

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SIMULAÇÃO: ESTUDO E ANÁLISE DOS CASOS REXNORD E JOSAPAR

Marciano Seabra de Godoi e Andréa Karla Ferraz

TAX PLANNING AND SHAM: STUDY AND ANALYSIS
OF REXNORD AND JOSAPAR CASES

RESUMO

O ARTIGO TEM POR CAMPO DE ESTUDO O PROBLEMA DOS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA RELAÇÃO COM A SIMULAÇÃO. OBJETIVA-SE, APÓS APRESENTAR AS POLÊMICAS DOUTRINÁRIAS ACERCA DO CONCEITO DE SIMULAÇÃO, VERIFICAR SE A JURISPRUDÊNCIA ADOTA O TRADICIONAL E RESTRITIVO CONCEITO DE SIMULAÇÃO (FUNDADO NA ANÁLISE ISOLADA DE CADA OPERAÇÃO E NA IDENTIFICAÇÃO DA VONTADE REAL DAS PARTES) OU UM CONCEITO MAIS AMPLO, INFORMADO POR ASPECTOS ECONÔMICOS, OPERACIONAIS E SOCIETÁRIOS QUE TRANSCENDEM A ANÁLISE ISOLADA E FORMAL DE CADA UMA DAS OPERAÇÕES QUE COMPÕEM OS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS. EXAMINAM-SE DECISÕES DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE OS CASOS REXNORD E JOSAPAR, QUE PODEM SER CONSIDERADOS PARADIGMÁTICOS DA ATUAL ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL, E A CONCLUSÃO É QUE OS TRIBUNAIS VÊM SE MOSTRANDO ADEPTOS DO CONCEITO AMPLO DE SIMULAÇÃO, CONSIDERANDO INEFICAZES PLANEJAMENTOS BASEADOS EM NEGÓCIOS ARTIFICIOSOS E DESPROVIDOS DE QUALQUER RACIONALIDADE ECONÔMICA OU NEGOCIAL.

PALAVRAS-CHAVE

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO; LIMITES; SIMULAÇÃO; JURISPRUDÊNCIA; SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

ABSTRACT

THE PAPER EXAMINES THE QUESTION OF THE LIMITS OF TAX PLANNING AND ITS RELATION WITH THE LEGAL CONCEPT OF SHAM. THE OBJECTIVE IS TO PRESENT THE DOCTRINAL CONTROVERSIES ABOUT THE CONCEPT OF SHAM, AND TO VERIFY IF BRAZILIAN COURTS ADOPT THE RESTRICTIVE CONCEPTION OF SHAM (WHICH LIES UPON AN ISOLATED ANALYSIS OF EACH TRANSACTION AND TRIES TO IDENTIFY THE REAL WILL OF THE PARTIES) OR THE BROADER CONCEPTION OF SHAM, INFORMED BY ECONOMIC, OPERATIONAL AND CORPORATION ASPECTS WHICH GO BEYOND THE FORMAL AND ISOLATED ANALYSIS OF EACH ONE OF THE TRANSACTIONS EMBEDDED IN COMPLEX TAX PLANNING. WE HAVE EXAMINED DECISIONS FROM TAX ADMINISTRATIVE FEDERAL COURT, JUDICIAL FEDERAL COURT OF 4TH REGION AND SUPREME JUDICIAL COURT CONCERNING REXNORD AND JOSAPAR CASES, WHICH CAN BE SEEN AS PARADIGMATIC ONES. THE CONCLUSION IS THAT COURTS HAVE BEEN SHOWING A TENDENCY TO APPLY A BROADER CONCEPTION OF SHAM, AND TO DENY PROTECTION TO TAX SCHEMES BASED ON ARTIFICIAL TRANSACTIONS, WITH NO ECONOMIC OR BUSINESS RATIONALE.

KEYWORDS

TAX PLANNING; LIMITS; SHAM; COURT DECISIONS; SUPREME JUDICIAL COURT.

INTRODUÇÃO

O planejamento tributário é a atividade pela qual os contribuintes procuram, sem infringir o ordenamento jurídico, organizar suas atividades econômicas e negociais de forma a provocar a incidência da menor carga tributária possível. O direito à prática

do planejamento tributário não é objeto de controvérsia, nem na doutrina, nem na jurisprudência; tampouco é objeto de polêmica a assertiva de que o direito ao planejamento tributário tem fundo constitucional e decorre da liberdade e da autonomia privada. Mas a polêmica é inevitável quanto à definição dos limites desse planejamento, vale dizer, quanto a como definir e aplicar aos casos concretos os critérios que separam o campo do planejamento lícito e eficaz (chamado no Brasil de *elisão fiscal*) do campo do planejamento ilícito e ineficaz.

A legislação de cada país cuida tanto de definir os critérios que distinguem o planejamento tributário lícito (em que o fisco deve acatar os procedimentos do contribuinte) de situações em que o fisco pode desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte quanto de exigir os tributos devidos. A legislação alemã, por exemplo, considera que, se o contribuinte abusa das possibilidades de configuração apresentadas pelo direito e pratica operações e negócios segundo uma configuração jurídica *inadequada*, o fisco está autorizado a cobrar os tributos de acordo com a configuração jurídica adequada aos fatos econômicos.¹ A legislação espanhola, por sua vez, considera que, se o contribuinte evita a prática de fatos geradores mediante atos ou negócios notoriamente *artificiosos* ou *impróprios* para atingir os resultados obtidos no caso concreto, a administração tributária pode exigir os tributos devidos conforme as normas aplicáveis aos atos e aos negócios *próprios* ou *adequados* (que o contribuinte substituiu por atos notoriamente artificiosos), eliminando as vantagens fiscais perseguidas pelo contribuinte.²

Mas esses limites do planejamento tributário se baseiam em conceitos jurídicos indeterminados, que só se tornam realmente claros à medida que a jurisprudência dos tribunais examina situações concretas, e aplica caso a caso os critérios e os conceitos contidos na legislação.

Quanto ao ordenamento jurídico brasileiro, a doutrina se divide em duas posições. Para a posição tradicional e majoritária,³ somente em caso de *simulação* – tal como conceituada pelo direito civil⁴ – o fisco pode desconsiderar atos e negócios praticados com a finalidade de evitar ou reduzir a incidência tributária; não havendo simulação nem qualquer outro tipo de dolo ou fraude (sonegação), considera-se que o contribuinte pratica elisão tributária plenamente legítima e eficaz, que somente pode ser combatida por normas específicas que pouco a pouco vão preenchendo as lacunas da lei exploradas pelo planejamento tributário. Já a doutrina minoritária defende que não só em casos de *simulação*, mas também em casos de fraude à lei, abuso do direito ou outros *ilícitos atípicos* o fisco pode desconsiderar atos e negócios praticados com a finalidade de evitar ou reduzir a incidência tributária.⁵

Em 2001, o texto do Código Tributário Nacional (CTN) foi alterado com muito alarde, com a introdução, pela Lei Complementar nº 104/2001, de um dispositivo (parágrafo único do artigo 116 do código) permitindo que a autoridade administrativa desconsidere “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 [...]”. Apesar de a Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar ter afirmado que a norma constituiria “um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”, a doutrina majoritária viu no dispositivo uma norma sem caráter inovador, que contemplaria somente atos e negócios *simulados*.⁶ Já a doutrina minoritária enxergou em tal dispositivo uma autêntica *norma geral antiabuso* destinada a combater planejamentos tributários que, apesar de não contem *simulação*, se mostram eivados de abuso do direito ou praticados com fraude à lei tributária.⁷

