim último que tem em vista, por via indireta e através de concurso e de recíproca reação das diversas formas jurídicas reunidas, todas elas correspondentes à verdade e todas conforme a vontade declarada dos contraentes. Para Betti, no negócio jurídico indireto, a discrepância de finalidades típicas assume simples incongruência entre escopos que, embora diversos, são compatíveis entre si⁴⁶.

6.1. Diferença entre motivo e causa e o Caso Vera Cruz.

Um aspecto importante que precisa ser apontado é a confusão que se faz entre a causa do negócio jurídico e o motivo, confusão esta em que incidu o acórdão nº 1401-000.582⁴⁷ e da qual não escapou nem o culto Marco Aurélio Greco⁴⁸.

⁴⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. “Simulação e negócio jurídico indireto. No direito tributário e à luz do novo código civil”. *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 48. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

⁴⁶ BETTI, Emilio. *Op. cit.*, p. 461 e 574.

⁴⁷ Ac. 1401-000.582, p. 14: “Como se vê, tanto na simulação quanto no negócio jurídico indireto há sempre uma discrepância, o que torna fácil a confusão entre esses institutos. No primeiro a discrepância se dá entre a vontade real e a vontade declarada, no último, a discrepância aparece entre a finalidade prática pela qual foi criada o negócio jurídico e o motivo pelo qual efetivamente se está ele sendo usado, ou seja se pretende um resultado prático discrepante daquele para o qual efetivamente o negócio típico meio foi criado” (grifamos).

⁴⁸ “Para saber se o negócio é simulado, temos de verificar se há compatibilidade entre a sua causa e o próprio negócio celebrado. Desta perspectiva a problemática é completamente diferente, porque a causa do negócio, ou o propósito negocial a que se refere diz respeito aos motivos que levam à realização do negócio, às suas razões. (...) Desta perspectiva, o elemento chave é a causa (ou o motivo) do negócio jurídico, e não a vontade. Se o vício é da causa, então temos de perguntar: por que o contribuinte fez isso? Até que ponto o negócio jurídico que fez é compatível com a causa invocada? Desta perspectiva, pode-se chegar à conclusão de o negócio ser simulado se motivo não existir, ou for incompatível com o núcleo do negócio adotado ou se existir uma inadequação entre motivo real e aparente”. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 183-185.

Ocorre que o motivo é elemento completamente irrelevante para o debate. O motivo nada tem que ver com a causa de um negócio jurídico, ainda que efetivamente exista uma discrepância entre um e outro no negócio jurídico indireto.

Conforme foi visto, a causa de um negócio jurídico é a finalidade econômico-prática que a lei confere a determinados institutos jurídicos, como o já citado exemplo de compra e venda, onde a causa deste negócio reside na transmissão da propriedade por meio do pagamento/recebimento de um preço.

Já o motivo reside no foro íntimo das partes envolvidas e não traz qualquer elucidação para a questão. Assim é que alguém pode celebrar um contrato de compra e venda para dar uma casa de presente à sua mãe, ou para se livrar do imóvel cuja manutenção tornou-se onerosa demais ao seu padrão financeiro. Não importa. O que deve ser ponderado é a legalidade e a licitude da operação, e não o que motivou a parte a celebrar aquele negócio.

Uma vez confirmada a licitude do negócio jurídico, o exame restante pertine quanto aos efeitos do negócio celebrado. Isto porque o negócio jurídico indireto é válido quando celebrado em consonância com ordenamento, mas as partes devem se submeter a todos os seus efeitos, tantos os que lhes aproveitam, como os que não lhes interessam ou, até mesmo, prejudicam. Mas se as partes agem para, uma vez obtida a economia fiscal, neutralizar os efeitos do negócio celebrado, retornando ao *status* anterior à celebração do negócio, daí estaremos caminhando bem próximos de uma efetiva simulação.

