

A SIMULAÇÃO NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS

UMA ABORDAGEM DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL COM UM
ENFOQUE NOS IMPOSTOS DE TRANSMISSÃO ONEROSA DOS BENS
IMÓVEIS EM BRASIL E PORTUGAL

STELA MÁRCIA SALES VASCONCELLOS

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO APRESENTADA

À FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO EM

ÁREA CIENTÍFICA

Stela Márcia Sales Vasconcellos
Especialista em Finanças Públicas e Direito Tributário

A SIMULAÇÃO NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS:
Uma abordagem doutrinária e jurisprudencial com um enfoque
nos Impostos sobre Transmissão Onerosa dos Bens Imóveis em
Brasil e Portugal

Dissertação apresentada para obtenção do
Grau de Mestre em Direito conferido pela
Faculdade de Direito da Universidade do
Porto, realizado sob a orientação do Professor
Doutor Paulo de Tarso Domingues e
coorientação do Doutor José Cruz.

Porto, julho de 2014

RESUMO

A simulação é objeto de frequente estudo no Direito Civil. No entanto, a sua aplicabilidade no âmbito do Direito Fiscal é fundamental para o estudo das fraudes fiscais, tendo como especial atenção o seu emprego para buscar a redução da carga fiscal nos impostos de transmissão de bens imóveis. O presente estudo tem como objetivo o estudo da simulação nas relações tributárias abordando especialmente sua influência nos impostos de transmissão de bens imóveis tanto no Brasil como em Portugal, abordando ainda a questão da responsabilidade tributária por infração e os efeitos que podem ocorrer em virtude da decretação da nulidade ou anulabilidade do negócio jurídico face à simulação praticada. Não obstante, trata-se de um estudo introdutório acerca do tema, não exaurindo todas as modalidades de simulação no direito tributário luso-brasileiro.

Palavras-Chave: Simulação. Impostos de Transmissão de Bens Imóveis. Nulidade.

ABSTRACT

Simulation is often the object of study in Civil Law. However, its applicability in Tax Law is fundamental to the study of tax fraud, with a special attention to its job seeking to reduce the tax burden on transmission assets properties taxes. The present study has as an objective to study the simulation on tax relations especially approaching its influence on tax transfer of immovable property in Brazil and in Portugal, approaching also the matter of tax responsibility for infringement and the effects that may occur due to the enactment of nullity or annulment of the transaction due to the simulation that was practiced. However, this is a introductory study about the theme, not exhausting all simulations' modality in Portuguese and Brazilian's Tax Law.

Keywords: Simulation. Tax Transfer of Immovable Property. Nullity.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 A SIMULAÇÃO E A DISSIMULAÇÃO NO DIREITO CIVIL E TRIBUTÁRIO.....	9
1.1 A Simulação no Direito Civil.....	9
1.2 Negócios Unilaterais Simulados	16
1.3 A Simulação no Direito Tributário.....	22
1.3.1 A Simulação no Direito Tributário Brasileiro	22
1.3.2 A Simulação no Direito Tributário Português	24
2 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL E EM PORTUGAL.....	26
2.1 Responsabilidade Tributária no Brasil	26
2.1.2 Responsabilidade por infrações	30
2.2 A Responsabilidade Fiscal em Portugal.....	33
3 A SIMULAÇÃO NO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI) NO BRASIL E EM PORTUGAL (IMT).....	35
3.1 A divergência do valor venal do imóvel no Brasil.....	35
3.1.1 O Valor venal do imóvel.....	36
3.1.2 A divergência do valor venal entre o ITBI e o IPTU	39
3.2 A simulação no ITBI.....	41
3.3 O Imposto de Transmissão Onerosa de Bens Imóveis em Portugal	44
3.3.1 A simulação no IMT	45
3.3.2 A Extinção do IMT	48
3.4 A simulação nos impostos de transmissão de bens imóveis no Brasil e Portugal: semelhanças e discrepâncias	49
3.5 O ITBI e o IMT em números	50
CONCLUSÃO	54
REFERÊNCIAS	57

INTRODUÇÃO

A simulação é estudada com bastante frequência no âmbito do Direito Civil e sua constante utilização para se esquivar das obrigações fiscais faz com que seu estudo no âmbito do Direito Tributário seja essencial. Todavia, para que haja uma melhor compreensão sobre o assunto é necessário primeiramente fazer um estudo voltado para a esfera civil para posteriormente aplicar os conhecimentos adquiridos na esfera tributária.

O presente trabalho tem como objetivo principal o estudo da simulação e sua interferência nos mais diversos aspectos tributários, tendo como principal enfoque o estudo da simulação nos impostos de transmissão onerosa de bens imóveis tanto no Brasil como em Portugal. Salienta-se que não será feita uma análise geral sobre a simulação no Direito Tributário do Brasil e de Portugal, e sim, será realizado um estudo que vise realizar o cruzamento de informação acerca da forma como o assunto é tratado em ambos ordenamentos jurídicos. Não se tem pretensão, no presente momento, de efetuar um estudo aprofundado acerca do tema, sendo, na realidade, um estudo de iniciação que visa aferir os principais elementos sobre o assunto, não tendo a possibilidade de exaurir todas as variantes de simulação no Direito Tributário luso-brasileiro. Ainda, levando em consideração se tratar de um imposto municipal, é necessária a delimitação do estudo ao Município de São Paulo, no Brasil, em decorrência de sua proximidade populacional e territorial com Portugal.

É imperioso destacar que o presente trabalho será desenvolvido em duas partes. A primeira parte abordará os aspectos teóricos da simulação, tanto no âmbito civil como no tributário de ambos os países de modo a servir de arcabouço para o desenvolvimento da segunda parte da tese, que abrangerá os aspectos e conceitos concretos da simulação nos impostos de transmissão onerosa de bens imóveis.

No primeiro capítulo será realizado um estudo sobre a simulação primeiramente no âmbito do Direito Civil para posteriormente passar para a análise no contexto do Direito Tributário. Nesse capítulo será dado um enfoque maior nas modalidades intencionais de divergência da declaração da vontade para que se possa analisar a simulação absoluta e a relativa no enfoque de doutrinadores portugueses e brasileiros. É interessante observar o paralelo a ser desenvolvido referente aos negócios unilaterais simulados e sua aplicabilidade no Direito Tributário, citando como exemplo o caso de sonegação fiscal oriunda de recibos médicos falsos.

O segundo capítulo aborda a questão da responsabilidade tributária, fazendo um paralelo entre doutrina e legislações portuguesas e brasileiras. O estudo conceitual sobre a responsabilidade mostra-se fundamental para o desenvolvimento do capítulo, fazendo uma análise entre o conceito legal e o doutrinário. A responsabilidade tributária de terceiros também é analisada sendo necessária para compreender casos em que não haja o cumprimento da obrigação tributária principal pelo contribuinte de origem. Será levantada ainda a questão da possibilidade de imputação da responsabilidade a terceiro em decorrência da realização de um negócio simulado e posteriormente, analisará a responsabilidade tributária oriunda das infrações tributárias.

A segunda parte do trabalho reside no terceiro capítulo, com o desenvolvimento mais aprofundado da simulação inserida em um contexto concreto do direito tributário, qual seja, a simulação no imposto de transmissão de bens imóveis no Brasil e em Portugal. No desenvolvimento do capítulo serão analisadas questões concretas como divergência do valor da escrituração do imóvel decorrente da simulação fiscal o que leva à análise da divergência entre o valor venal do imóvel no ITBI (Imposto de Transmissão de Bens Imóveis) e o IPTU (Imposto Predial Territorial Urbano) para posteriormente falar sobre a simulação especificamente no âmbito do ITBI. Uma análise jurisprudencial é feita para verificar se o imposto é devido ou não em decorrência da decretação da nulidade do negócio jurídico em virtude da simulação praticada.

O capítulo segue ainda com o estudo da legislação portuguesa referente ao IMT (Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis), havendo algumas particularidades que não existem no âmbito jurídico brasileiro, tal como a incidência do IMT sobre o valor maior, seja ele o valor constante no ato, contrato ou no valor patrimonial tributário do imóvel. O estudo da simulação no âmbito do IMT também é realizada de forma jurisprudencial, verificando acerca da legalidade de liquidação do imposto em decorrência da suposta falta de incidência objetiva da obrigação tributária. Ainda, é importante destacar sobre a eminente extinção do IMT levantando questões sobre eventual melhoria de arrecadação para o município sobre as transmissões onerosas de bens imóveis.

No terceiro capítulo é realizado um breve estudo acerca da expressividade da arrecadação dos impostos de transmissão onerosa de bens imóveis tanto no Brasil como em Portugal, demonstrando acerca da similaridade de valores arrecadados entre Portugal e o Município de São Paulo. Tal análise é fundamental para se ter ciência acerca dos valores arrecadados e sua importância para o orçamento municipal.

Por fim, retoma-se a questão da responsabilidade mas ligeiramente inclinada à análise de sua incidência no ITBI e IMT, tentando fazer uma análise acerca da responsabilidade em caso de decretação da nulidade do negócio jurídico e se há possibilidade do contribuinte rever os valores pagos perante aquele que deu causa à nulidade.

1 A SIMULAÇÃO E A DISSIMULAÇÃO NO DIREITO CIVIL E TRIBUTÁRIO

O estudo da simulação e da dissimulação, figuras estas de comum estudo no âmbito do Direito Civil, é de fundamental importância para o Direito Fiscal e Tributário, uma vez que os contribuintes acabam por utilizar cada vez mais artifícios com o intuito de burlar a entidade fiscal, gerando prejuízos económicos para o Estado e influenciando diretamente na economia, além dos eventuais prejuízos a terceiros de boa-fé. Contudo, não obstante a fraude fiscal em si perpetrada, o estudo em questão é primordial ainda para analisar os efeitos jurídicos ensejados pela utilização de simulação e dissimulação no âmbito da fraude fiscal.