Contudo, essa polêmica sobre o sentido e o alcance do dispositivo criado em 2001⁸ acabou ficando sem efetiva relevância prática, pelo menos no âmbito federal, já que, apesar de a aplicação do dispositivo requerer expressamente a observação, pelo fisco, de “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, tais procedimentos não foram estabelecidos pelo legislador ordinário federal.⁹

Na impossibilidade de os planejamentos tributários serem combatidos pelo fisco federal com base na aplicação da norma do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, visto que a lei regulamentadora do conceito de “dissimulação” ainda não existe, o combate continuou a ocorrer no cotidiano da fiscalização tributária com base na possível caracterização de simulação, nos termos do inciso VII do artigo 149 do Código Tributário Nacional, que permite que a autoridade administrativa efetue lançamento “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”. Portanto, pelo menos no aspecto prático da questão, pode-se dizer que no Brasil os limites do planejamento tributário são atualmente traçados pela jurisprudência como consequência dos contornos concretos do conceito de simulação, e não como consequência do alcance de institutos como a fraude à lei, o negócio indireto ou o abuso do direito. Exatamente por isso é de importância fundamental o estudo do conceito de simulação. Os contornos concretos do conceito de simulação atualmente aplicado pela jurisprudência, como se procurará argumentar ao longo do presente artigo, apontam para uma visão substancial e em conjunto dos negócios jurídicos celebrados, uma visão que indaga o sentido econômico e empresarial da conduta dos agentes econômicos.

A doutrina brasileira nunca pôs em questão que um planejamento tributário que engendre simulação pode ser desconsiderado pelo fisco, devendo este lançar os tributos devidos de acordo com os atos e negócios *realmente* praticados pelas partes. Mas as autoridades fiscais e os contribuintes divergem fortemente quanto ao modo de identificar se determinado planejamento tributário engendra ou não *falsidades*, baseia-se ou não em cláusulas *não verdadeiras* etc.

A jurisprudência dos tribunais superiores brasileiros possui poucas manifestações acerca de casos concretos de planejamento tributário em que fisco e contribuinte

divergem quanto à existência ou não de simulação. Contudo, recentemente, tanto o Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região quanto o Superior Tribunal de Justiça (STJ) se manifestaram especificamente sobre um caso clássico de planejamento tributário (incorporação às avessas) em que o pano de fundo do debate entre as partes era exatamente o conceito de simulação.

Partindo do conceito legal e doutrinário de simulação, o presente estudo pretende analisar criticamente a postura do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CC-MF, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e do Superior Tribunal de Justiça na solução de dois casos (Josapar e Rexnord) que consideramos paradigmáticos quanto à postura atual da jurisprudência brasileira sobre os limites do planejamento tributário, a fim de examinar se a jurisprudência acolhe um conceito mais restrito e formal ou um conceito mais amplo e material de simulação.

Dois motivos levaram à escolha desses dois casos para análise: por um lado, consideramos que estes podem ser tidos como paradigmas da atual postura da jurisprudência sobre o tema dos limites do planejamento tributário;¹⁰ por outro lado, sobre esses casos já se manifestaram tanto a jurisprudência administrativa quanto as três instâncias do Poder Judiciário (Justiça Federal de 1ª instância, Tribunal Regional Federal da 4ª Região e Superior Tribunal de Justiça), o que possibilita uma análise comparativa entre os critérios e os argumentos utilizados em cada uma dessas instâncias julgadoras.

I CONTROVÉRSIAS DOUTRINÁRIAS SOBRE O CONCEITO DE SIMULAÇÃO E SEUS IMPACTOS SOBRE OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Código Civil de 2002 (em seu artigo 167, § 1º) não alterou a redação do dispositivo que, no Código de 1916 (art. 102), previa as hipóteses de simulação. Ambos os códigos dispõem que há simulação quando: (a) negócios jurídicos “aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem”; (b) negócios jurídicos “contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira”; (c) instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.

O caso de documentos antedatados ou pós-datados é mais simples e fácil de identificar na realidade, bastando apurar os fatos para se chegar a uma conclusão segura a respeito da ocorrência ou não de simulação. Mas a primeira e a segunda hipóteses, ao contrário do que em princípio se poderia pensar, comportam interpretações diversas. A ideia fundamental presente em ambas as hipóteses é a de *aparência não verdadeira*, mas o dispositivo legal não desenvolve o conceito de *aparente* ou de *não verdadeiro*. E não é preciso ser filósofo ou linguista para constatar que há mais de uma maneira de compreender a contraposição entre *verdade* e *mentira*, *realidade* e *aparência*.¹¹

Há situações em que ninguém discute que o negócio jurídico é mera aparência: um contrato de prestação de serviços em que nenhum serviço é prestado – simulação absoluta – ou um contrato de compra e venda cujo preço declarado na escritura é diferente do que foi pago pelo comprador ao vendedor – simulação relativa.¹² Mas os casos reais de planejamento tributário questionados pela fiscalização e postos ao crivo dos Conselhos de Contribuintes e do Judiciário não se referem a negócios jurídicos cujo caráter de mera aparência é assim tão óbvio. Mesmo que todas as provas tenham sido produzidas e não remanesça dúvida quanto aos *atos concretos*, ainda assim haverá duas formas básicas de enxergar o caráter *não verdadeiro* de um negócio jurídico, conforme se explica a seguir.

1.1 CONCEPÇÃO SUBJETIVA DO NEGÓCIO JURÍDICO: VOLUNTARISTAS E DECLARACIONISTAS

Dois são as *concepções tradicionais* acerca dos negócios jurídicos: a subjetiva e a objetiva. Conforme Miranda (1980, p. 1-2), para a corrente *subjetiva*, o negócio jurídico é, antes de tudo, uma manifestação de vontade, destinada a criar determinados efeitos. Para essa corrente, a manifestação de vontade pode ser analisada com base em dois elementos: a vontade e a declaração.

Em um negócio jurídico normal, os elementos *vontade* e *declaração* estão em perfeita harmonia. Entretanto, há situações em que se constata uma divergência entre tais elementos e, então, se põe o problema: qual elemento deve prevalecer na solução a ser dada à divergência existente?

Conforme a importância conferida a cada um desses elementos (vontade e declaração), pode-se subdividir a corrente subjetiva em duas concepções: a *voluntarista* e a *declaracionista*.

A *teoria voluntarista*, também conhecida como teoria da vontade real, foi desenvolvida por Savigny e preconiza que vontade e declaração não são dois elementos independentes um do outro, mas ligados “por um vínculo natural de dependência” (Santos, 1999, p. 8), visto que a vontade necessita de um sinal exterior para ser reconhecida, que é justamente a declaração. Todavia, havendo contradição entre a vontade e a declaração, tem-se uma *declaração sem vontade* e, em decorrência da importância primacial da vontade, diz-se que o negócio é *ineficaz*, já que nenhum valor pode ter uma declaração que não seja a revelação de uma vontade real.

As ideias da *concepção voluntarista* difundiram-se no Brasil e foram adotadas pela maioria dos civilistas tradicionais, como Pontes de Miranda (1954, p. 53), Washington de Barros Monteiro (1989, p. 175) e João Franzen de Lima (1977, p. 315).