Por isso que não procede a afirmação feita pelo relator do acórdão nº 1401-000.582 de que “*o conjunto de negócios jurídicos típicos que forma o todo, ou seja o negócio jurídico indireto, são vazios, destituídos de seriedade*”, ou de que “*faz parte da natureza, da própria constituição interna de todo negócio jurídico indireto, que suas partes sejam meramente formas e não substâncias e como tal de fato podem ser tachadas de falta de seriedade, falta de substância*”.

Nada mais equivocado. Os negócios jurídicos indiretos, quando realizados de conformidade com o ordenamento, miram sempre um objetivo real, específico e desejado pelas partes. Caso não houvesse qualquer seriedade ou substância, não haveria porque celebrar tais negócios, a menos que, como visto, se tratasse de negócio simulado.

Não se pode confundir a utilização de meios indiretos para buscar um resultado que não decorreria da causa típica do negócio celebrado com falta de substância, porque todo negócio jurídico direto e indireto tem em mira uma finalidade específica e, estando tal finalidade sob o império da lei, deve receber a sua tutela, independentemente da forma usada.

Mas o acórdão prossegue laborando em equívoco, quando conclui esta parte da problemática em estudo, afirmando o seguinte:

“Divirjo, portanto, daqueles que em casos como esse afirmam que para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas ‘step transactions’.

De fato, se analisados os negócios típicos (aumento de capital, cisão etc) de forma isolada, não haveria causalidade, substância, propósito negocial algum, seriedade, como quer que chamem, pois isso é da própria natureza do negócio jurídico indireto quando visto com a lupa que limita a cada uma de suas partes. Mas, se visto em seu conjunto existe, sim, o propósito desde a fase impugnatória admitida pela interessada de que esse conjunto formaria um todo visando a alienar um ativo com o menor ônus fiscal possível, respeitando segundo a ela a legislação tributária em vigor”⁴⁹.

A incongruência deste trecho salta aos olhos. Primeiro o conselheiro relator nega à causa sua aptidão para identificar a natureza de um negócio, o que é de todo impróprio, uma vez que a causa de um negócio jurídico confunde-se com sua natureza. Depois, alega que é ínsito ao negócio jurídico não possuir seriedade ou substância alguma – o que também é inexato – para ao cabo de tudo reconhecer haver um propósito consubstanciado na economia fiscal na venda de ativos, o qual, mais para frente, reputará inoponível ao fisco.

Ao enveredar pela conclusão de que a economia tributária obtida pela consecução de negócios indiretos, sem quaisquer outros propósitos negociais, não pode ser oposta ao fisco, o acórdão nº 1401-000.582 acabou por engrossar um caudal de decisões do CARF, onde se pode observar maior intolerância na análise das operações, assumindo a ausência de propósitos negociais, outros do que a mera economia fiscal, como índice de simulação, o que traz consigo, na maioria dos casos, a confusão apontada neste trabalho entre esta figura e o negócio jurídico indireto, e todas suas conseqüências, a exemplo da negativa ao direito constitucionalmente garantido à economia fiscal, do amparo indevido na interpretação econômica dos fatos, do agravamento muitas vezes injustificado das penalidades⁵⁰.

⁴⁹ Ac. 1401-000.582, p. 14.

⁵⁰ Com efeito, podemos citar, a título ilustrativo, as seguintes decisões que se pautaram pela visão da simulação e do planejamento tributário, sem a pretensão, no entanto, de esgotar a amostragem de seu campo de influência ou de tecermos quaisquer considerações críticas sobre a casuística envolvida e o mérito da decisão (confrontação esta sempre necessária na análise de casos que envolvam a acusação de simulação), mas para apontar o recrudescimento da jurisprudência administrativa federal: Ac. nº 202-14.843, de 10.6.2003; Ac. nº 101-94.605, de 17.6.2004; Ac. nº 202-15.765, de 14.9.2004; Ac. nº 101-94.747, de 22.10.2004; Ac. nº 101-94.986, de 19.5.2005; Ac. nº 104-20.749, de 15.6.2005; Ac. nº 101-95.257, de 9.11.2005; Ac. nº 101-95.409, de 23.2.2006; Ac. nº 104-21.497, de 23.3.2006; Ac. nº 104-21.498, de 23.3.2006; Ac. nº 101-95.537, de 24.5.2006; Ac. nº 101-95.552, de 25.5.2006; Ac. nº 104-21.610, de 25.5.2006; Ac. nº 202-17.274, de 23.8.2006; Ac. nº 108-09.037, de 18.10.2006;