As ações da entidade fiscal recaem sempre sobre um negócio jurídico realizado previamente, passando a ser devido o respetivo montante ao fisco mediante a ocorrência do fato gerador. No entanto, uma questão que deve ser levantada é acerca da (in)oponibilidade dos vícios dos negócios jurídicos perante a autoridade tributária, e se os efeitos decorrentes da nulidade ou anulabilidade dos respetivos negócios interferem no decurso do fluxograma da obrigação tributária.

O negócio jurídico é um ato de autonomia privada, fundador de uma regulação interprivada, não devendo ser reduzida à subjetividade do autor, devendo ultrapassar o domínio do introspecto pessoal e externalizar-se no mundo fático mediante a declaração da vontade.¹

É costumeiro observar nas fraudes fiscais a divergência entre a vontade real do negócio jurídico e a declaração efetivamente exteriorizada à autoridade tributária. Em muitos casos, a vontade dos sujeitos ativo e passivo é a realização de um simples contrato de compra e venda, no entanto, como forma de evitar as devidas tarifações devidas à transação, optam por camuflar o ato de forma que aparente ser um mero caso de doação.

1.1 A Simulação no Direito Civil

De acordo com os ensinamentos de Pedro Pais de Vasconcelos² “o declarante, depois de haver formado livre e esclarecidamente a sua vontade negocial e de ter tomado uma decisão negocial saudável e sem vícios, ao exteriorizar essa vontade e decisão negocial, declara algo

¹ Pedro Pais de Vasconcelos afirma ainda que “O negócio jurídico, como acção, é uma síntese de liberdade, consciência, vontade, decisão e declaração negocial. Esta síntese, que se verifica na normalidade dos casos em que são celebrados negócios jurídicos, pode ser perturbada quando a declaração, a exteriorização, seja desconforme com os demais que o negócio integra, se afaste da consciência e da vontade negocial, quando haja aquilo que a Doutrina tradicionalmente chama a *divergência entre a vontade e a declaração*, ou *vícios da declaração*.” In: VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Teoria Geral do Direito Civil*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2005, p. 519.

² VASCONCELOS, Pedro pais de. *Teoria Geral do Direito Civil*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2005, p. 519.

de diferente do que queria. Existe uma divergência entre a vontade e a declaração”. Segue ainda afirmando que a discrepância volitiva pode ainda ser intencional ou não no que se refere a declaração realizada.

As partes podem exteriorizar a declaração com conteúdo diverso do projeto negocial inicial, e fazer tal declaração divergente de forma intencional, tendo plena consciência de que o conteúdo declarado é divergente do contido no projeto negocial. Afirma-se, nesses casos, que ocorreu divergência intencional entre a vontade e a declaração, destacando ainda ser importante verificar a diferença entre a simulação e a reserva mental.

Pode ainda acontecer das partes (conjuntamente ou individualmente), sem ter plena consciência e intenção, exprimam ou exteriorizem de forma deficiente o projeto negocial, de modo que ao final, a declaração acaba por ser diversa daquilo que efetivamente queriam. Nesses casos, diz-se que ocorreu uma divergência não intencional entre a vontade e a declaração, podendo ocorrer por meio de erro na declaração (artigos 247º e 248º), erro de cálculo ou de escrita (artigo 249º) e erro de transmissão da declaração (artigo 249º), podendo ainda ocorrer erro de transmissão da declaração (artigo 249º).³

Deste modo, são múltiplas as circunstâncias que ensejam na divergência entre a vontade declarada e a vontade real, sendo uma questão de grande complexidade no que tange à relevância da vontade e da declaração no negócio jurídico, podendo decorrer “tanto do facto de ele não querer efetivamente o negócio consubstanciado na declaração – podendo querer ou não negócio diverso do declarado -, como de não ter adotado o comportamento adequado à revelação da sua vontade, pensando fazê-lo.”⁴⁻⁵

Conforme suscitado acima, as modalidades de divergências entre a vontade e a declaração podem ser intencionais e não intencionais, de acordo com o critério da teoria da responsabilidade.⁶ Não obstante, será levado em consideração para o presente estudo apenas a modalidade intencional, uma vez que é deste artifício que se verifica com frequência nas fraudes fiscais.

Salienta-se que nas divergências intencionais, abstratamente pode-se atender ao fim almejado pelo declarante, fim este determinado mediante uma declaração divergente da

³ Idem, *ibidem*.

⁴ FERNANDES, Luís A. Carvalho. *Teoria Geral do Direito Civil, v. 2: Fontes, Conteúdo e Garantia da Relação Jurídica*. 5ª ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2010, p. 307.

⁵ A presente tese levará em consideração os aspetos cíveis dentro da temática fiscal. Para estudos mais aprofundados sobre o assunto, remete-se à brilhante obra de FERNANDES, Luís A. Carvalho. *Teoria Geral do Direito Civil, v. 2: Fontes, Conteúdo e Garantia da Relação Jurídica*. 5ª ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2010.

⁶ FERNANDES, *op. cit.*, p. 308.

vontade real inicial. Muito embora a divergência seja intencional, não teve como objetivo enganar terceiro, sendo caso de divergência não enganosa. Não obstante, nos outros casos, pode o declarante querer enganar o destinatário ou ainda terceiros, existindo um *animus dicipiendi*. Nesse caso, a divergência da declaração é intencional e enganosa. Ainda, além da finalidade de enganar, pode ainda coexistir a intenção de causar prejuízos a outrem (*animus nocendi*). Quando há o *animus nocendi* a divergência enganosa passa a ser considerada *fraudulenta*, aparecendo então o *animus fraudandi*, ou seja, além da intenção de enganar terceiro há ainda a vontade clara de causar prejuízos. Por fim, pode ainda haver a intenção de enganar mas sem a intenção de causar prejuízos, sendo caso de divergência *inocente*.⁷

Salienta-se que tais modalidades de divergências, quando conjugadas, conduzem ainda aos seguintes tipos: “divergências intencionais enganosas, intencionais não enganosas e não intencionais.”⁸ No que se refere às divergências intencionais enganosas, estas abrangem a simulação e a reserva mental, ao passo que a divergência intencional não enganosa ocorre nas declarações não sérias, já as divergências não intencionais englobam ainda as figuras do erro na declaração, erro na transmissão da declaração e erro no entendimento da declaração.

Luís A. Carvalho Fernandes define a simulação como um “acordo (ou conluio) entre o declarante e o declaratário, no sentido de celebrarem um negócio que não corresponde à sua vontade real e no intuito de enganarem terceiros”⁹ Pedro Pais de Vasconcelos entende ser “uma divergência bilateral entre a vontade e a declaração, que é pactuada entre as partes com a intenção de enganar terceiros.”¹⁰

António Menezes Cordeiro afirma ainda que “na simulação, as partes acordam em emitir declarações não correspondentes à vontade real, para enganar terceiros. Trata-se duma operação complexa, que postula três acordos: um acordo simulatório, um acordo dissimulado e um acordo simulado.”¹¹ O ilustre autor elenca três requisitos para que um negócio jurídico seja classificado como simulatório, sendo eles, “(1) um acordo entre o declarante e o declaratário; (2) que suporta uma divergência entre a vontade manifestada e a vontade declarada; e (3) com o intuito de enganar terceiros”¹²

⁷ *Ibid.*, p. 308-309.

⁸ *Ibid.*, p. 309.

⁹ *Ibid.*, p. 310.

¹⁰ VASCONCELOS, *op. cit.*, p. 520.

¹¹ CORDEIRO, António Menezes. *Tratado de Direito Civil Português, t. 1: parte geral*. 3ª. ed. Coimbra: Almedina, 2007, p. 839.

¹² *Ibid.*, p. 65.

No ordenamento jurídico brasileiro, a simulação está prevista no artigo 167, §1º¹³, sendo verdadeira causa de nulidade do ato jurídico, ressalvado o direito de terceiro de boa-fé face aos contraentes do negócio jurídico simulado (§ 2º do mesmo artigo).

De Plácido e Silva¹⁴ entende que normalmente a simulação é resultado da substituição de um ato jurídico por outro, ou ainda mediante a prática de um ato sob aparência de outro, citando como exemplo a alteração de seu conteúdo ou data para esconder a realidade final do ato pretendido. Segue exemplificando o caso da doação realizada sob a aparência de venda, ou ainda da venda promovida sob o aspecto de um depósito, locação contratada sob modalidade de venda, todos revelando atos simulados. Tais atos acabam por indicar contratos que foram realizados por meio de fingimento ou disfarce, ocultando a realidade dos verdadeiros contratos que deveriam ter sido realizados.

Conforme afirmado anteriormente, a simulação pode ser absoluta ou relativa. Na simulação absoluta (também conhecida por simulação nua), o negócio jurídico apontado existe, muito embora a intenção fosse outra, existindo um negócio jurídico que corresponda à vontade declarada das partes.¹⁵

Lúcia Young, citando Alberto Xavier, exemplifica a simulação absoluta: “obtenção de empréstimo aparente para aumentar artificialmente o passivo; a dação em pagamento com bens próprios para cumprir dívida fictícia; a celebração de hipoteca aparente em prejuízo de credores quirografários; a constituição de usufruto aparente.”¹⁶

No âmbito dos doutrinadores brasileiros, Clóvis Beviláqua define a simulação absoluta como “declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.”¹⁷ Já Carlos Roberto Gonçalves defende: entende que simular significa fingir, enganar. Segue afirmando que o negócio simulado é aquele que tem aparência contrária à realidade, sendo a simulação produto de um conluio entre os contratantes objetivando a produção de efeito diverso daquele que o negócio aparenta possuir. Informa ainda não se

¹³ 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.

¹⁴ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 759.

¹⁵ YOUNG, Lúcia Helena Briski. *Planejamento Tributário: Fusão, Cisão e Incorporação*. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2011, p. 87.

¹⁶ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 54.