Para os autores adeptos dessa concepção, a simulação é conceituada como uma divergência intencional entre a vontade real, isto é, aquilo que as partes efetivamente pretendiam em seu íntimo, e a declaração. Segundo Pontes de Miranda (1954, p. 373), a simulação absoluta constituiria ficção, disfarce, ilusão, fantasma, embuste, máscara etc; na simulação relativa, o negócio simulado é considerado invólucro, capa ou roupagem

destinada a encobrir o negócio subjacente. Como o negócio simulado, para os voluntaristas, tinha como finalidade enganar terceiros, tal intuito era descrito também como malícia, ludíbrio, artifício, destreza, astúcia, estratagemas, dentre outros.

Para os adeptos da corrente voluntarista, na simulação as partes não querem realmente o negócio; querem somente fazê-lo aparecer para terceiros e, por isso, as partes emitem uma declaração desconforme com a sua vontade (Ferrara, 1999, p. 52).

Os requisitos essenciais da simulação para a concepção tradicional são: uma declaração (a) enganosa, ou seja, deliberadamente desconforme com a intenção das partes, (b) concertada com a outra parte para (c) enganar ou iludir terceiros¹³.

Diante da insuficiência da tese voluntarista e das injustiças a que conduzia o rigor da teoria volitiva de Savigny, e diante do fato de que não atendia às exigências de certeza e segurança que deveriam presidir as relações jurídicas, surgiu, na tentativa de solucionar esse problema, a *teoria da declaração* (Miranda, 1980, p. 7).

A essência dessa teoria encontra-se no princípio de que a declaração emitida por pessoa capaz produz efeitos jurídicos sem que se considere se o declarado está realmente de acordo com o desejo desse indivíduo (Ferrara, 1999, p. 60). Ou seja, deveria prevalecer a declaração de vontade, na sua forma objetiva, visto que essa é a base do negócio jurídico.

Diversos autores seguiram contribuindo para a evolução do tema, até que se chegou a uma versão mais adiantada e menos radical da corrente declaracionista: a simulação deveria ser vista como um fenômeno unitário, isto é, o ato simulado seria o resultado de duas declarações que se anulariam ou se neutralizariam. Na realidade, as partes envolvidas não desejariam operar nenhuma alteração em suas situações jurídicas. Nesse contexto, a duplicidade de declarações conferiria unidade ao ato simulado não por uma divergência entre vontade e declaração, mas pela troca, entre as partes, de declarações que se anulariam ou se neutralizariam, criando uma nova declaração.

Entretanto, as *teorias declaracionistas* também foram objeto de críticas. A principal delas era que, se por um lado a doutrina da vontade real atendia demasiadamente aos interesses do declarante, por outro lado a teoria da declaração punha inteiramente de lado aqueles interesses, o que acabaria por também provocar insegurança e incerteza nos negócios. A teoria declaracionista não fez mais do que deslocar o defeito que informava a teoria da vontade, a qual protegia unicamente o declarante, para proteger unicamente o declaratário, permanecendo o problema da consideração unilateral de interesses, com a concessão de um favor a uma das partes e com prejuízo injusto para a outra.

1.2 CONCEPÇÃO OBJETIVA DO NEGÓCIO JURÍDICO: VISÃO CAUSALISTA DA SIMULAÇÃO

O fenômeno da simulação continuava a suscitar muitas dúvidas e conflitos, demandando esforços da teoria jurídica para identificar critérios de objetivação da vontade. Assim é que, a partir dos estudos de Emilio Betti, surgiu a *concepção objetiva*

do negócio jurídico, a qual trouxe novas luzes ao fenômeno da simulação, ao colocar em primeiro plano a *função econômico-social* do negócio jurídico (França, 2006, p. 9).

Seu idealizador, Emilio Betti, que publicou sua obra *Teoria geral do negócio jurídico* em 1943, sustentava que a vontade não deveria ser vista apenas como um fato psíquico interno, mas sim em relação à sua função, ao lugar que lhe deveria ser atribuído na estrutura de um fato social (Betti, 2003, *passim*). A vontade não estaria, portanto, em primeiro plano no negócio jurídico, na medida em que, no momento em que o negócio se realiza, ela já teria percorrido o seu *iter* e atingido sua meta definitiva, que é a de concretizar uma resolução firme, cabendo à ordem jurídica, a partir daí, determinar os efeitos dessa declaração, em conformidade com a função do negócio. Vale dizer: o preceito da autonomia privada (o poder de autorregulamentação dos interesses pelas partes) aparece num primeiro momento com a declaração de vontade. A partir daí, adquire vida própria, separando-se da figura do declarante e da vontade que lhe deu o ser, podendo até mesmo se contrapor a esta.

Neste contexto, o negócio jurídico, para a corrente objetiva, deve ser conceituado como instrumento dinâmico posto à disposição dos particulares para o exercício do poder de autorregência dos próprios interesses, ou seja, o negócio jurídico seria “o ato de autonomia privada a que o direito liga o nascimento, a modificação e a extinção das relações jurídicas entre os particulares” (Miranda, 1980, p. 3), e não mais a declaração de vontade destinada a produzir efeitos jurídicos.

Assim, não interessam ao direito os motivos que levaram as partes à celebração do negócio jurídico, mas apenas o objetivo prático perseguido com o aludido negócio. O objetivo a ser alcançado pelo negócio firmado entre as partes, contudo, deve se reduzir a uma daquelas típicas funções econômico-sociais da autonomia privada (causas dos negócios), que são dignas de tutela jurídica. Vale dizer: não é o querer individual que importa (o motivo concreto), mas a causa do negócio jurídico, de modo que sua falta ou ilicitude desviariam o negócio de sua função social, para torná-lo antissocial.

Essa teoria se ajusta perfeitamente aos *negócios típicos*, ou seja, aqueles em que a causa final abstrata (a causa típica do negócio) coincide com a causa final concreta (aquela que se verifica em concreto). Mas essa teoria poderia ser aplicada aos *negócios atípicos*, cuja causa final concreta não coincide com a causa típica do negócio jurídico constituído pelas partes? Para responder a essas perguntas, Betti apoia-se no conceito da *tipicidade social*. Segundo Betti (2003, p. 271-272), os negócios atípicos também podem ser merecedores de tutela jurídica, desde que elevados ao patamar de negócios típicos em razão de sua *relevância social*; isto é, se se puder verificar que o negócio atípico foi inspirado em finalidades sociais, não se poderá afirmar que esteja destituído de causa.

Dessa forma, para que o negócio atípico possa ser tutelado pelo direito, é mister a comprovação de sua *função econômico-social*, seu devido enquadramento numa causa.

Se verificada a ocorrência de algum vício concernente à causa, o negócio jurídico será afetado, ainda que realizado de modo a se enquadrar em um tipo admitido pelo ordenamento, quando for utilizado para servir a um interesse ilícito, reprovado por normas proibitivas, ou quando não tiver causa típica idônea para justificar a tutela do direito (Betti, 2003, p. 246). Vale dizer: os vícios concernentes à causa do negócio jurídico compreenderiam não só os casos em que reste caracterizada a *ilicitude da causa*, como também os casos em que se verifique a *ausência absoluta de causa* e aqueles casos em que *o negócio não se configura idôneo para a tutela jurídica*, como ocorre nos negócios atípicos que não satisfaçam, *concretamente*, sua destinação (Betti, 2003, p. 271).

Segundo a *teoria objetiva*, inclui-se, ainda, nos vícios concernentes à causa do negócio, a *divergência consciente entre a causa típica do negócio e a determinação causal*, isto é, a intenção prática concretamente procurada (Betti, 2003, p. 277). Em geral, a intenção prática da parte corresponde a um tipo de negócio jurídico escolhido. Todavia, pode suceder que o negócio seja realizado como meio para atingir um fim diverso daquele que a sua causa representa. Em outras palavras: as partes optam por um negócio, desviando-o de sua destinação normal, para conseguir um fim que não é o seu, ainda que possa ser perfeitamente lícito. Elas exercem, nesses casos, um “abuso da função instrumental do negócio” (Betti, 2003, p. 277-278).