7. A ECONOMIA FISCAL COMO DIREITO CONSTITUCIONALMENTE GARANTIDO AO CONTRIBUINTE

Ricardo Mariz de Oliveira, em estudo alentado sobre o tema⁵¹, demonstra como a economia fiscal é um direito constitucional de qualquer cidadão. Isto é assim porque o direito à economia fiscal é decorrência do princípio da legalidade, insculpido no inciso II do art. 5º da Constituição Federal, o qual reza, como é notório, que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*.

Deste primeiro princípio decorre o direito, a todos garantido, de poder optar livremente entre realizar um ato que a lei elegeu como fato gerador de obrigação tributária ou não realizá-lo. Isto é fundamental porque se existisse uma lei que obrigasse os particulares a incidir em determinada situação apenas porque dela decorrerão recursos para o Erário, uma tal norma equivaleria à confisco, o que é vedado sob quaisquer aspectos pela nossa ordem constitucional.

Concomitantemente ao princípio da legalidade atua o princípio da legalidade tributária, o qual só autoriza a tributação nos exatos termos postos na lei. Nessa ordem de idéias, o CTN é mandatário no sentido de que a obrigação tributária surge apenas com a ocorrência do fato gerador (art. 113, parágrafo 1º).

Por sua vez, o art. 114 do mesmo Código define o fato gerador da obrigação tributária como *“a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”*. Daí o art. 116 do CTN considerar ocorrido o fato gerador em duas circunstâncias: (i) *“tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”*; e (ii) *“tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”*.

Ac. nº 101-95.818, de 19.10.2006; Ac. nº 101-95.868, de 9.11.2006; Ac. nº 107-08.837, de 6.12.2006; Ac. nº 101-96.066, de 29.3.2007; Ac. nº 101-96.072, de 29.3.2007; Ac. nº 101-96.087, de 29.3.2007; Ac. nº 103-290, de 5.12.2007; Ac. nº CSRF/04-00.817, de 3.3.2008; Ac. nº 101-96.688, de 17.4.2008; Ac. nº 101-96.856, de 13.8.2008.

⁵¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. “Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 549. Vale transcrever o seguinte trecho: *“Em suma e por tudo o que foi dito, não há força jurídica capaz de impedir a pessoa de não querer pagar tributo ou de não pagá-lo licitamente, ou de licitamente se organizar para pagar o menos possível. Vãs seriam as garantias constitucionais caso a pessoa devesse permanecer inerte e inerte, aguardando a ocorrência inexorável dos fatos geradores, sem a possibilidade de evitá-los. (...) Em síntese, a pessoa pode procurar e pode ocupar os espaços vazios de tributação, isto é, aqueles espaços não preenchidos pelas hipóteses legais de incidência ou pelas respectivas bases de cálculo, não sendo obrigada a seguir cegamente ou diretamente, no rumo do fato gerador, ou do fato gerador mais oneroso”*.

Tudo isso aponta para um dado que sempre foi enxergado como elementar para caracterizar a elisão fiscal⁵², isto é, a economia de tributos obtida de forma lícita⁵³: a atuação do contribuinte na busca pela regular economia tributária deve anteceder à ocorrência do fato gerador. Caso não se aperfeiçoe a ocorrência do quanto previsto em lei para caracterizar uma situação, de fato ou jurídica, como fato gerador de obrigação tributária, a obrigação sequer chega a nascer.