¹⁷ BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado*. 6ª ed, 1940, art. 102.

tratar de vício de consentimento, uma vez que não atinge em sua formação, sendo uma desconformidade consciente da declaração, realizada mediante pacto com a pessoa destinatária, objetivando enganar ou fraudar a lei.¹⁸

Maria Helena Diniz entende que a simulação, seja ela absoluta ou relativa, é um vício social.¹⁹ Por outro lado, Washington de Barros Monteiro defende ser a simulação “intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um negócio jurídico, que, de fato, não existe ou então oculta, sob determinada aparência, o negócio realmente querido.”²⁰

A simulação possui diversas características, sendo as principais a falsa declaração bilateral da vontade com consequente divergência entre a vontade real interna e a vontade exteriorizada por meio de prévio ajuste intencional entre as partes de modo a divergir a vontade interna da vontade declarada no intuito de iludir terceiro.²¹

Uma vez abordados os principais aspectos da simulação absoluta, é necessário verificar as características da simulação relativa. Assim, ocorre uma simulação relativa (ou simulação vestida) quando as partes visam prejudicar direito de terceiros mediante a celebração de um contrato diferente daquele que deveria ser celebrado. Lúcia Young entende pela existência de dois negócios jurídicos nesse caso: “o negócio simulado, que se refere à vontade declarada enganadora e o contrato, e o negócio dissimulado, relativo à vontade real dos seus autores”²².

A simulação relativa pode ser verificada nos seguintes casos:

Doação disfarçada de empréstimo, com concomitante renúncia do credor; com o empréstimo para ocultar remuneração de serviços; com o depósito para ocultar o mútuo; com a venda para ocultar dação em pagamento; com a locação sem aluguel para ocultar doação; com o depósito com obrigação de entrega a terceiro para ocultar doação.²³

A legislação portuguesa é mais específica do que a brasileira no que tange a simulação, pois esta, além de dizer que o negócio simulado é nulo (art. 240º do Código Civil), aborda expressamente a simulação relativa (art. 241º do Código Civil).

Desta feita, aos olhos da legislação lusitana, a simulação (absoluta) ocorre em caso de acordo entre declarante e declaratário, com o intuito de enganar terceiro, mediante divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante. Já a simulação relativa ocorre quando sob o negócio simulado exista um outro que as partes quiseram realizar.

¹⁸ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro: Parte Geral*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 481.

¹⁹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil*. 29ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 523.

²⁰ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 1968, v. 1, p. 217.

²¹ *Ibid.*, p. 218..

²² YOUNG, *op. cit.*, p. 87.

²³ XAVIER, *op. cit.*, p. 54.

Para a legislação portuguesa, nos termos do artigo 241º do Código Civil, nos casos em que ocorre um negócio simulado mas por trás exista outro negócio que as partes queiram realizar, aplica-se o regime que seria correspondente caso houvesse a conclusão do negócio sem a simulação, não tendo a validade prejudicada em decorrência da nulidade do negócio simulado. Contudo, se o negócio dissimulado for de natureza formal, só será válido se houver a plena observância da forma legal exigida.

A diferença entre a simulação fraudulenta e a inocente reside no fato de que, muito embora em ambos os casos haja intenção de enganar terceiros, na simulação fraudulenta há claro intuito de prejudicar, havendo *animus nocendi*, ao passo que na simulação inocente há apenas o *animus decipiendi*.²⁴

A dicotomia entre a existência ou não do *animus decipiendi* na simulação praticada pelo contribuinte permanece uma verdadeira incógnita. Há ou não interesse de causar prejuízo? Muito embora a simulação de um contrato de doação para não recolhimento do IVA (no caso de Portugal) ou ICMS (no caso do Brasil) demonstre em primeiro plano a vontade de uma “economia fiscal” ilícita, há efetivo prejuízo ao Estado e, conseqüentemente, prejuízos para a população em geral, e até mesmo prejuízo para o contribuinte praticante do ato simulado, pois uma vez que o produto da arrecadação é utilizado para a manutenção do Estado e conseqüente bem-estar social, a supressão de recursos oriundos da arrecadação acaba por tornar o Estado cada vez mais incapaz de suprir os anseios da sociedade.

Desta feita, todas as simulações praticadas pelos contribuintes, com o intuito de sonegar informações ao fisco, reduzindo a carga tributária a ser paga são autênticas simulações fraudulentas.

Portanto, muito embora que em um primeiro plano não tenha havido o desejo enraizado de prejudicar outrem, no âmbito fiscal deve haver uma verdadeira elevação da simulação inocente para a simulação fraudulenta, por meio do sopesamento das intenções, em prol da conservação dos direitos coletivos e difusos, e em defesa do próprio Estado Democrático de Direito.

Ainda sobre a simulação, é importante destacar ser essencial para a sua existência o pacto simulatório, sendo este um acordo tendo como conteúdo “a estipulação entre as partes da criação de uma aparência negocial, da exteriorização de um negócio falso, e a regulação do relacionamento entre o negócio aparente assim exteriorizado e o negócio real.”²⁵ A aparência

²⁴ FERNANDES, *op. cit.*, p. 311.

²⁵ VASCONCELOS, *op. cit.*, p. 520.

negocial é, portanto, fundamental para definir se houve uma simulação absoluta ou relativa. Se por detrás da aparência negocial houver um negócio verdadeiro que foi mantido oculto, diz-se ter havido uma simulação relativa; se inexistir qualquer negócio verdadeiro houve uma simulação absoluta.

É fundamental realizar distinção entre a simulação absoluta e relativa, pois tal distinção causa repercussão direta nos efeitos jurídicos a serem adotados no caso concreto. Ao passo que na simulação absoluta somente deverá ser considerado o negócio simulado, na simulação relativa deve ser levado em consideração ainda o negócio dissimulado e a fixação do regime.²⁶

Luis Fernandes entende que a simulação relativa pode ser verificada quanto aos vários elementos do negócio jurídico, sendo os casos mais frequentes reconduzidos em três categorias. Na primeira categoria ocorre a simulação de pessoas, ou simulação subjetiva. Nesse caso há divergência na declaração da pessoa, ou seja, declara-se que deseja efetuar a contratação com a pessoa A ao passo que na verdade efetua-se a contratação com B. Na segunda categoria ocorre a simulação da natureza jurídica do negócio. Tal simulação ocorre quando há simulação objetiva ou sobre o conteúdo do negócio, citando como exemplo a declaração de uma venda quando na realidade ocorreu uma doação. Finalmente, na terceira categoria, há a simulação de valor, ocorrendo quando há declaração de um preço ou elemento correspondente diverso do real, inserindo preço mais elevado ou mais baixo, sendo outra modalidade de simulação objetiva.²⁷

Maria Helena Diniz afirma categoricamente que não se deve confundir a simulação com a dissimulação, enquadrando a dissimulação como uma subespécie da simulação, inserindo-a no âmbito da simulação relativa. Afirma que a simulação absoluta gera uma falsa crença em um estado irreal, enganando sobre a existência de uma situação não verdadeira, aparentando situação inexistente, tornando nulo o negócio jurídico consoante artigo 167 do Código Civil, ensejando ainda em sua imprescritibilidade. Acerca da dissimulação, classifica-a como simulação relativa, ocultando ao conhecimento de terceiro uma situação existente, visando demonstrar a inexistência de uma situação real. Nesse caso, subsiste o negócio dissimulado se for válido na substância e na forma (2ª parte do artigo 167 do Código Civil).²⁸

²⁶ FERNANDES, *op. cit.*, p. 314.

²⁷ *Ibid.*, p. 314.

²⁸ DINIZ, *op. cit.*, p. 524.

O doutrinador português, António Barreto Menezes Cordeiro²⁹ coaduna com o pensamento da doutrinadora brasileira, afirmando que nos casos em que ocorre a simulação relativa, além da existência do negócio simulado observa-se ainda a presença do negócio dissimulado, ocorrendo, na prática, três acordos: acordo simulatório, acordo (negócio) simulado e o acordo (negócio) dissimulado. Contrariamente ao que se observa na modalidade de simulação absoluta, na simulação relativa deve ser levado em consideração os efeitos realmente pretendidos pelas partes e acordados no *pactum simulationis*, sendo na realidade um acordo autónomo caracterizando uma terceira relação jurídica que, muito embora tenha sido previamente ajustada, surge apenas no momento em que há a conclusão do acordo simulado.

Desta feita, conclui-se que o acordo simulatório possui uma consistência jurídica autónoma do negócio simulado ou dissimulado. O acordo simulatório é um ato preparatório jurídico e não vinculativo.³⁰ Não se deve confundir o ato preparatório com o negócio jurídico, uma vez que se não for dada continuidade ao acordo simulatório pelas partes, este cessa sua existência, dependendo da exteriorização da proposta do ato a ser simulado e da respetiva aceitação da outra parte.

No que tange a natureza jurídica do negócio simulado, é imprescindível para a ocorrência do negócio dissimulado que haja um extravasamento do campo material do direito para o campo real de aplicação, havendo grande complexidade entre a ligação do acordo simulatório e o negócio dissimulado, sendo o acordo simulatório determinante para o surgimento do negócio dissimulado, mas somente após a conclusão do negócio simulado.

Sobre o seu carácter não vinculativo, é válido sobressaltar ser distinto da figura do contrato promessa, já que não há qualquer imputação de responsabilidade jurídica no caso de incumprimento do acordo.³¹

1.2 Negócios Unilaterais Simulados

Muito embora tal assunto não tenha uma relação direta com o imposto de transmissão de bens imóveis, sua análise é de fundamental importância para o Direito Tributário, pois demonstra a possibilidade do contribuinte de burlar a legislação fiscal mediante simulação unilateral em sua declaração. Ainda, levando em consideração que essa primeira parte do estudo aborda aspetos teóricos da simulação, justifica-se o estudo a seguir para demonstrar acerca da possibilidade do contribuinte realizar uma modalidade distinta de simulação.

²⁹ CORDEIRO, António Barreto Menezes. *Da Simulação no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 2014, p. 68.

³⁰ *Ibid.*, p. 69.