Segundo Betti (2003, p. 278-279), essa divergência pode configurar uma *verdadeira incompatibilidade* ou uma *simples incongruência*. No primeiro caso, teremos a simulação. No segundo caso, teremos o fenômeno do negócio indireto ou do negócio fiduciário. Entretanto, acrescenta o referido autor que a incompatibilidade não é algo absoluto e exteriormente verificável, mas “o produto, essencialmente relativo, de uma avaliação contingente e dependente das concepções dominantes na consciência social”. Por isso, para Betti, a distinção entre negócio simulado e indireto é “convencional e puramente dogmática”, nada tendo “de absoluto e de fixo”.

Portanto, na concepção objetiva do negócio jurídico, a simulação já passa a ser vista como um meio de que o particular lança mão, quer para contornar os limites postos pelo direito objetivo a essa iniciativa, quer pela insuficiência dos meios legalmente reconhecidos e postos à disposição dos particulares para a regência dos próprios interesses (Miranda, 1980, p. 25). Em suma: a simulação ocorreria quando as partes, combinadas entre si, estabelecem um regramento de interesses diverso daquele que pretendem observar nas suas relações, procurando atingir um objetivo divergente da *causa típica* do negócio escolhido.

No Brasil, Orlando Gomes (1977, p. 516) e José Abreu (1988, p. 276-277) adotam visões causalistas da simulação. Para esses autores, na simulação não há vício de vontade e sim um *vício na causa*, pois as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda) para atingir um resultado prático (doador um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática. Na formulação de Orlando

Gomes sobre a simulação relativa, “ao lado do contrato simulado há um contrato dissimulado, que disfarça sua verdadeira causa” (Gomes, 1977, p. 516).

Em conclusão, tanto na concepção causalista quanto na concepção voluntarista de simulação, o negócio simulado é visto como *não verdadeiro*. Mas isso a partir de perspectivas diferentes, sendo de se ressaltar que na perspectiva voluntarista somente haverá simulação se as partes inventam ou escondem de alguém um *fato específico* no bojo de negócios jurídicos vistos isoladamente entre si (Godoi, 2007, p. 285). Já o conceito causalista de simulação é mais amplo: a simulação também é vista sob a ótica do descasamento entre a causa típica do negócio e as intenções práticas das partes, e o intérprete indaga sobre a eventual falta de sentido ou propósito econômico nos atos e negócios jurídicos praticados, os quais são examinados sempre de maneira conjunta ou global. Caso os tribunais administrativos e judiciais analisem os planejamentos tributários com base nesse conceito, a consequência será a identificação de simulação em situações em que a doutrina tradicional nunca consideraria estar presente tal instituto jurídico.

2 INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS: OS CASOS JOSAPAR E REXNORD NA JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA

O fisco federal desconsiderou as sucessivas incorporações, precedidas de cisões parciais, das empresas Rexnord e Josapar por empresas deficitárias e inativas. Essas incorporações eram seguidas de alteração da razão social, do objeto social e do endereço da incorporadora, os quais passavam a ser os da empresa incorporada, com o propósito de compensar os prejuízos fiscais da incorporadora com o imposto de renda apurado pela empresa lucrativa.

À luz das regras vigentes à época dos fatos (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/80), a incorporadora não podia compensar os prejuízos acumulados pela incorporada anteriormente à incorporação, mas essa vedação não englobava o direito de compensar os prejuízos da própria incorporadora.

As mencionadas empresas, em suas defesas na esfera administrativa, alegavam que todas as operações foram realizadas dentro da lei, que os atos de incorporação adotaram forma jurídica legítima e que o ordenamento jurídico não proíbe que uma sociedade deficitária incorpore uma sociedade lucrativa.

Até 1996, os julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda adotavam uma postura segundo a qual a incorporação às avessas, se feita conforme os trâmites formais previstos no direito privado e sem que as partes ocultassem algo do fisco, não envolvia simulação. Nesse caso, a autoridade fiscal não poderia desconsiderar a incorporação para efeitos tributários. Mas a partir de 1996, tendo como marco o julgamento do caso Rexnord pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (Acórdão nº CSRF/01-02.107), a jurisprudência das

Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes passou a adotar um conceito de simulação que leva em conta o grau de artificialidade do planejamento tributário e os verdadeiros efeitos econômicos subjacentes aos negócios. Essa nova postura afastou-se daquela tradicional, que considerava todo e qualquer planejamento tributário como elisão lícita e eficaz quando não presentes os requisitos configuradores da evasão-sonegação, em que o contribuinte ilude ou engana as autoridades fiscais (Godoi, 2007, p. 288-289).

Foi o que se deu no julgamento do caso Rexnord (Acórdão n.º CSRF/01-02.107, sessão de julgamento de 2.12.1996), em que o relator do acórdão, conselheiro Verinaldo Henrique da Silva, considerou que o artigo 109 do Código Tributário Nacional autorizava uma avaliação global dos atos ou dos negócios jurídicos praticados pelo contribuinte para alcançar o “substrato econômico”, não estando o intérprete “apriisionado aos princípios do direito privado no que diz respeito à definição dos efeitos tributários dos atos e fatos jurídicos”, podendo, decerto, “abstrair-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, para considerar os verdadeiros efeitos econômicos subjacentes nesses atos e que se procuram mascarar”.¹⁴

Depreende-se da leitura desses julgados que a jurisprudência administrativa passou, a partir de 1996, a atentar para elementos fáticos com conteúdo econômico, tais como a circunstância de que a sociedade incorporadora, apesar de deficitária, era operativa, e a circunstância de que a empresa incorporada fazia parte do grupo societário da incorporadora. Essa nova jurisprudência tem um viés nitidamente causalista em sua visão sobre a simulação.

A postura tradicional no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda era bem distinta. Há um acórdão de 2003, proferido pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (Acórdão n.º 101-94.127, sessão de 28.02.2003), que exemplifica muito bem a utilização do conceito de simulação de viés subjetivo e voluntarista comentado na seção anterior deste estudo. Após adotar o conceito de simulação defendido por Alberto Xavier, a conselheira-relatora Sandra Maria Faroni afirmou: “Efetivamente, as partes *queriam* e realizaram a reestruturação societária, com extinção de uma das empresas, mediante sua absorção por outra. Apenas, em lugar de extinguir a empresa deficitária, extinguiram a superavitária, para atingir indiretamente economia de tributos”.

Também nesse caso a incorporadora estava desativada, não possuía empregados e não tinha em seu ativo máquinas ou equipamentos. Após a incorporação, a incorporadora mudou seu objeto social e passou a adotar o mesmo nome, o mesmo objeto social e a mesma diretoria da empresa incorporada. Tudo isso demonstra que a finalidade concreta da operação era que a empresa incorporada (cuja estrutura operacional continuou intacta após a incorporação) pudesse compensar os prejuízos acumulados pela incorporadora (cuja estrutura operacional simplesmente não existia antes da incorporação e se tornou a estrutura da incorporada após a incorporação). Mas nada

disso importa para a visão subjetiva e voluntarista da simulação, que só se preocupa com a estrutura formal da operação e em afirmar que as partes realmente *queriam* realizar o negócio praticado, sendo irrelevante saber para qual finalidade prática o direito criou e regulou determinado negócio (no caso, a incorporação societária), bem como indagar se o propósito concreto buscado pelas partes é eventualmente contraditório ou incongruente com aquela finalidade prática.