Atuando junto aos dois princípios antecedentes aparece também o direito à propriedade privada, cujos atributos permitem ao cidadão usar, gozar, dispor e fruir de seu patrimônio da forma que melhor lhe aprouver, desde que respeitadas a lei, a boa-fé e suas finalidades econômico-sociais. Vale dizer, uma vez respeitada a lei, o particular, mediante o exercício da autonomia privada, é livre para dispor de seus negócios como melhor entender. O direito à liberdade e à propriedade estão insculpidos logo no “caput” do art. 5º da CF/88, tendo o princípio da legalidade, em suas diversas matizes, como alicerce.

Em outras palavras, a partir do constitucionalismo, a autonomia da vontade deixou de ser um poder social para se revestir num direito constitucional, cujo produto deverá ser respeitado por todos, inclusive pelo Estado. Isso porque a validade e eficácia de uma norma jurídica não pode ser buscada fora do sistema de direito positivo. Desse modo, a autonomia privada não se encontra subordinada às leis de natureza infraconstitucional, não sendo possível ao Estado criar limites estranhos ao quanto lhe compete para regular a autonomia privada⁵⁴.

8. A EXIGÊNCIA DO MOTIVO EXTRAFISCAL COMO REQUISITO PARA VALIDAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Muito se discute sobre a possibilidade de o fisco exigir a presença de um motivo que não seja exclusiva ou preponderantemente voltado à economia fiscal como requisito para validar o planejamento tributário.

Ocorre que já foi feita uma tentativa de legislar expressamente sobre o assunto – por ocasião da edição da Medida Provisória nº 66, de 29.8.2002, a propósito de dar efetividade ao parágrafo único do art. 116 do CTN –, mas a mesma foi rechaçada pelo Congresso Nacional.

⁵² Não é este o espaço para adentrarmos em longas considerações, tal qual comportaria o tema, a respeito dos conceitos de elisão e evasão fiscal, sujeitos que estão a inúmeras controvérsias doutrinárias quanto ao seu aspecto semântico. Fixemos, ao invés, que ao mencionarmos elisão fiscal estaremos no referindo à economia fiscal obtida por meio de planejamento tributário lícito.

⁵³ Com efeito, três são os requisitos que a doutrina tradicional, pátria ou estrangeira, sempre entendeu deverem estar presentes para a caracterização da elisão fiscal, a saber: atuar anteriormente à ocorrência do fato gerador; (ii) a licitude dos atos; e (iii) serem os atos efetivos, ou seja, terem real existência no mundo dos fatos.

⁵⁴ TÓRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 110, 111, 126.

Aliás, em razão do fato de que o direito à elisão fiscal decorre de interpretação sistemática do texto constitucional, somente poderia lograr êxito a exigência de motivo extrafiscal, caso houvesse em nosso ordenamento uma norma antielisiva que firmasse os requisitos da elisão fiscal e expressamente fizesse tal exigência.

O parágrafo 1º do art. 14 da mencionada medida provisória previa que a desconsideração de ato ou negócio jurídico deverá levar em consideração a falta de propósito negocial. Todavia, quando a Medida Provisória nº 66 foi convertida na Lei nº 10.637, de 30.12.2002, os dispositivos a respeito da norma geral antielisão não foram mantidos, o que equivale dizer que existe manifestação expressa do legislador tributário, até hoje não modificada, de que a falta de propósito negocial não macula a elisão fiscal.

Daí porque o relator do acórdão nº 1401-000.582 viu-se obrigado a lançar mão de um “argumento empírico”⁵⁵ para afastar a objeção acima levantada, a qual, na verdade, não passa da prevalência da interpretação econômica dos fatos. Causa espécie ver rejeitados os efeitos jurídicos de um negócio jurídico tido como legítimo perante o direito privado, em virtude da exigência de requisito sem amparo legal e com forte conotação ideológica.

Também não impressionam determinadas manifestações doutrinárias que criticam o suposto modelo estrutural existente, fundado na predominância da conceituação no âmbito das categorias jurídicas, e defendem a adoção de um modelo funcional, com base na capacidade contributiva e no princípio da solidariedade em que, além da observância do perfil legal de cada operação, devesse ser igualmente verificado o seu perfil jurídico em sentido amplo e contextualizado⁵⁶.