³¹ *Ibid.*

Há uma certa polêmica acerca da possibilidade de haver negócios unilaterais simulados. A jurisprudência portuguesa vem caminhando no sentido de ser possível aplicar o regime simulatório nos negócios unilaterais, não havendo, contudo, qualquer esclarecimento concreto sobre suas delimitações.³²

Um exemplo de negócio unilateral simulado é a figura do testamento simulado, previsto no artigo 2200º do Código Civil Português.³³ Nessa figura, muito embora haja um acordo celebrado com a pessoa beneficiada pelo testamento para transmitir o benefício a outrem, a elaboração do testamento é um ato unilateral, não sofrendo qualquer alteração em detrimento do acordo celebrado, dependendo, todavia, da existência do acordo para a aplicação do regime simulatório.³⁴

António Barreto Menezes Cordeiro destaca um acórdão do STJ que anulou um testamento simulado mediante a demonstração de que o propósito era o favorecimento de terceiro diverso do herdeiro elencado no testamento:

STJ 8-nov.-2005. O tribunal anulou uma disposição testamentária em que o *de cujus* (A) deixava a B, um bem imóvel. Demonstrou-se, ainda, que o propósito de A não era favorecer B, mas C. No fundo, estamos perante uma situação clássica de interposição fictícia de pessoas: A pretendia deixar o bem imóvel a C, não existindo qualquer intenção de testar a favor de B. Provou-se, em juízo, que este esquema, combinado entre A, B e C, tinha como propósito enganar D.³⁵

Diante de tal situação, quais seriam os elementos centrais do negócio unilateral simulado?

(1) Estando a perfeição dos negócios unilaterais apenas dependente de uma declaração de vontade, a exigência legal de um acordo não pode respeitar à conclusão do próprio negócio; (2) a vontade manifestada pelo único declaratório pode, efetivamente, não corresponder à sua vontade real; e (3) essa vontade real tem de ser conhecida de um terceiro sujeito externo ao negócio unilateral, mas parte interveniente num outro acordo.³⁶

Assim, verifica-se ser possível a existência do negócio unilateral simulado nas mais diversas situações previstas pelo Código Civil. No entanto, seria possível transpor as barreiras

³² STJ, proc. n.º 03ª2208; STJ, proc. n.º 03S1785; STJ, proc. n.º 04S779. António Barreto Menezes Cordeiro afirma que os tribunais costumam se limitar a transcrever as considerações de Carlos Mota Pinto, que afirma que “Acordo entre declarante e declaratório (acordo simulatório), o que, evidentemente, não exclui a possibilidade de simulação nos negócios unilaterais. CORDEIRO, António Barreto Menezes. *Da Simulação no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 2014, p. 70.

³³ Art. 2200º - É anulável a disposição feita aparentemente a favor de pessoa designada no testamento, mas que, na realidade, e por acordo com essa pessoa, vise beneficiar outra.

³⁴ CORDEIRO, *op. cit.*, p. 70.

³⁵ *Ibid.*, p. 70.

³⁶ *Ibid.*, p. 71.

existentes e entender haver a possibilidade de prática de atos unilaterais simulados no âmbito do Direito Tributário?

Costumeiramente o que se verifica é a existência do acordo simulatório entre dois contribuintes de modo a pagarem menor ou nenhuma quantia ao fisco. No entanto, seria possível afirmar que houve simulação unilateral perante a autoridade tributária nos casos de lançamento do crédito tributário mediante declaração do próprio contribuinte?

Para responder tal indagação é necessário analisar os requisitos elencados anteriormente e uma interpretação analógica. Primeiramente há uma declaração de vontade por parte do contribuinte, que extrapola o âmbito da reserva mental quando envia a declaração do imposto devido à autoridade tributária, podendo afirmar positivamente que houve o pleno cumprimento do primeiro requisito³⁷.

O segundo critério é demasiado subjetivo ao afirmar que *a vontade manifestada pelo único declaratório pode, efetivamente, não corresponder à sua vontade real*.³⁸ No caso de o contribuinte apresentar uma declaração ao fisco contendo valores diversos, de modo a pagar quantia inferior, houve clara manifestação de vontade do contribuinte em pagar quantia inferior à que deveria pagar. A não correspondência da declaração apresentada e a vontade real indicaria um caso de erro de declaração, o que acabaria por excluir a existência da simulação mediante inexistência de vontade de prejudicar terceiro, no caso, a autoridade tributária.

Já o terceiro critério afirma que *a vontade real tem de ser conhecida de um terceiro sujeito externo ao negócio unilateral, mas parte interveniente num outro acordo*.³⁹ Nesse quesito é necessário destacar duas situações. A primeira situação é aquela em que o contribuinte opta por declarar valor diverso do real, sem pactuar com terceiro. Na segunda situação, o contribuinte **A** pactua com o contribuinte **B** acerca dos valores a serem declarados, de modo que ambos declaram ao fisco valores diversos dos valores reais.

Muito embora possa cumprir os dois requisitos anteriores, não se deve entender que a primeira situação tenha ocorrido a figura da simulação unilateral, face à inexistência de qualquer pacto firmado com terceiro.

Já na segunda situação, é clara a existência da simulação unilateral. A segunda situação é uma prática bastante comum entre os brasileiros no momento da elaboração do Imposto de

³⁷ “Estando a perfeição dos negócios unilaterais apenas dependente de uma declaração de vontade, a exigência legal de um acordo não pode respeitar à conclusão do próprio negócio”. In: CORDEIRO, António Barreto Menezes. *Da Simulação no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 2014, p. 71.

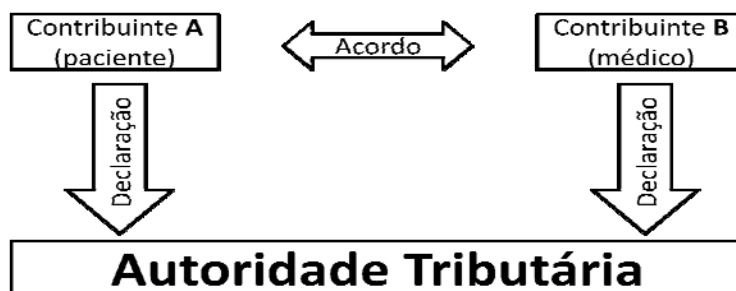
³⁸ CORDEIRO, *op. cit.*, p. 71.

³⁹ *Ibid.*, p. 71.

Renda. Face à possibilidade de dedução de gastos com saúde dos titulares e dependentes, bem como há um limite de receitas auferidas pelos profissionais de saúde para determinado teto de pagamento, há a comum prática de “venda” ou “passe” de recibos médicos falsos ou com quantia majorada para que haja redução no imposto a ser pago.

De modo a não serem capturados pela “malha fina”⁴⁰ em decorrência da interligação dos sistemas da Receita Federal⁴¹, há um acordo entre o suposto paciente e o médico acerca do valor a ser declarado. Portanto, há duas declarações diferentes, visto que são dois contribuintes distintos, mas com uma relação jurídica em comum, qual seja, a suposta prestação de serviço. Perante a autoridade tributária, cada declaração é individual, havendo interligação entre as declarações prestadas apenas para fins de capturar disparidade entre as declarações e detetar os sonegadores fiscais.

Figura 01 – Simulação unilateral no Direito Tributário



Todavia, no caso de um acordo entre os contribuintes, a autoridade tributária encontra dificuldades para comprovar o fato delituoso, uma vez que a declaração de valores idênticos entre as partes acaba por burlar o sistema de cruzamento de informações adotado pela Receita Federal como forma de identificar as fraudes fiscais praticadas pelos contribuintes.

O Código Tributário Brasileiro preceitua em seu artigo 147 acerca da modalidade de lançamento do crédito tributário via declaração do próprio contribuinte, afirmando ainda que

⁴⁰ Popularmente conhecido como “malha fina”. A Receita Federal do Brasil denomina “malha fiscal”. Existem duas situações nas quais o contribuinte é apanhado na malha. A primeira ocorre quando a declaração possui informações incorretas, devendo o contribuinte retificar a declaração para sanar os erros caso ainda não tenha sido dado início ao procedimento de ofício. A segunda opção ocorre quando o contribuinte foi retido em malha mas possui toda a documentação comprobatória das informações declaradas. Nesse caso, o contribuinte pode solicitar a antecipação da análise da documentação comprobatória ou aguardar a intimação ou notificação de lançamento da Receita Federal para apresentar a documentação. In: RECEITA FEDERAL. *Contribuinte com declaração retida em malha fiscal*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoafisica/malhafiscal/pendencias.htm>>. Acesso em: 10 abr. 2014

⁴¹ LUNELLI, Reinaldo Luiz. *Evite cair na malha fina!* Portal Tributário. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/malhafina.htm>>. Acesso em: 10 abr. 2014.

somente é possível a retificação mediante a comprovação de erro na declaração e antes ainda da notificação do lançamento.⁴²

É importante destacar que a utilização de documento falso tem sua previsão no artigo 304⁴³ do Código Penal brasileiro, estando cominado ainda com o crime de sonegação fiscal. Salienta-se, portanto, que o contribuinte comete dois crimes distintos: a utilização de documento falso e o crime de sonegação fiscal.

O Supremo Tribunal Federal julga com bastante frequência casos de *habeas corpus* impetrados pelos contribuintes que utilizam-se de recibos médicos falsos como forma de fraudar a Receita Federal visando a redução do valor pago a título de Imposto de Renda.

C.A.L. foi acusado por utilizar recibos médicos falsos para fraudar a Receita Federal e reduzir o valor devido do imposto de renda. Como consequência, impetrou Habeas Corpus⁴⁴ perante o Supremo Tribunal Federal como tentativa de obter anulação da ação penal que está a responder perante a Justiça Federal de Minas Gerais, por crime de sonegação fiscal, burlando diretamente o artigo 1º, I da Lei 8.137/90, além da utilização de documento falso (crime previsto no artigo 304 do Código Penal).⁴⁵

O Ministério Público Federal (MPF), apresentou uma denúncia após a análise das declarações de Imposto de Renda de Pessoa Física apresentadas pelo acusado entre 2002 e 2004 (referente aos exercícios de 2001 a 2003). A Receita Federal acabou por identificar que o acusado teria feito declarações falsas almejando obter deduções indevidas no Imposto de Renda. Calcula-se que a fraude atingiu o montante de R\$ 14,3 mil (aproximadamente € 4.500). Restou claro para o MPF que os recibos falsos foram adquiridos pelo acusado com o fito de fraudar a Receita Federal para tentar fazer prova de gastos mediante a declaração de despesas médicas. A defesa alegou no *habeas corpus*, que já houve a quitação do crédito tributário, possuindo inclusive a certidão negativa da Receita Federal.⁴⁶

⁴² Art. 147. O Lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensável à sua efetivação

§1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

⁴³ Art. 304 – Fazer uso de qualquer dos papéis falsificados ou alterados, a que se referem os artigos 297 a 302: Pena: a cominada à falsificação ou à alteração.