Em conclusão, a jurisprudência atual do CC-MF abandonou a postura tradicional de considerar que todo e qualquer planejamento tributário que não se configure como *simulação-evasão-sonesgação* (“fingimento na manifestação da vontade para realizar ato jurídico de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende concretizar”) se qualifica automaticamente como uma indefectível *elisão* e passou a coibir os planejamentos tributários notoriamente artificiosos, que manipulam o revestimento formal de contratos e outros institutos jurídicos, esvaziando-os de qualquer substância jurídica real para atrair a aplicação de uma norma tributária benéfica (compensação de prejuízos) que de outra forma não seria aplicável (Godoi, 2007, p. 290).

3 A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO SOBRE OS CASOS REXNORD E JOSAPAR

Em duas recentes decisões colegiadas, proferidas nas Apelações Cíveis nºs 2004.71.10.003965-9/RS e 2002.04.01.014021-6/RS, a 1ª e a 2ª Turmas do Tribunal Regional Federal da 4ª Região seguiram a mesma linha da nova tendência jurisprudencial do Conselho de Contribuintes.

Os argumentos do contribuinte mais uma vez seguiram a lógica do conceito subjetivo e voluntarista de simulação (“a recorrente sustenta que inexistiu a simulação, porque a declaração sempre foi fiel aos fatos: a incorporação efetivamente ocorreu, e a incorporada desapareceu em todas as operações, sobrevivendo seu nome e seu objeto, por serem mais conhecidos”).¹⁵

Três notas merecem destaque no julgamento da Apelação Cível nº 2004.71.10.003965-9/RS (relator desembargador federal Dirceu de Almeida Soares, 2ª Turma, DJ 06.09.2006). A primeira é que o acórdão fez a distinção tradicional entre *elisão fiscal* (utilização de meios *licitos* e *diretos*, em momento anterior à ocorrência do fato gerador, para evitar ou minimizar a tributação) e *evasão fiscal* (utilização de meios *ilícitos*, em momento posterior à ocorrência do fato gerador, para reduzir a carga tributária), para concluir que é admitida a *elisão fiscal* quando não houver *simulação* do contribuinte. Mas o conceito de simulação adotado pelo acórdão foi um conceito amplo, que leva em conta as condições econômicas e operacionais da operação como um todo. Vale dizer, um conceito causalista de simulação, e não um conceito voluntarista.

A segunda nota é que o acórdão não tomou como sinônimas as expressões *simulação* e *evasão*, na medida em que distinguiu a *evasão* ou fraude fiscal (utilização de

meios *ilícitos* para ocultar, enganar, iludir o fisco) da elisão fiscal com simulação (utilização de meios *lícitos*, porém *indiretos*, anteriormente à ocorrência do fato gerador, para burlar norma tributária, com vistas à redução ou à eliminação da tributação por meio da realização de negócios jurídicos artificiais e desprovidos de qualquer racionalidade negocial).

Um terceiro aspecto que merece ser considerado é que o acórdão não só examinou a operação do ponto de vista econômico, para concluir que as circunstâncias levavam à inviabilidade da operação de incorporação da empresa superavitária pela empresa deficitária, como também examinou outros aspectos relacionados a questões societárias, como a manutenção, após a incorporação, da razão social, do estabelecimento, dos funcionários e dos membros do Conselho de Administração. Ou seja, após a *análise global* da situação, e não apenas do ato de incorporação isoladamente considerado, concluiu o Tribunal que restou demonstrado que, de fato, a incorporada é que “absorveu” a deficitária/ incorporadora, e não o contrário, “tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação”.¹⁶

Já no julgamento da Apelação Cível 2002.04.01.014021-6/RS (relatora desembargadora federal Maria Lúcia Luz Leiria, DJ 22.06.2005), a 1ª Turma do TRF 4ª Região buscou marcar a diferença entre a elisão fiscal eficaz e a ineficaz, valendo-se da tese de que apenas se configura elisão fiscal se o ato de evitar o recolhimento do tributo tiver precedido o fato gerador. Contudo, se o ato for posterior ao fato gerador, a solução encontrada para o não pagamento do tributo devido configura evasão fiscal.

A despeito de se utilizar de um aspecto insuficiente para fazer a distinção entre elisão e evasão fiscal – qual seja, o momento em que ocorreu o fato gerador do tributo –, chama a atenção o fato de o acórdão não analisar somente a última operação do negócio, mas todo o conjunto fático-probatório, inclusive o substrato econômico da operação, para concluir que existiu uma incongruência entre a realidade dos fatos e a argumentação ou a pretendida atitude das partes envolvidas.

No caso concreto da Apelação Cível 2002.04.01.014021-6/RS (empresa Rexnord), houve diversas incorporações às avessas ao longo do tempo: uma mesma empresa (Rexnord Correntes) formalmente “morria” (visto que era incorporada) e materialmente “renascia” (pois a empresa incorporadora passava a adotar todas as características operacionais e societárias da empresa incorporada) várias vezes. O contribuinte se batia por uma aplicação formalista do conceito de simulação, alegando que “não existem falhas formais ou legais nas operações realizadas”. Mas o acórdão subscreveu a conclusão da sentença, segundo a qual há simulação se a operação “não refletir a realidade econômica do negócio” ou se o negócio “for realizado com o único objetivo de permitir o aproveitamento de prejuízos fiscais ou de balanços negativos para a redução da carga tributária”.¹⁷

Num exemplo da valorização, pelo tribunal, de aspectos negociais e econômicos da operação, foi ressaltado o fato de que, nas duas últimas incorporações, o pagamento pela aquisição do controle das empresas que posteriormente viriam a ser incorporadoras foi feito pela própria empresa incorporada, em momento anterior à incorporação. Numa postura bastante realista e atenta à causa concreta da operação naquele caso em particular, a sentença confirmada pelo acórdão observou que “no mundo dos negócios as coisas não acontecem dessa maneira; claramente o que ocorreu foi a inversão de papéis com o objetivo de lograr a situação fiscal mais favorável”.¹⁸

Portanto, o TRF 4ª Região julgou a questão aplicando um conceito ampliado de simulação, identificando a *causa concreta* das incorporações efetuadas pelas empresas Josapar e Rexnord, comparando-a com a *causa típica* do contrato de incorporação, para concluir – num tom claramente causalista – que:

... não é lícito que se realizem cisões, incorporações ou fusões levadas não pelo conteúdo próprio desses negócios, mas sim de modo diferente da forma que tais negócios normalmente se realizam, mediante incorporação das empresas deficitárias pelas lucrativas, das empresas de menor patrimônio pelas de maior patrimônio.¹⁹

Restou clara, assim, a adesão do tribunal a uma posição que se dispõe (independente do resultado a que se chegue em cada caso) a avaliar a operação no seu todo, levando em conta as circunstâncias que compõem a causa concreta do negócio, e dessa forma medir quão artificioso foi o caminho escolhido pelo contribuinte.