Ora, falar-se em dever de solidariedade social para justificar a imposição de norma tributária mais gravosa, ou mesmo para forçar a incidência em fato gerador de obrigação tributária, é completamente descabido por tudo o que até aqui já foi dito.

Mas, se de um lado, os adeptos dessa teoria pugnam pela sua validade, escudando-se no dever de solidariedade social, no princípio da capacidade contributiva e no princípio da isonomia,

⁵⁵ Ac. 1401-000.582, p. 17: “Em primeiro lugar, utilizo-me de um argumento empírico. A mera constatação de que o extinto Conselho de Contribuintes, sucedido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sempre ter desconsiderado negócios jurídicos antes e depois do aparecimento do parágrafo único acrescentado ao art. 116 do CTN, em muitos casos enquadrando, a meu ver equivocadamente como simulação e em outra grande parte, simplesmente interpretando e compreendendo a lei e o fato, que é um processo amplo de polarização sem se deixar reduzir um ao outro, entre o fato bruto e texto da norma, passando por várias fases de aproximação, o que alguns doutrinadores denominam de “âmbito do fato” e “âmbito da norma”, entre outras. Onde a dogmática (sem problematizar parte da imponência da norma e vai ao encontro da “pequenez” do fato) e a Zetética (problematizando a norma, se afasta dela por um momento e busca a grandeza do fato, se escora em algum lugar comum (raciocínio tópico) para finalmente perquirir a respeito da norma)”.

⁵⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 201; 225-227.

por outro lado, a ela podem ser opostos valores e princípios constitucionais tão ou, a nosso ver, mais caros ao ordenamento jurídico como a liberdade, a autonomia privada, a segurança jurídica, a legalidade, a proteção ao patrimônio, a liberdade econômica e a livre iniciativa.

Ainda que se examine apenas o dever de solidariedade social, o qual, na linha adotada, resguardaria a capacidade contributiva e a própria isonomia, ainda assim a fragilidade da teoria não se sustenta quando confrontada com a realidade vigente no país da própria atuação estatal. Nesse sentido, afigura-se impróprio considerar apenas o lado da arrecadação tributária. Ambos os lados da equação deveriam ser ponderados – a arrecadação e a aplicação do respectivo produto – resultando em uma maior integração entre direito tributário, direito financeiro e direito administrativo.

Com efeito, se a premissa é a solidariedade social como evidente temperamento da liberdade da iniciativa privada, é preciso levar em consideração também que as relações entre Estado e cidadãos evoluíram, não mais vigorando uma relação vertical entre príncipe e súditos, passando para uma relação pautada em direitos e deveres mútuos, na consecução do bem comum, finalidade última a ser perseguida. Vale dizer: o Estado não é mais Leviatã, mas um aparato social com finalidade específica, posta, inclusive no preâmbulo da carta política.

Dentro do contexto do pacto social, os particulares abrem mão de parte de sua liberdade em nome do bem comum que suas existências independentes não conseguem assegurar. Vê-se, portanto, que, em nome do bem comum, o Estado detenha prerrogativas exigíveis de seus cidadãos, quando usadas regularmente. Face a este sacrifício, recebem os cidadãos direitos outros. A equação é velha conhecida: trata-se da obrigação jurídica em que todas as partes envolvidas são ao mesmo tempo sujeitos de direitos e de deveres.

Com a obrigação tributária se dá o mesmo. Não é porque é uma prestação compulsória que faça abandonado o viés de relação jurídica para recair-se em laços de estrita submissão, nesse caso, de exigência tributária sem fundamento na Constituição, verdadeiro confisco. Assim, ao submeter-se ao pagamento de tributos espera-se que esses recursos sejam usados na busca do bem comum. Isto, aliás, é direito constitucional garantido a todos os cidadãos.