⁴⁴ STF - HC 104079.

⁴⁵ Supremo Tribunal Federal. Acusado de usar recibos falsos em declaração de Imposto de Renda entra com habeas corpus no STF. *JusBrasil*. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/noticias/2202998/acusado-de-usar-recibos-falsos-em-declaracao-de-imposto-de-renda-entra-com-habeas-corpus-no-stf>>. Acesso em: 10 abr. 2014.

⁴⁶ *Ibid*.

Sustenta que o crime de uso de documento falso, apesar de autônomo, teria sido absorvido pelo crime de sonegação fiscal e, como estaria extinta a punibilidade quanto a este delito, não haveria motivação para manter a ação penal em face de seu cliente. A defesa requer a concessão de liminar para suspender o trâmite deste processo. No mérito, o advogado pede o arquivamento definitivo da ação penal contra C.A.L.⁴⁷

O Supremo Tribunal Federal acabou por conceder o *habeas corpus* justificando a concessão do remédio constitucional no princípio da consunção, afirmando que há clara relação de subordinação entre o crime de utilização de documento falso (classificando-o como crime meio) e o crime de sonegação fiscal (tido como crime fim).⁴⁸

Ainda, não obstante a situação acima descrita ser verdadeiro crime contra a ordem tributária perante o ordenamento jurídico brasileiro, estando previsto expressamente na Lei nº 8137/90 em seu artigo 1º, I e IV⁴⁹ nem sempre a apresentação de declaração mediante a entrega de recibo com despesas médicas falsas é suficiente para comprovação da autoria, motivo o qual em muitos casos não há a condenação penal dos agentes, o que acaba por incentivar a prática ilícita.

O Tribunal Regional Federal da 5ª Região do Brasil entende ser necessária uma comprovação de autoria do crime, e não apenas mero indício de autoria, motivo o qual acaba por inocentar os contribuintes.⁵⁰ Não obstante, entende-se que muito embora o contribuinte possa não ter sido o autor, elaborador do recibo médico, este optou por utilizar documento falso para fins de redução da carga fiscal, estando claramente abrangido pelo inciso IV da Lei 8.137/90, permanecendo como crime contra a ordem tributária, crime este punível com pena de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Teoricamente essa modalidade de simulação somente pode ser utilizada para os impostos com modalidade de lançamento por declaração (artigo 147 do CTN), pois depende da declaração expressa e unilateral do contribuinte, tal como ocorre no Imposto de Renda, não

⁴⁷ Supremo Tribunal Federal. Acusado de usar recibos falsos em declaração de Imposto de Renda entra com habeas corpus no STF. *JusBrasil*. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/noticias/2202998/acusado-de-usar-recibos-falsos-em-declaracao-de-imposto-de-renda-entra-com-habeas-corpus-no-stf>>. Acesso em: 10 abr. 2014.

⁴⁸ É possível verificar o acórdão na íntegra em: STF - HABEAS CORPUS : HC 104079 MG. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19733357/habeas-corpus-hc-104079-mg>>. Acesso em 10 abr. 2014.

⁴⁹ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

[...]

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato.

⁵⁰ TRF-5 - Apelação Criminal : ACR 5517 PB 0002258-06.2004.4.05.8200; TRF-5 - Apelação Criminal : ACR 5517 PB 2004.82.00.002258-8

podendo (em tese) ocorrer nos impostos de transmissão de bens imóveis, uma vez que possuem o valor do imposto arbitrado, nos termos do artigo 148 do CTN.

1.3 A Simulação no Direito Tributário

A simulação no Direito Tributário ocorre quando um contribuinte, visando a obtenção de uma economia fiscal, cria uma situação fictícia que faz ensejar um determinado fato gerador menos oneroso do que aquele que deveria incidir concretamente. Essa situação costuma ocorrer com bastante frequência. Como hipótese pode ser citado o caso de uma “doação”, onde na realidade ocorreu verdadeiro contrato de compra e venda. Na simulação, muito embora se trate de um ato ilícito, aparentemente a ação está revestida de licitude, dificultando a ação da entidade fiscal.

1.3.1 A Simulação no Direito Tributário Brasileiro

Para compreender a aplicação da simulação no âmbito do Direito Tributário, é necessário fazer uma breve digressão ao âmbito civil para entender as atuais correntes doutrinárias, uma vez que as obrigações tributárias surgem da direta aplicabilidade das normas cíveis.

A simulação já estava prevista no Código Civil de 1916, discorrendo sobre simulações inocentes e maliciosas. O artigo 103 do Código Civil de 1916 previa que apenas a simulação maliciosa era caso de invalidade do negócio jurídico. No entanto, severas mudanças ocorreram com o advento do Código Civil de 2002, passando a simulação do campo da anulabilidade para verdadeira causa de nulidade do negócio jurídico. A mudança foi consolidada na III Jornada de Direito Civil com a publicação do Enunciado 152.⁵¹ Portanto, resta apenas fazer a distinção entre a simulação absoluta da simulação relativa como forma de reconhecer o ato simulado e o dissimulado, uma vez que, conforme afirmado anteriormente, o artigo 167 do CC 2002 afirma que o negócio jurídico simulado é nulo, mas subsistirá se ato dissimulado for válido em sua substância e forma.⁵²

Há uma divergência entre a doutrina tributária que se divide quanto ao entendimento das hipóteses de simulação. Lívia Germano afirma que a doutrina brasileira é dividida entre aqueles que entendem que as hipóteses de simulação para fins fiscais são restringidas àquelas que encontram-se expressamente enunciadas no Código Civil, ao passo que existem

⁵¹ Enunciado 152 – Art 167: Toda simulação, inclusive a inocente, é invalidante.

⁵² GERMANO, Lívia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 102-103.

doutrinadores que defendem um conceito mais amplo de simulação. Segue afirmando ainda que a maior parte das controvérsias acerca da desconsideração dos negócios jurídicos para fins fiscais tem por justificativa premissa diversa da qual partem os doutrinadores. Todavia, não se deve confundir validade do negócio jurídico com desconsideração para fins fiscais. Um negócio jurídico pode ter sua nulidade decretada apesar de jamais ter burlado os preceitos da legislação tributária, assim como o inverso também ocorre, sendo possível que o negócio jurídico seja válido mas tenha seus efeitos desconsiderados para fins fiscais.⁵³

Corriqueiramente, a simulação fiscal ocorre concomitantemente com a prática da fraude fiscal. No Brasil, a fraude fiscal está definida no artigo 72 da Lei 4.502/64, sendo considerada fraude “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou diferir o seu pagamento.”

Portanto, percebe-se claramente a estreita ligação entre o emprego da simulação e a fraude fiscal, havendo a figura do dolo mediante a exclusão ou modificação das características do fato gerador em prol de obtenção de um benefício ilícito mediante prejuízo ao fisco.

A Lei Complementar 104/2001 acrescentou o parágrafo único ao artigo 116⁵⁴ do Código Tributário Nacional, que permite a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados mediante a dissimulação da ocorrência do fato gerador.

Tal norma é conhecida ainda como Norma Geral Antielisão. Esse dispositivo alterou substancialmente o Código Tributário Nacional, notadamente mediante o acréscimo do parágrafo único do artigo 116, criando a possibilidade de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos que foram praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou ainda mediante a alteração da natureza ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Apesar de estar legalmente inserida no ordenamento jurídico brasileiro, a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte somente é legítima se for caso de sonegação, fraude ou conluio, crimes previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

⁵³ *Ibid.*, p. 104.

⁵⁴ Art. 116 [...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

O parágrafo único do artigo 116 do CTN é bastante polêmico, uma vez que o legislador teve como intenção a proibição de que o sujeito passivo elegesse, de forma legítima e constitucional, o caminho tributário menos oneroso, obstando a prática do planejamento tributário.⁵⁵ Tal norma sofre severas críticas em decorrência da elevada dose de discricionariedade conferida à autoridade fiscal que efetua o lançamento tributário em um ato vinculado com base na subjetividade de determinação acerca do que pode ser considerado simulado ou não.

1.3.2 A Simulação no Direito Tributário Português

No âmbito fiscal lusitano, a simulação dos negócios jurídicos está prevista no artigo 39º⁵⁶ da LGT, afirmando tal artigo que a tributação recai sobre o negócio jurídico real, e não sobre o negócio jurídico simulado.

É ainda importante salientar que, muito embora possa incorrer em caso de nulidade para o Direito Civil, tal facto é irrelevante na matéria fiscal, uma vez que os negócios jurídicos simulados:

[...] não podem ser fundamento de qualquer tributação enquanto tais, mesmo que as partes obtenham benefícios ou mantenham os respetivos efeitos económicos. Afaste-se aqui, como se afasta em relação a todos os outros negócios nulos ou anuláveis, o princípio da consideração económica, quanto aos efeitos que, por mera hipótese, se mantenham desse negócio.⁵⁷

Portanto, se não há tributação no negócio simulado, há a tributação do negócio jurídico real, mesmo que tenha sido celebrado e oculto sob aparência diversa, sendo caso de simulação relativa. O artigo 39º da LGT possui estreita correlação com o princípio da prevalência da substância sob a forma, princípio este previsto no artigo 11º, nº 3º⁵⁸ da LGT.

⁵⁵ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, ISBN 978-85-224-6923-9, p. 410.

⁵⁶ Artigo 39º - Simulação dos negócios jurídicos

1. Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado.