4 ANÁLISE DA POSTURA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL OPOSTO PELO CONTRIBUINTE CONTRA O JULGADO DO TRF DA 4ª REGIÃO (CASO JOSAPAR)

Como se viu na seção anterior, o TRF da 4ª Região aplicou em seus julgados sobre a incorporação às avessas um conceito amplo de simulação, um conceito que privilegia aspectos econômicos e operacionais que não são levados em conta pela doutrina tradicional sobre simulação. Diante disso, o contribuinte (empresa Josapar) que saiu perdedor na Apelação Cível 2004.71.10.003965-9/RS interpôs recurso especial dirigido ao Superior Tribunal de Justiça, alegando que o acórdão recorrido violou o dispositivo do Código Civil que dispõe sobre os casos em que se configura simulação. Sua alegação foi a de que houve violação ao “art. 102 do CC/1916, pois a operação de incorporação realizada foi lícita e não representou simulação para evasão de tributos”.²⁰

De fato, caso se utilize o conceito restritivo e tradicional de simulação, o qual, de cunho formalista, se recusa a ver determinado ato jurídico no contexto amplo de toda

uma estrutura negocial e econômica posta em prática em busca de certa finalidade concreta, o acórdão do TRF da 4ª Região pode ser visto como um caso de violação aos dispositivos do Código Civil que regulam o instituto jurídico da simulação.

Por isso mesmo o veredicto do STJ nesse processo específico era muito esperado, tanto pelo fisco quanto pelos contribuintes em geral: conforme o artigo 105 da Constituição Federal de 1988, cabe exatamente ao STJ a função de uniformizar a interpretação da legislação federal – no caso concreto, a legislação que dispõe sobre o conceito de simulação. Interpretando a seu modo o artigo do Código Civil que define simulação, daria o STJ razão à visão globalizante, material e causalista das duas primeiras instâncias ou daria razão à tradicional visão formalista e voluntarista de simulação sustentada pelo contribuinte?

A 2ª Turma do STJ, responsável pelo julgamento do recurso especial interposto pela empresa Josapar (REsp 946.707, relator ministro Herman Benjamin, DJ 31.08.2009), tomou uma decisão curiosa. Vejamos.

4.1 ANÁLISE PROCESSUAL DA POSTURA DO STJ

Do ponto de vista estritamente processual, a 2ª Turma do STJ se recusou a entrar no mérito da ocorrência de violação do acórdão do TRF ao artigo 102 do Código Civil, alegando que para entrar nesse mérito teria que proceder à “análise de todo o arcabouço fático apreciado pelo Tribunal de origem e adotado no acórdão recorrido, o que é inviável em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ”.²¹ A nosso ver, a razão processual apresentada para o não conhecimento do recurso não procede, pois o contribuinte não pedia, em seu recurso especial, que o STJ revisse algum aspecto estritamente fático quanto às provas produzidas e valoradas nas instâncias inferiores. O que o contribuinte requeria era que o STJ decidisse se estava ou não acorde com o artigo 102 do CC a maneira pela qual o TRF interpretou e aplicou o instituto da simulação. Portanto, é manifestamente errônea a assertiva do relator do acórdão do STJ segundo a qual “não há controvérsia quanto à legislação federal”. Claro que havia controvérsia de mérito: tratava-se de duas posições antagônicas (a do recorrente e a do acórdão recorrido) sobre o conteúdo do conceito jurídico de simulação.

A 2ª Turma do STJ, no caso concreto, confundiu o pleito de reexame fático de provas levadas em conta no acórdão recorrido (vedado no âmbito do recurso especial) com o pleito – perfeitamente cabível e mesmo natural no âmbito do recurso especial – de nova valoração jurídica de fatos incontroversos estabelecidos nas instâncias inferiores. Não estava a empresa Josapar alegando a inexistência de fatos apurados por provas produzidas nas instâncias ordinárias nem a existência de fatos não apurados nas provas produzidas nas instâncias ordinárias. A controvérsia era relativa ao significado jurídico (de modo a configurar-se ou não o fenômeno da simulação) de determinados fatos que se mostravam incontroversos em seu aspecto estritamente fático. O contribuinte aceitava os fatos de que a empresa incorporadora era inativa, deficitária e de

que, após a incorporação, alterou sua denominação, sua sede social, os membros de seu Conselho de Administração etc. Esses fatos, levados em conta pelo acórdão recorrido, eram incontroversos: a controvérsia residia em definir se tais fatos eram ou não juridicamente relevantes para se ter por caracterizado o fenômeno da simulação tal como regulado pelo Código Civil.

Portanto, nesse aspecto processual o acórdão se mostrou bastante criticável, tendo contrariado até mesmo a jurisprudência do próprio STJ, que em diversas ocasiões diferenciou os recursos que pretendem a rediscussão de matéria fática (atraindo a aplicação da Súmula 7) dos recursos que questionam tão somente a valoração jurídico-normativa de fatos incontroversos (como era o caso do recurso da empresa Josapar). Vejam-se três acórdãos do STJ nesse sentido:

AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CIVIL. PENHOR MERCANTIL. AÇÃO DE DEPÓSITO. DESCABIMENTO. APLICAÇÃO DAS REGRAS DO MÚTUO.

1. Não incide a Súmula 07 do STJ quando os fatos delineados pelas instâncias ordinárias se revelarem incontroversos, de modo a permitir, na via especial, uma nova valoração jurídica, com a correta aplicação do Direito ao caso concreto.

[...]

(AgRg no Ag 458.117/PR, Rel. Ministro VASCO DELLA GIUSTINA (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/RS), TERCEIRA TURMA, julgado em 06/10/2009, DJe 21/10/2009)

AGRAVO REGIMENTAL. QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DAS PROVAS. SÚMULA 7. INAPLICABILIDADE. CONTRATO. DESCUMPRIMENTO. DANO MORAL. INADMISSÍVEL.

- É possível, em recurso especial, **a valoração jurídica dos fatos constantes do acórdão recorrido para a correta aplicação do direito ao caso.**

- Não cabe dano moral em caso de mero descumprimento contratual.

(AgRg no REsp 761801/RS, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, TERCEIRA TURMA, julgado em 03/12/2007, DJ 12/12/2007 p. 415)

PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VALORAÇÃO DA PROVA. INCIDÊNCIA DO VERBETE Nº 07 DA SÚMULA DO STJ. NÃO CARACTERIZAÇÃO. EMBARGOS ACOLHIDOS. SEM EFEITO MODIFICATIVO.

1. “Não ofende o princípio da Súmula 7 emprestar-se, no julgamento do especial, significado diverso aos fatos estabelecidos pelo acórdão recorrido. Inviável é ter como ocorridos fatos cuja existência o acórdão negou ou negar fatos que se tiveram como verificados” (AgRg

nos ERESP 134108 / DF ; Rel. Min. Eduardo Ribeiro, Corte Especial, in DJ 16.08.1999, p. 36).

2. Embargos de declaração acolhidos, sem efeito modificativo.

(EDcl no REsp 768.419/SC, Rel. Ministro HÉLIO QUAGLIA BARBOSA, SEXTA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 26/06/2006 p. 233)

4.2 ANÁLISE PRAGMÁTICA DA POSTURA DO STJ

Se do ponto de vista processual o STJ se recusou indevidamente a enfrentar o mérito da questão, o fato é que, de um ponto de vista pragmático, o acórdão do STJ pareceu apoiar a postura interpretativa do TRF da 4ª Região.

O seguinte parágrafo, contido no voto do relator ministro Herman Benjamin, indica que implicitamente o STJ concordou com a valoração jurídica efetuada pelo TRF da 4ª Região, ou seja, com a maneira causalista pela qual o acórdão recorrido concebeu e aplicou ao caso concreto o instituto da simulação:²²

Assim, para chegar à conclusão de que houve simulação, o Tribunal de origem apreciou cuidadosa e aprofundadamente os balanços e demonstrativos de Supremo e Suprarroz [empresas envolvidas na incorporação], a configuração societária superveniente, a composição do conselho de administração, as operações comerciais realizadas pela empresa resultante da incorporação. Concluiu, peremptoriamente, pela “inviabilidade econômica da operação” simulada.