Ocorre que, no Brasil, os chamados serviços básicos (saúde, educação, segurança), os quais servem para assegurar uma existência minimamente digna a qualquer ser humano, são todos prejudicados, quer pelo desvio indevido de recursos ou quer pela má aplicação do produto da arrecadação tributária. E aqui nos valem também de um “argumento empírico”: basta verificar o tratamento dado ao trabalhador brasileiro (i) ao entrar num ônibus às sete da manhã para ir trabalhar, (ii) ao tentar marcar um exame médico na rede pública de saúde, ou (iii) ao pretender cursar uma boa faculdade, tendo estudado em escola pública, para se constatar que a aplicação dos recursos arrecadados pelo fisco é deficiente e ineficaz.

De modo que é de todo impróprio pretender que nesse embate principiológico prevaleça a solidariedade social porque esta é frustrada pela própria atuação estatal, subtraindo a fundamentação axiológica que suportaria tal confronto, revelando a sua qualidade de, na melhor das hipóteses, utopia jurídica.

9. A UTILIZAÇÃO DE INSTITUTOS DO DIREITO PRIVADO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

É comum a norma tributária fazer referência a expressões de direito privado, no momento de compor a hipótese de incidência. A intenção é delimitar, com suficiente aproximação, os fenômenos que ensejam a constituição da relação jurídico-tributária.

Quando a remissão é feita sem qualquer ressalva por parte do legislador tributário, costuma-se indagar se haveria ou não obrigatoriedade de expressões idênticas serem interpretadas pelo direito privado e pelo direito tributário de maneira uniforme.

O direito positivo brasileiro não é expresso a respeito⁵⁷, havendo divergência doutrinária.

Para Humberto Ávila, sempre que a legislação tributária fizer remissão a um termo conceituado de direito privado, sem ressalvá-lo, só poderá haver uma referência conceitual, baseada na consideração civil. Quando a lei tributária menciona “salário” ou “mercadoria”, ela o faz porque pretende alcançar a carga semântica dessas expressões, de acordo com o ramo de Direito que as consagraram⁵⁸. No mesmo sentido, Heleno Torres⁵⁹.

Já Luís Eduardo Schoueri defende, com fundamento na consideração econômica da hipótese de incidência, que o fato de o legislador tributário utilizar certa expressão conhecida do direito privado, sem fazer qualquer ressalva, não o vincula *obrigatoriamente* ao conteúdo daquele instituto jurídico conforme o outro ramo jurídico. Uma mesma locução pode ter significado diverso, conforme o contexto em que se insira. No contexto da legislação tributária, conceitos de direito privado com conteúdo já formado podem ser entendidos de forma mais ampla ou mais restrita, contanto que este sentido literal ainda seja também possível, segundo o entendimento lingüístico usual ou segundo categorias de linguagem técnica. Por exemplo, quando a lei tributária menciona “proprietário”, tem geralmente em vista o possuidor pacífico,

⁵⁷ Em Portugal, diferentemente, a questão foi tratada pela Lei Geral Tributária, cujo art. 11 (2) assim dispõe: “*Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei*” <http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/codigos_tratados_pela_IGF/LGTributaria/LGT_ARTIGO_011.htm>, acesso em 1.7.2012.

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. “Eficácia do novo código civil na legislação tributária”. In: GRUPENMACHER, Betina Triger (coord.). *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 65 e 70.

⁵⁹ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 79.

ainda que sem título e não propriamente o proprietário de direito. Por essa linha interpretativa, constitui tarefa do intérprete definir qual, afinal, a hipótese tributária eleita pelo legislador⁶⁰.

Mas o que dizer da aplicação dos vícios de direito privado pelo direito tributário? Abuso de direito e fraude à lei são institutos de aplicação imediata, ainda que o direito tributário não os positive, ao contrário do ocorre com a simulação (art. 149, VII do CTN)?