2. Sem prejuízo dos poderes de correcção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade.

⁵⁷ CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de. *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*. 4ª Ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012. ISBN 978-989-97635-1-7, pp. 320-321.

⁵⁸ Artigo 11º - Interpretação

[...]

Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributados.

É importante ainda determinar o âmbito do negócio simulado, sendo fundamental para a determinação da tributação, uma vez que a simulação possa ter ocorrido de forma parcial ou global, podendo a desconsideração do negócio simulado ocorrer parcialmente ou globalmente. No entanto, é necessário avaliar a previsão normativa para verificar acerca da exigência ou não do resultado económico.

Suponha-se que o direito privado põe exigências, nomeadamente de forma, ao negócio dissimulado (real). É o que sucede, por exemplo, com a compra e venda de bens imóveis. Tudo dependerá de saber qual é a previsão da norma legal, neste caso da Sisa⁵⁹. Se exige, para efeitos de tributação, só o resultado económico, ou se quer mais uma certa forma.⁶⁰

No âmbito da legislação lusitana, a simulação fiscal pode ser tipificada como crime de fraude fiscal, estando prevista no artigo 103, nº 1, c) do RGIT⁶¹. Não obstante, estranhamente o número 2 desse mesmo artigo dá uma grande margem para a impunibilidade caso a vantagem patrimonial indevida seja inferior à €15.000 (quinze mil euros), o que acaba por estimular a prática da simulação e conseqüente sonegação fiscal. Não obstante, salienta-se que a impunidade aqui questionada é uma impunidade relativa, uma vez que tal fato continua a ser previsto como contraordenação.⁶²

⁵⁹ SISA era o imposto sobre as transmissões onerosas do direito de propriedade e demais direitos sobre bens imobiliários em Portugal, tendo sido substituído posteriormente pelo IMT.

⁶⁰ CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de. *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*. 4ª Ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012. ISBN 978-989-97635-1-7, p. 321.

⁶¹ Artigo 103º - Fraude

1 – Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:

[...]

c) celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

⁶² É importante levar em consideração que a pena prevista na contraordenação é de até 1000 dias de multa, nos termos do artigo 24º, nº 1 do RJFNA. Ver MONTEIRO, Ana Patrícia Martins. *O crime de abuso de confiança fiscal – Sucessão de leis, sucessão de problemas*. In: Jus Jornal. Disponível em: <http://jusjornal.wolterskluwer.pt/Content/DocumentView.aspx?params=H4slAAAAAAAAEAO29B2AcSZYlJi9tynt_SvVK1-B0oQiAYBMk2JBAEOzBiM3mkuwdaUcjKasqgcpIVmVdZhZAzO2dvPfee--999577733ujudTif33_8_XGZkAWz2zkrayZ4hgKrIH9-fB8_lorZ7LONb3b4ube39-kvvMzrpqiWn-3t7N6jTx7gg-L8-mk1fXO9yj9r63X-_wBuZwlUNAAAAA==WKE>. Acesso em 10 jul. 2014.

2 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL E EM PORTUGAL

O estudo da responsabilidade tributária justifica-se em decorrência de identificar quem é o responsável pelo pagamento do tributo nos casos em que ocorre simulação do negócio jurídico.

2.1 Responsabilidade Tributária no Brasil

Assim, no ordenamento jurídico brasileiro, o termo “responsabilidade” pode ter dois significados, sendo um mais amplo que outro. Hugo de Brito Machado define a responsabilidade em sentido amplo como sendo uma “submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária”⁶³ Esse tipo de responsabilidade pode recair tanto no contribuinte como também em terceiro classificado como sujeito passivo, sendo colocados no mesmo patamar de sujeito passivo, sendo igualmente responsáveis pelo pagamento da obrigação tributária.

Todavia, o Código Tributário Nacional brasileiro (CTN) utiliza o termo “responsabilidade” de forma mais restrita de modo a delimitar de forma precisa o sujeito passivo da obrigação tributária, que poderá inclusive não ser contribuinte direto. Desta feita, a “responsabilidade” de forma estrita pode ser conceituada como sendo uma “submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.”⁶⁴

O CTN conceitua sujeito passivo da obrigação principal e acessória, nos termos dos artigos 121 e 122. O artigo 121⁶⁵ afirma que o sujeito passivo da obrigação principal é aquele obrigado pelo adimplemento do pagamento do tributo ou penalidade tributária, afirmando ainda que podem ser sujeitos passivos da obrigação o contribuinte, quando tiver relação pessoal e direta com o fato gerador e ainda, o responsável, quando sua obrigação for

⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paul: Malheiros, 2005, p. 159.

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paul: Malheiros, 2005, p. 159.

⁶⁵ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único: O sujeito passivo da obrigação tributária diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

legalmente prevista. O artigo 122 do CTN conceitua sujeito passivo da obrigação acessória como a pessoa obrigada à adimplir as prestações que constituam seu objeto.

Referente ao sentido estrito do termo “responsabilidade”, Hugo de Brito Machado Segundo afirma que além das hipóteses de responsabilidade devidamente tratadas ao longo da legislação, o CTN reforça que a lei pode ainda atribuir de modo expresso a responsabilidade do crédito tributário a pessoa diversa da relação jurídica, vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou ainda atribuindo-lhe caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da obrigação, consoante artigo 128 do CTN. Tal fato refere-se a autorização em lei complementar de modo que permita que a lei ordinária do ente tributante possa eleger como sujeito passivo tanto o contribuinte como terceiro, denominando-o de responsável tributário.⁶⁶

É importante salientar que a responsabilidade tributária consiste no dever do contribuinte em efetivar a prestação de dar, fazer ou não fazer imposta pela legislação tributária. O contribuinte é o sujeito passivo natural da obrigação tributária, aquele quem deve originalmente tornar efetiva a prestação que lhe foi imposto. A obrigação principal reside no pagamento do tributo ou da penalidade tributária ao passo que as obrigações acessórias consistem na prestação de fazer ou não fazer previstas em lei. Contudo, é importante salientar que o Código Tributário Nacional prevê nos artigos 128 e seguintes a responsabilidade em sentido específico, atribuindo legalmente a terceiro alheio à relação tributária original a responsabilidade pela situação descrita na norma impositiva, devendo adimplir a prestação.⁶⁷

É de bom alvitre destacar no que se refere ao princípio da capacidade contributiva, somado com o que preceitua o CTN, um terceiro, não contribuinte, somente pode ser definido de forma legal como sujeito passivo, na condição de responsável tributário se estiver vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, não podendo a lei atribuir responsabilidade a terceiro que não guarde relação com o fato gerador da obrigação correspondente, sendo de suma importância a vinculação de modo que o responsável possa buscar o ressarcimento perante o contribuinte que teve de recolher o tributo em seu lugar.⁶⁸⁻⁶⁹

⁶⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Direito Tributário e Financeiro*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 82.

⁶⁷ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 515.

⁶⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Direito Tributário e Financeiro*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 82-83.

⁶⁹ O artigo 128 do CTN preceitua o seguinte:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo-se a

Apesar do Direito Tributário analisar a responsabilidade de sucessores, responsabilidade de terceiros e a responsabilidade por infrações, para o presente estudo somente serão abordadas as responsabilidades de terceiros e por infrações.

2.1.1 Responsabilidade Tributária de Terceiros

Acerca da responsabilidade tributária de terceiros, o CTN trata expressamente do assunto em seus artigos 134 e 135.

O artigo 134⁷⁰ dispõe que se a obrigação principal não puder ser adimplida pelo contribuinte, podem os responsáveis responder solidariamente nos atos em que intervieram ou ainda nas omissões em que foram responsáveis.

Deve-se destacar que o artigo 134 é caso de responsabilidade solidária, sendo as pessoas elencadas obrigadas ao cumprimento independentemente da verificação acerca da possibilidade ou não de cumprirem a obrigação principal no lugar do contribuinte. Não obstante, não se trata de uma responsabilidade solidária plena, sendo na realidade um caso de responsabilidade subsidiária, em decorrência da existência de uma ordem de preferência a ser seguida para o adimplemento da obrigação tributária.⁷¹

É assertivo informar que a responsabilidade solidária de terceiros é condicionada pela própria norma mediante dois requisitos impostergáveis. O primeiro é a impossibilidade do contribuinte em satisfazer a obrigação principal e, ainda, deve haver uma vinculação indireta com a situação que ensejou no fato gerador da obrigação tributária, seja por ato comissivo ou omissivo. Na realidade, o legislador teve como intenção fazer referência à responsabilidade subsidiária, uma vez que a solidária não admite o benefício de ordem, consoante preceitua o parágrafo único do artigo 124 do CTN. Tal dispositivo prevê ainda que a responsabilidade solidária, em matéria de penalidades, apenas tem aplicação referente às penalidades de caráter moratório.⁷²

responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

⁷⁰ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação tributária principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

⁷¹ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.712-713.

⁷² HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 521.

Pensamento semelhante é do doutrinador brasileiro Hugo de Brito Machado Segundo, afirmando ainda:

É importante destacar, quanto a tais hipóteses de atribuição de responsabilidade a terceiros, dois pontos, quais sejam: (a) somente se pode cogitar da responsabilidade dos terceiros acima enumerados quando se mostrar impossível obter o pagamento da obrigação por parte do contribuinte; e, além disso, (b) os terceiros somente podem ser responsabilizados em relação aos tributos decorrentes dos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.⁷³

No que se refere às hipóteses previstas no artigo 134 do CTN, trata-se apenas de casos de transferência de responsabilidade em relação ao pagamento do tributo e multas de mora, não sendo os terceiros responsáveis pelas multas decorrentes do incumprimento das obrigações acessórias ou ainda em virtude da prática de outros tipos de infrações, sendo decorrência direta do princípio constitucional da pessoalidade punitiva, também aplicável às sanções de cunho administrativo, conforme artigo 5º, XLV⁷⁴ da Constituição Federal Brasileira de 1988.⁷⁵

O artigo 135⁷⁶ do CTN fala sobre a responsabilidade de terceiro sem cuidar, todavia da insolvência do contribuinte como condição para atribuição da responsabilidade às pessoas elencadas no artigo, referindo-se, expressamente, à ocorrência dos atos que foram praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Frisa-se, ainda, que “o ato praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, não pode ser confundido com o mero inadimplemento do tributo.”⁷⁷

A responsabilidade prevista no artigo 135 é, na realidade um caso de responsabilidade pessoal e exclusiva, não sendo portanto solidária e nem subsidiária. Eduardo Sabbag afirma que geralmente o contribuinte nesses casos acaba por ser vítima de atos abusivos, ilegais ou ainda não autorizados cometidos por seus representantes, motivo o qual busca-se

⁷³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Direito Tributário e Financeiro*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 88.