A empresa recorrente defendia em seu recurso especial que o conceito de simulação agasalhado no Código Civil só permite avaliar isoladamente cada ato jurídico, e não consente que se leve em consideração aspectos como a situação dos balanços contábeis, a configuração societária superveniente à incorporação, a mudança na composição do Conselho de Administração etc. Ora, se o TRF da 4ª Região decidiu com base exatamente nesses aspectos, e o STJ considerou que ocorreu no acórdão recorrido uma apreciação *cuidadosa e aprofundada* de determinados fatos que apontavam a “inviabilidade econômica da operação”, então houve implicitamente a emissão de um juízo por parte do STJ segundo o qual o conceito de simulação deve, sim, ser sensível a tais ordens de fatos e circunstâncias, ao contrário do que sustentava a tese de mérito do recurso especial do contribuinte.

Relembre-se de que o que o contribuinte sustentava era que a simulação (definida como divergência entre a *vontade interna* e a *vontade manifesta*) só ocorre se as partes de um negócio jurídico enganam, ocultam, iludem ou dificultam a autuação fiscal, tal como se dá nos casos clássicos de simulação presentes na doutrina tradicional: compra e venda em que na verdade não há pagamento do preço (simulação para fugir ao imposto sobre doações), compra e venda com preço declarado inferior ao

efetivamente pago (simulação para fugir ao imposto de renda sobre o ganho de capital), contrato de prestação de serviços sem que tenha havido prestação efetiva nem pagamento do preço (simulação para lastrear dedução de despesas na base de cálculo do imposto de renda) (Xavier, 2001, p. 57).

Mas o acórdão do STJ afirmou que “não se trata de discutir a regularidade formal da incorporação, como faz a recorrente”²³ e reconheceu que o TRF levou em conta diversos aspectos contábeis, operacionais e societários para afirmar que foi a empresa incorporada que “de fato” incorporou a pretensa empresa incorporadora. Em vez de levar em conta os *topoi* do conceito tradicional de simulação, tais como falsidade, ocultação e divergência entre vontade real e declarada, o STJ preferiu relacionar o tema da simulação com a constatação do artificialismo da concatenação negocial e com a “inviabilidade econômica da operação”. Ao decidir, nesses termos, pela manutenção do acórdão proferido pelo tribunal de origem, o STJ corroborou o *conceito causalista* de simulação adotado pelo TRF da 4ª Região, considerando como válida a solução interpretativa e aplicativa de buscar a verdadeira *causa concreta* de atos e negócios jurídicos artificiosos postos em prática pelos contribuintes e por terceiros e de verificar suas possíveis incompatibilidades com a causa típica em função da qual o ordenamento concebeu e regulou referidos atos e negócios jurídicos.

Portanto, analisando o acórdão do STJ do ponto de vista estritamente processual, poder-se-ia chegar à conclusão de que o tribunal se omitiu, deixando em aberto e sem uma definição clara a questão do conceito de simulação e dos limites de validade dos planejamentos tributários. Mas, a despeito de o STJ não ter interpretado explicitamente os dispositivos do Código Civil sobre simulação nem definido expressamente qual conceito de simulação deve ser seguido pelos aplicadores da lei tributária para fins de desconsideração de atos e negócios praticados pelos contribuintes, o fato é que o STJ apoiou a escolha do TRF da 4ª Região quanto aos fatos e às circunstâncias que devem ser levados em conta para ter ou não por configurada a simulação, bem como apoiou a postura de se indagar sobre a viabilidade econômica da operação e não sobre a regularidade formal do negócio jurídico. A aparente omissão do STJ quanto ao não conhecimento do recurso especial se mostrou *eloquente* se se leva em conta o conteúdo de sua avaliação sobre a maneira pela qual o TRF da 4ª Região valorou juridicamente a realidade fática para fins de aplicação do instituto da simulação.

CONCLUSÃO

Baseando-nos nos pronunciamentos que os tribunais superiores brasileiros (TRF da 4ª Região e STJ) até o momento têm proferido acerca do conceito de simulação – e consequentemente acerca dos limites do planejamento tributário –, podemos dizer que há clara preponderância do conceito amplo e causalista de simulação. Segundo esse conceito, os atos e os negócios jurídicos concatenados artificialmente pelo

contribuinte devem ser vistos num amplo contexto global, levando-se em conta aspectos fáticos, econômicos e operacionais que a doutrina tradicional da simulação considera irrelevantes.

Enquanto a doutrina tradicional da simulação, com sua visão *voluntarista* do negócio jurídico, considera que somente são simulados e passíveis de descon sideração pelo fisco os atos e os negócios jurídicos praticados pelas partes com a *intenção* de enganar, ocultar, iludir, dificultar ou até mesmo tornar impossível a atuação fiscal (escrituras lavradas por valor abaixo do real, contratos que preveem a realização de serviços fictícios etc.), a postura até aqui preponderante na jurisprudência examina a causa concreta dos negócios (comparando-a com a causa típica ou a finalidade prática para a qual os negócios jurídicos foram engendrados pelo ordenamento jurídico), avaliando as operações no seu todo com o objetivo de medir quão artificiosos – e faltos de substância jurídica efetiva – podem ter sido os atos e os negócios jurídicos praticados pelas partes.

A prevalecer e consolidar-se tal tendência jurisprudencial, o conceito amplo de simulação vigente no ordenamento desempenhará por si só o papel de “instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”, que a Exposição de Motivos da Lei Complementar nº 104/2001 reservou para o dispositivo do parágrafo único do artigo 116 do CTN, atualmente sem aplicação por falta de regulamentação pelo legislador ordinário.

: ARTIGO APROVADO [01/06/2012] : RECEBIDO EM 03/10/2010

NOTAS

1 Conforme a redação atual do artigo 42 do Código Tributário alemão de 1977, que trata do “abuso das possibilidades de configuração jurídica”.

2 Conforme os arts. 15 e 159 da Lei Geral Tributária espanhola de 2003.

3 Vide Xavier (2001, *passim*).

4 As situações que caracterizam simulação são reguladas nos incisos I a III do § 1º do artigo 167 do Código Civil de 2002, que, nesse particular, não inovou em relação ao código anterior, que previa as mesmas situações em seu artigo 102, incisos I a III.

5 Vide Godoi (2001, p. 101-123, 2002, p. 75-85, 2007, p. 237-288).

6 Vide Xavier (2001, p. 156-157).

7 Vide Godoi (2001, p. 121-123).

8 O dispositivo foi atacado na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, proposta pela Confederação Nacional do Comércio em 2001 e até hoje não apreciada pelo STF. Essa ação pede a declaração de inconstitucionalidade da norma, por violação aos “princípios da legalidade e da tipicidade cerrada e da certeza e segurança das relações jurídicas” – fl.29 da inicial (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446, distribuída em 18 de abril de 2001, Requerente Confederação Nacional do Comércio, Requeridos Presidente da República e Congresso Nacional, Relator atual Ministra Cármen Lúcia)

9 A Medida Provisória nº 66, editada em 2001, estabelecia “procedimentos relativos à norma geral anti-elisão” em seus arts. 13 a 19, mas tais dispositivos – em relação aos quais a doutrina tradicional se mostrou indignada – foram rejeitados pelo Congresso Nacional.