O acórdão do Caso Vera Cruz aplica o instituto da fraude à lei, tal como positivado pelo Código Civil, sem qualquer receio:

“(...) Provado [sic] a existência de negócio jurídico indireto, no âmbito do direito privado, deve-se perquirir se ele não seria uma porta de entrada para a “fraude a lei” no âmbito agora tributário. E a resposta é sim, no caso concreto como se demonstrará no próximo item. Cabe salientar que as práticas aqui adotadas se complementam funcionalmente (negócio jurídico indireto conjugado com fraude à lei), como se fossem as partes diferenciadas de um único mecanismo elisivo. Foram utilizadas formas típicas conjugadas (subscrição de capital com ágio fora do campo de incidência, equivalência patrimonial, aumento do custo, posterior cisão parcial), para subtraírem-se à incidência da lei tributária correspondente ao negócio direto, usual e típico, isto é, a compra e venda do bem”⁶¹.

Também nesse ponto, a doutrina é dividida. De um lado, há quem acredite que o abuso de direito e fraude à lei são ferramentas da teoria geral do direito e não precisam estar previstos em lei para serem aplicados. Assumem, pois, a feição de regras de calibração do sistema, impondo um limite funcional do Direito⁶²⁻⁶³. De outro lado, há quem rejeite que intrincados problemas de planejamento fiscal possam ser solucionados com base nos princípios que inspiram o novo Código Civil (eticidade, socialidade, boa-fé etc.), já que isso seria desconsiderar todo o regramento próprio sobre o tema, postos no plano constitucional. Embora o sistema jurídico seja uno e deva ser visto como um todo harmônico, isso não autoriza o livre trânsito entre os institutos dos diversos ramos didaticamente autônomos do Direito, que se

⁶⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 441 e 627-630. No mesmo sentido, VANONI, Ezio. *Op. cit.* p. 159-161; 169.

⁶¹ Ac. 1401-000.582, p. 20.

⁶² GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 201 e 231. Esse autor prega que a inoponibilidade dos atos e negócios perante o fisco não depende de que alguma disposição específica tenha sido infringida, bastando o uso distorcido do ato ou negócio para obter vantagem tributária sem razão econômica que a justifique.

⁶³ Ricardo Lobo Torres sugere um exemplo de como o instituto privado da fraude à lei poderia ser aplicado no âmbito Tributário. Assim, para pagar menos imposto, determinada pessoa, ao invés de vender o bem, preferiu fazer contrato de locação, de tal forma que no prazo previsto os aluguéis chegariam aproximadamente ao mesmo valor da venda, sujeitando-se a imposto menor. Ao adquirente era garantida a preferência para a aquisição do bem por preço determinado ao fim do contrato. Quer dizer, o ato praticado era lícito, mas se utilizou para qualificar o negócio uma norma de cobertura que não lhe era adequada. Houve o desencontro entre a *intentio facti* e a *intentio juris* (TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012).

estruturam em razão de suas peculiaridades, de seus princípios informadores e da especificidade das condutas que se pretende regradar. Nesse sentido, o direito tributário contém regramento próprio para os defeitos que acometem o ato ou negócio jurídico (dolo, fraude ou simulação)⁶⁴.

Especificamente quanto ao instituto da fraude à lei, invocado pelo acórdão do caso em exame como fundamento para julgar a lide contrariamente aos interesses do contribuinte, seguimos a mesma linha de Alberto Xavier⁶⁵, Tercio Sampaio Ferraz Júnior⁶⁶, Luís Eduardo Schoueri⁶⁷, Ricardo Mariz de Oliveira⁶⁸ e entendemos ser duvidosa a hipótese de fraudar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Primeiro, porque, para o direito privado brasileiro, a qualificação do ato ou negócio em fraude à lei gera a correspondente nulidade, enquanto que, para o direito tributário brasileiro, a respectiva qualificação não gera nulidade ou ilicitude, mas apenas a ineficácia relativa ou inoponibilidade de tais atos em relação ao fisco.

Segundo, porque o fundamento da fraude à lei para o direito privado situa-se no campo da interpretação, mediante a constatação da finalidade da lei, e não apenas da sua literalidade. Já para o direito tributário, o fundamento da fraude à lei baseia-se na integração analógica, pois o espírito da lei não é suficiente para conduzir a aplicação da norma tributária a todos os atos de efeitos econômicos equivalentes aos dos atos tipificados.