⁷⁴ Art. 5º [...]

XLV – nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido.

⁷⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Direito Tributário e Financeiro*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 88

⁷⁶ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

⁷⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Direito Tributário e Financeiro*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 89.

responsabilizar pessoalmente tais representantes, afastando *a priori* o contribuinte da relação obrigacional. Na verdade, de acordo com o texto do artigo 135 do CTN, a responsabilidade torna-se plena e dotada de personalidade, afastando o benefício da ordem, evitando que o ônus não recaia diretamente sobre o contribuinte, mas sim pessoalmente na figura do responsável citado quando houver excesso de poderes ou ainda mediante a prática de infração da lei, contrato social ou estatutos.⁷⁸

Tendo em vista o exposto, seria possível afirmar ser possível recair sobre terceiro a responsabilidade tributária ocasionada em decorrência de um negócio simulado? Teoricamente, a resposta é negativa, em decorrência da redação do próprio artigo 135 do CTN, sendo o contribuinte vítima de ato abusivo cometido pelo representante.

Não obstante o afirmado acima, pode-se hipoteticamente suscitar a questão de um contrato de doação simulado, na qual **A** simula uma doação do imóvel a **B** ao passo que na realidade a intenção era doar para **C**. A menos que a simulação do negócio seja reclamada pela parte interessada, a autoridade tributária não tem como identificar a simulação ocorrida no contrato de doação, podendo tributar tanto **A** como **B** quando, na realidade, poderia tributar **A** ou **C**. Tal facto ocorre em virtude do artigo 42⁷⁹ do CTN afirmar que o contribuinte poderá ser qualquer uma das partes na operação.

Portanto, no caso hipotético citado, **D** seria o herdeiro legítimo do imóvel doado de forma simulada. Seria necessária a comprovação do negócio simulado para que pudesse ser classificado como sujeito passivo da obrigação tributária de adimplir o ITCD.⁸⁰ Não obstante, sob hipótese alguma a autoridade tributária poderia recorrer diretamente à cobrança do imposto na figura da pessoa **D** sem antes ter tomado conhecimento do ato simulado, sendo necessária a anulação do negócio jurídico praticado como forma de transmitir o imóvel em caráter legal para **D**. Somente assim poderá figurar como sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim, conclui-se que a autoridade tributária não pode tributar terceiros que não constem no rol elencado nos artigos 134 e 135 do CTN, uma vez não ser possível imputar responsabilidade tributária para terceiro que teoricamente não figura no polo passivo da obrigação tributária.

2.1.2 Responsabilidade por infrações

⁷⁸ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.717.

⁷⁹ Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

⁸⁰ O ITCD é o Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doação, sendo um imposto de caráter estadual.

A responsabilidade por infrações está prevista, no Brasil, nos artigos 136 a 138 do CTN. O artigo 136⁸¹ afirma que a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou responsável ou ainda da extensão dos efeitos do ato.

Eduardo Sabbag afirma que no ordenamento jurídico brasileiro é adotada a teoria da responsabilidade objetiva, não sendo necessária, portanto, a comprovação de dolo ou culpa do sujeito passivo da obrigação tributária.⁸² Todavia, Hugo de Brito Machado Segundo discorda afirmando que há a exigência da comprovação do dolo nos casos das infrações mais graves.

Não obstante, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações prevista na legislação tributária não depende da intenção do agente ou responsável, bem como independe ainda da efetividade da natureza e extensão dos efeitos do ato praticado, conforme preceitua o artigo 136 do CTN. Desta forma, pode aparentar que a prática de infrações enseja em responsabilidade objetiva, contudo, não é exatamente isso o que ocorre. Primeiramente, deve-se verificar o fato de que o texto do artigo 136 do CTN é puramente dispositivo, admitindo a possibilidade de exigência legal da existência de dolo ou culpa do ato praticado. Normalmente é o que acontece. Não há exigência na lei acerca da demonstração do dolo ou culpa pela autoridade tributária para que haja a punição dos ilícitos menos graves que permitam aplicação de penas mais brandas, como são os casos de mero equívoco do contribuinte que enseja no erro do cálculo do imposto. Contudo, há a exigência da presença do dolo nas infrações mais graves, com aplicação das penas mais severas, tais como as fraudes contábeis, adulteração de documentos e etc.⁸³

Kiyoshi Harada compactua com o entendimento acima, afirmando que o sistema jurídico não pode comportar qualquer tipo de infração sem o devido nexo causal, sendo a responsabilidade da infração imputada apenas para aqueles que praticaram voluntariamente o ato antijurídico, pressupondo a culpa subjetiva do contribuinte por ação ou omissão.⁸⁴

Não obstante, tais entendimentos merecem críticas. Deixar a cargo do contribuinte poder afirmar categoricamente não ter tido dolo no cometimento de um ilícito tributário é abrir margem para a livre prática de sonegação fiscal, uma vez que inexistindo dolo a punibilidade penal é teoricamente extinta, arcando o contribuinte apenas com o ônus do pagamento do montante devido. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado assevera que não

⁸¹ Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

⁸² SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 724-725.

⁸³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Direito Tributário e Financeiro*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 91.

⁸⁴ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 523.

podem haver questionamentos na responsabilidade objetiva no que tange a intenção do agente, ao passo que na responsabilidade por culpa presumida, a imputação da responsabilidade independe da intenção apenas para restar demonstrado acerca da desnecessidade de comprovação da existência de dolo ou culpa. Na modalidade da responsabilidade por culpa presumida, o interessado pode afastar a responsabilidade mediante prova de que, além de não ter tido intenção direta de infringir a norma fiscal, teve ainda intenção de obedecer aos seus preceitos, não sendo possível concretizar em decorrência a fatos alheios à sua vontade.⁸⁵

Com a leitura do artigo 137⁸⁶ verifica-se a inexistir autorização para aplicação da responsabilidade objetiva, afirmando que a responsabilidade é pessoal do agente. Via de regra, as punições são aplicadas sobre o sujeito passivo da obrigação tributária, podendo não coincidir sobre o agente da infração.⁸⁷ Assim, no caso de o crime ter sido cometido por uma pessoa jurídica, o empregado que tiver praticado a ação delituosa acaba por ficar isento de culpa, uma vez ter feito a ação em decorrência de obediência à autoridade hierárquica superior. No entanto, a pessoa jurídica que obteve a vantagem ilícita é a que terá seus bens tolhidos em prol do adimplemento da obrigação tributária, muito embora não tenha praticado a ação diretamente, respondendo diretamente apenas se tiver praticado a infração de modo autónomo, não tendo sido determinado pelo empregador.

Contudo, uma vez não ser possível determinar seguramente o elemento subjetivo, a distinção é feita por meio de um critério objetivo, qual seja, a vantagem. “Presume-se ser o cometimento da infração ato de vontade daquele que é o beneficiário do proveito econômico do decorrente.”⁸⁸ É possível vislumbrar a adoção desse princípio no inciso III do artigo 137 do CTN. Portanto, com base nesse princípio, se ficar comprovado que um determinado empregado efetuava vendas de mercadorias sem nota fiscal, apropriando-se do valor

⁸⁵ MACHADO, 2005.

⁸⁶ Art. 137. A responsabilidade é pessoal do agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorrem direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

⁸⁷ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 727.

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paul: Malheiros, 2005, p. 172.

correspondente, causando prejuízo para a empresa, não deverá ela responder pela infração tributária, devendo tal obrigação ser assumida pelo empregado praticante da infração.⁸⁹

No capítulo acerca dos negócios unilaterais simulados será novamente levantada a questão da responsabilidade tributária por infração do contribuinte, levantando questionamentos acerca da real necessidade de comprovação do dolo do contribuinte para fins de punibilidade.

2.2 A Responsabilidade Fiscal em Portugal

Em Portugal, a Lei Geral Tributária (LGT) integra os responsáveis ao lado dos contribuintes diretos e dos substitutos, consoante redação do artigo 18º, nº 3⁹⁰, de forma semelhante ao que acontece na legislação brasileira. Não obstante, a primeira grande diferença que pode ser observada é a elevação do património ao grau de sujeito passivo da obrigação tributária, ao passo que no ordenamento jurídico brasileiro poderão ser sujeitos passivos apenas pessoas físicas ou jurídicas.

Já a responsabilidade tributária está prevista nos artigos 22º e 23º da LGT. O artigo 22º⁹¹ afirma que a responsabilidade tributária abrange a totalidade da dívida tributária, além dos juros e demais encargos legais. Prevê ainda a possibilidade de abrangência solidária ou subsidiária de terceiros.

É importante ressaltar que poderá ser verificada uma pluralidade de sujeitos passivos em um determinado ato tributário, sendo todos responsáveis solidariamente pelo cumprimento da dívida tributária, consoante redação do art. 22º, n. 1 da LGT. Salienta-se ainda que a responsabilidade tributária pode abranger outras pessoas além dos sujeitos passivos originários, tanto de forma solidária como subsidiária, nos termos ao artigo 22º, nº 2, da LGT.⁹²

⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paul: Malheiros, 2005, p. 172.

⁹⁰ Artigo 18º, nº 3 – O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.

⁹¹ Artigo 22º - Responsabilidade tributária

1 – A responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais.

2 – Para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas.

3 – A responsabilidade tributária por dívida de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária.

4 – As pessoas solidárias ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.

⁹² PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 254.