10 Valter Pedrosa Barreto Junior realizou um estudo sistemático e rigoroso sobre dezenas de casos de planejamento tributário decididos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A conclusão do autor é que “na maioria dos julgados foi possível identificar um instituto híbrido: a simulação decorrente do descompasso entre a forma e a sua substância e/ou decorrente da ausência de propósito negocial” (Barreto Junior, 2010, p. 187). A análise dos casos Rexnord e Josapar, feita no presente artigo, chega às mesmas conclusões e também à conclusão adicional de que esse conceito de simulação foi validado e seguido no julgamento dos casos Rexnord e Josapar pelo Poder Judiciário.

11 Vide Godoi (2007, p. 273-277).

12 Vide Xavier (2001, p. 53-55), que apresenta e exemplifica com casos concretos os conceitos de simulação absoluta e relativa. Ainda a respeito da clássica distinção entre simulação absoluta e relativa, vide Pontes de Miranda (1954, p. 373).

13 Vide Ferrara (1999, p. 52) e Monteiro (1989, p. 208).

14 Vide fl.11 do acórdão CSRF/01-02.107.

15 Esse trecho consta do 14º parágrafo do voto da Relatora na Apelação Cível 2002.04.01.014021-6-RS.

16 Esse trecho consta do 20º parágrafo do voto do Relator na Apelação Cível 2004.71.10.003965-9/R.S.

17 Esse trecho consta do 18º parágrafo do voto da Relatora na Apelação Cível 2002.04.01.014021-6-RS.

18 Esse trecho consta do 18º parágrafo do voto da Relatora na Apelação Cível 2002.04.01.014021-6-RS.

19 Esse trecho consta do 18º parágrafo do voto da Relatora na Apelação Cível 2002.04.01.014021-6-RS.

20 Esse trecho consta da fl.4 do acórdão do STJ no REsp 946.707 (2.a Turma, Relator Ministro Herman Benjamin, DJ 31.08.2009)

21 O teor da Súmula 7 do STJ é o seguinte: “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”.

22 Este trecho consta da fl.7 do acórdão do STJ no REsp 946.707 (2.a Turma, Relator Ministro Herman Benjamin, DJ 31.08.2009)

23 Este trecho consta da fl.6 do acórdão do STJ no REsp 946.707 (2.a Turma, Relator Ministro Herman Benjamin, DJ 31.08.2009)

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABREU, José. *O negócio jurídico e sua teoria geral*. São Paulo: Saraiva, 1988.
- BARRETTO JUNIOR, Valter Pedrosa. *Planejamento tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica*. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito e Desenvolvimento) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2010.
- BRASIL. Decreto n.85.450, de 4 de dezembro de 1980. Aprova o Regulamento para a cobrança e fiscalização do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União Seção 1. Suplemento – 05/12/1980, Página 1 (Publicação Original)
- BRASIL. Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão n.01-02.107. Processo n.11065/001.736/89-26. Recurso n. RD/101-0.910, Recorrente Rexnord Correntes Ltda. Recorrido Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Relator Verinaldo Henrique da Silva, Brasília, DF, 2 de novembro de 1996.
- BRASIL, Lei Complementar n.104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm, acesso em 28 de julho de 2012.
- BRASIL. Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Acórdão n. 101-94.127. Processo n. 16.327.001715/2001-26, Recorrente Focom Total Factoring Ltda, Recorrida 8.a Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo, Relatora Sandra Maria Faroni, Brasília, DF, 6 de maio de 2003.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 946.707/RS, Recorrente Josapar Joaquim Oliveira S/A Participações, Recorrido União Federal, 2.a Turma, Relator Ministro Herman Benjamin, DJ 31 de agosto de 2009, disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=906826&sReg=200700926564&sData=20090831&formato=PDF, acesso em 28 de julho de 2012.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Agravo 458.117/PR, Agravante Banco do Brasil S/A, Agravado Algoeste Ltda., Terceira Turma, Relator Ministro Vasco Della Giustina (Desembargador convocado do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul), julgado em 06/10/2009, DJe 21/10/2009, disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=918170&sReg=200200721068&sData=20091021&formato=PDF, acesso em 28 de julho de 2012.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial 761801/RS, Agravante Iolanda da Rocha Caldas, Agravada Companhia de Seguros Aliança do Brasil, Terceira Turma, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 03/12/2007, DJ 12/12/2007, disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=742715&sReg=200501035046&sData=20071212&formato=PDF, acesso em 28 de julho de 2012.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Embargos de Declaração no Recurso Especial 768.419/SC, Sexta Turma, Embargante União Federal, Embargada Tereza Paraizo, Relator Ministro Hélio Quaglia Barbosa, julgado em 06/04/2006, DJ 26/06/2006, disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=619814&sReg=200501199860&sData=20060626&formato=PDF, acesso em 28 de julho de 2012.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446, distribuída em 18 de abril de 2001, Requerente Confederação Nacional do Comércio, Requeridos Presidente da República e Congresso Nacional, Relator atual Ministra Cármen Lúcia.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4.a Região, Apelação Cível n. 2004.71.10.003965-9-RS, Recorrentes Josapar Joaquim Oliveira S/A Participações e União Federal, Recorridos Os mesmos, Relator Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares, 2.a Turma, DJ 6 de setembro de 2006, disponível em: http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=1254430&hash=0dd6c69b36abc1239526e96f1248a34f, acesso em 28 de julho de 2012.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4.a Região, Apelação Cível n. 2002.04.01.014021-6-RS, Recorrente Rexnord Correntes Ltda, Recorrido União Federal, Relatora Desembargadora Federal Maria Lúcia Luz Leiria, 1.a Turma, DJ de 22 de junho de 2005, disponível em http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numeroProcesso=200204010140216&dataPublicacao=22/06/2005, acesso em 28 de julho de 2012.
- BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Campinas: LZN, 2003. tomo 2.
- FERRARA, Francisco. *A simulação dos negócios jurídicos*. Campinas: Red Livros, 1999.
- FRANÇA, Pedro Arruda. *Contratos atípicos: legislação, doutrina e jurisprudência*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- GODOI, Marciano Seabra de. Dois conceitos de simulação e suas conseqüências para os limites da

elisão fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11. p. 272-298.

_____. A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Belém, v. 79, p. 75-85, 2002.

_____. A figura da fraude à lei prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Belém, v. 68, p. 101-123, 2001.

GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

LIMA, João Franzen de. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1977. v. 1.

MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. *A simulação no direito civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 1989.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado: parte geral*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. tomo 1.

SANTOS, José Beza dos. *A simulação em direito civil*. São Paulo: Lejus, 1999.

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

Marciano Seabra de Godoi

Faculdade Mineira de Direito – PUC Minas
Av. Dom José Gaspar, n. 500, Prédio 5
Coração Eucarístico – 30535-901
Belo Horizonte – MG – Brasil
donmarciano@hotmail.com

PROFESSOR ADJUNTO III NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO E
PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSU EM DIREITO DA PUC MINAS
DOUTOR EM DIREITO PELA UNIVERSIDADE COMPLUTENSE
DE MADRI (DIPLOMA CONVALIDADO PELA UFPR)
MESTRE EM DIREITO PELA UFMG

Andréa Karla Ferraz

Av. Afonso Pena, n. 1.500, 6º andar, sala 13
Centro – 30130-005
Belo Horizonte – MG – Brasil
andreaFerraz2001@ig.com.br

PROFESSORA CONTRATADA DA PUC MINAS VIRTUAL
(PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU EM DIREITO TRIBUTÁRIO)
MESTRE EM DIREITO PELA PUC MINAS