Terceiro, porque a lei de incidência tributária não é imperativa (i.e., aquela lei que não tolera outro comportamento por parte de seu destinatário, sob pena de sanção), mas causalista (se o evento *x* ocorrer, então o tributo *y* será devido); se fosse imperativa, o ato de incorrer ou não no fato gerador não estaria à disposição do particular e não haveria qualquer impedimento para a cobrança confiscatória de tributos.

⁶⁴ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese de livre docência apresentada a Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. 2008, p. 51; 219-220. ÁVILA, Humberto. “Eficácia do novo código civil na legislação tributária”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 73. Cf. esse autor: “*Quando o novo Código Civil importa, então? Quando, não havendo reserva constitucional ou de lei complementar, tivermos matéria de lei federal sem lei específica tributária. O novo Código Civil tem uma repercussão tributária, portanto, muito específica*”.

⁶⁵ XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 99-100.

⁶⁶ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. “Simulação e negócio jurídico indireto. No direito tributário e à luz do novo código civil”. *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 48, Belo Horizonte: Fórum, 2010.

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Planejamento Tributário e Garantias dos Contribuintes: Entre a Norma Geral Anti-Elisão Portuguesa e seus Paralelos Brasileiros”. Texto inédito.

⁶⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 508-512.

10. CONCLUSÃO.

Ao adentrar no julgamento do mérito propriamente dito, o conselheiro relator do acórdão nº 1401-000.582 começa por afastar de pronto a acusação fiscal de simulação por entender ter havido mais propriamente fraude à lei do imposto de renda ao se deixar de tributar o ganho de capital auferido em alienações de participação societária, fraude esta perpetrada através da consecução de diversos negócios jurídicos indiretos, visando contornar a incidência daquela norma tributária.

Realmente, a jurisprudência hodierna do CARF vem pecando em suas decisões por muitas vezes confundir conceitos. A má compreensão de conceitos envolvendo simulação, fraude à lei, negócio jurídico indireto, causa e motivo dos negócios jurídicos acaba distorcendo as próprias conclusões dos julgados.

O malabarismo a que tem que se submeter os adeptos da teoria da inoponibilidade ao fisco de negócios indiretos que busquem estritamente economia fiscal decorre da própria inadequação dessa tese em face do que prescreve o direito positivo brasileiro. Daí ter-se que imiscuir o conceito de simulação ao conceito de negócio jurídico indireto em razão da total ausência de ilicitude que um negócio jurídico indireto ostenta, mesmo sem qualquer outro propósito negocial e desde que, claro, celebrado regularmente.

É dizer: ao tentar dissipar a confusão reinante, o acórdão nº 1401-000.582 acaba por permanecer nela, o que fica bastante claro quando equipara ausência de seriedade e causalidade com ausência de propósito negocial, o que pode ser lido como a obtenção de tão somente economia fiscal, e que, na linha argumentativa que ora adotamos, não corresponde a uma conclusão do assunto com assento nas normas jurídicas vigentes no ordenamento brasileiro.

Ademais, deve-se deixar aqui registrado que a confusão de conceitos, a qual acaba por levar ao deletério efeito de se cristalizar conceitos corrompidos de seu real sentido, como é o caso do que vem acontecendo com os conceitos de simulação e negócio jurídico indireto, deve-se também a insipiência dos temas que são debatidos no seio do Poder Judiciário. O que se vê são debates onde ainda se discutem questões elementares de direito tributário – como, por exemplo, os conceitos de prescrição e decadência – sem chegar a soluções definitivas, as quais vão se alterando ao sabor das conveniências ditas interpretativas, o que gera uma insalubre insegurança jurídica.

E talvez seja esta a pedra de toque desta tormentosa questão: será que vale a pena abrir mão da segurança jurídica em nome de uma pretensa solidariedade social ou qualquer outro valor que possa ancorar esse sacrifício? Entendemos que não. Mas, infelizmente, a questão está longe de ser pacificada.