Já o artigo 23^{o93} afirma que a responsabilidade subsidiária efetiva-se por meio da reversão do processo de execução fiscal, dependendo a reversão da insuficiência comprovada dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários. Contudo, se não for possível determinar a suficiência dos bens penhorados no momento da reversão, o processo de execução fiscal fica suspenso sem prejuízo da utilização de medidas cautelares.

José Casalta Nabais afirma que a diferença entre a responsabilidade subsidiária e solidária é relevante apenas nos casos de pluralidade de responsáveis, pois uma vez verificada a inexistência ou insuficiência dos bens penhoráveis do devedor, revertendo a execução contra os demais responsáveis tributários, caso sejam responsáveis subsidiários, de modo a apurar as quantias a serem imputadas a cada um deles, podendo ainda ser revertido apenas contra um dos responsáveis em caso de responsabilidade solidária.⁹⁴

O artigo 159º e 160º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) também aborda a questão da responsabilidade no âmbito da legitimidade da execução da obrigação tributária, prevendo que a execução poderá recair contra os responsáveis subsidiários em caso de ausência ou insuficiência de bens do devedor.

Portanto, verifica-se a possibilidade da autoridade tributária obter os valores referentes à arrecadação do imposto efetuando a cobrança do crédito tributário aos responsáveis subsidiários, sendo tal medida possível tanto no Brasil como em Portugal.

⁹³ Artigo 23º - Responsabilidade tributária subsidiária

1 - A responsabilidade subsidiária efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal.

2 - A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão.

3 - Caso, no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adopção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei.

4 - A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação.

5 - O responsável subsidiário fica isento de custas e de juros de mora liquidados no processo de execução fiscal se, citado para cumprir a dívida constante do título executivo, efectuar o respectivo pagamento no prazo de oposição.

6 - O disposto no número anterior não prejudica a manutenção da obrigação do devedor principal ou do responsável solidário de pagarem os juros de mora e as custas, no caso de lhe virem a ser encontrados bens.

7 - O dever de reversão previsto no n.º 3 deste artigo é extensível às situações em que seja solicitada a avocação de processos referida no n.º 2 do artigo 181.º do CPPT, só se procedendo ao envio dos mesmos a tribunal após despacho do órgão da execução fiscal, sem prejuízo da adopção das medidas cautelares aplicáveis.

⁹⁴ NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 275.

3 A SIMULAÇÃO NO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI) NO BRASIL E EM PORTUGAL (IMT)

Inicialmente, como forma de compreender melhor o que será abordado neste capítulo, será lançada uma questão hipotética sobre a compra e venda de um imóvel para, posteriormente, abordar os aspectos legais.

Uma pessoa **X** vende um imóvel para a pessoa **Y** pelo valor de 350 mil, declarando na escritura do imóvel que a venda foi realizada pelo montante de 100 mil (montante este visivelmente inferior). No caso, as características da simulação encontram-se presentes. Muito embora não tenha havido alteração do objeto da declaração volitiva inicial (contrato de compra e venda), houve um acordo bilateral entre as partes no que tange à escrituração de valor diverso da operação realizada, ensejando em verdadeira simulação.

Deve-se salientar que a declaração falsa lesa diretamente o fisco, que deverá requerer judicialmente a nulidade do ato jurídico inicialmente praticado. Contudo, em caso de deferimento da nulidade do ato, o negócio jurídico real praticado entre **X** e **Y** subsiste no âmbito jurídico, pois a compra e venda é um negócio jurídico válido em sua substância partindo do pressuposto que **X** e **Y** eram pessoas capazes, podendo realizar o ato negocial, que serve como título para fins de transferência da propriedade imobiliária. Além disso, é válido na forma, tendo atendido aos requisitos formais mediante a elaboração de uma escritura pública.

Até então todos os atos foram corretamente praticados, estando em dissonância com a realidade apenas o valor real da transação. Desta feita, a autoridade fiscal, mediante a efetiva comprovação de que houve simulação no valor da transação, não sofrerá qualquer prejuízo, uma vez que havendo a nulidade do negócio jurídico simulado, subsiste o ato real praticado, anulando conseqüentemente o valor aparente e sendo cobrado o valor real da transação.

3.1 A divergência do valor venal do imóvel no Brasil

Uma situação que merece um estudo mais aprofundado, que costuma ocorrer com bastante frequência no Brasil é a discrepância entre o valor venal real do imóvel e o valor efetivamente declarado pelo município para o cálculo do IPTU (Imposto Predial Territorial Urbano).

A divergência ocorre principalmente em decorrência da flutuação do mercado imobiliário, que leva em consideração a valorização ou desvalorização do terreno, especulação imobiliária e demais fatores que acabam por influenciar diretamente no valor

venal do imóvel. Contudo, o município possui um mecanismo diverso para auferir a base de cálculo do IPTU, motivo o qual, na grande esmagadora das vezes, o imóvel normalmente é vendido em valor superior ao presumido pelo município.

O artigo 156, I da Constituição Federal de 1988 afirma ser da competência dos municípios instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana. Desta feita, por ser um imposto municipal, as alíquotas utilizadas para fins de cálculo da base do imposto divergem entre os municípios. Levando em consideração que o Brasil possui 5.561 municípios (de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE)⁹⁵ houve a necessidade de delimitar o âmbito do presente estudo, tendo sido escolhido o município de São Paulo, em decorrência do seu grande contingente populacional.

A Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Económico da Prefeitura de São Paulo afirma que o IPTU a ser pago é resultado da aplicação de alíquotas fixadas em lei sobre o valor venal do imóvel, sendo tal valor apurado consoante normas técnicas de avaliação previamente aprovadas pelas Leis Municipais nº 10.235/1986 e 15.044/2009 e suas devidas atualizações.⁹⁶

3.1.1 O Valor venal do imóvel

Para fins de esclarecimentos sobre o assunto, é de fundamental importância verificar como o município faz para chegar ao valor venal do imóvel.

Como forma de verificar o valor venal do imóvel, vários aspetos devem ser levados em consideração, tais como os valores unitários do metro quadrado de construção e de terreno e seus demais componentes.⁹⁷

⁹⁵ De acordo com o censo realizado em 2000. IBGE. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtm>. Acesso em: 11 mar. 2014.

⁹⁶ Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Económico. **Prefeitura de São Paulo**. Disponível em: <<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/financas/servicos/iptu/index.php?p=2456>>. Acesso em: 11 mar. 2014.

⁹⁷ O artigo 2º da Lei Municipal 10.235/86 afirma:

Art. 2º Os valores unitários de metro quadrado de construção e de terreno serão determinados em função dos seguintes elementos, tomados em conjunto ou separadamente:

I – preços correntes das transações e das ofertas à venda no mercado imobiliário;

II – custos de reprodução;

III – locações correntes;

IV – características da região em que se situa o imóvel;

V – outros dados informativos tecnicamente reconhecidos.

Parágrafo único. Os valores unitários, definidos como valores médios para os locais e construções, serão atribuídos:

Ainda, não se consideram para fins de determinação do valor venal do imóvel o valor dos bens móveis mantidos para utilização ou comodidade, ou ainda as vinculações restritivas do direito de propriedade, consoante artigo 3º.⁹⁸

Por fim, o artigo 4º⁹⁹ afirma ainda que o valor venal resulta da multiplicação da área total pelo valor unitário do metro quadrado do terreno, levando ainda em consideração os fatores de correção aplicáveis de acordo com as características do imóvel.

Para fins de cálculo do IPTU de imóveis residenciais, utilizam-se alíquotas progressivas que variam de acordo com o valor venal do imóvel. O imposto é calculado na razão de 1% sobre o valor venal havendo ainda um acréscimo ou desconto ao valor do imposto de acordo com a faixa do valor venal do imóvel, conforme verifica-se abaixo:

Tabela 01 – alíquotas progressivas do IPTU

Faixas de valor venal	Desconto/Acréscimo
Até R\$ 81.762,00	-0,2%
Acima de R\$ 81.762,00 até R\$ 163.525,00	0,0%
Acima de R\$ 163.525,00 até R\$ 327.050,00	+0,2%
Acima de R\$ 327.050,00 até R\$ 654.100,00	+0,4%
Acima de R\$ 654.100,00	+0,6%

Muito embora o artigo 2º estabeleça condições para que o valor venal do imóvel para fins de incidência do IPTU seja um valor real, tal não ocorre. As valorizações imobiliárias fazem com que o valor real do imóvel seja muito superior ao que ficou registrado no sistema de cobranças do IPTU. Os proprietários não fazem questão em ir atualizar o valor venal do imóvel, pois isso repercute diretamente na majoração do pagamento do IPTU e demais impostos, tal como o Imposto de Renda, imposto no qual o contribuinte deverá declarar, além dos rendimentos, os bens móveis e imóveis de sua propriedade.

Desta feita, é demasiado cômodo simplesmente manter o valor previamente estipulado pelo município. Outro fator que torna difícil a atualização do valor venal do imóvel é o fato de

I – a faces quadradas, a quadras ou quarteirões, a logradouros ou a regiões determinadas, relativamente a terrenos;

II – a cada um dos padrões previstos para os tipos de edificação indicados na Tabela V, relativamente às construções;

⁹⁸ Art. 3º Na determinação do valor venal não serão considerados:

I – o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade;

II – as vinculações restritivas do direito de propriedade e o estado de comunhão.

⁹⁹ Art. 4º O valor venal do terreno e do excesso de área, definido no inciso I do artigo 9º, resultará da multiplicação de sua área total pelo correspondente valor unitário de metro quadrado de terreno, constante da Listagem de Valores, e pelos fatores de correção das Tabelas I, II e III, aplicáveis conforme as características do imóvel.

Parágrafo único. Quando a área total do terreno for representada por número que contenha fração de metro quadrado, será feito o arredondamento para a unidade imediatamente superior.

que os proprietários aproveitam-se do fato do valor venal do imóvel ser inferior no IPTU e utilizar tal valor para realizar uma compra e venda, sendo declarado apenas o valor já conhecido, muito embora o valor real seja superior.

Tal fato influencia diretamente no ITBI¹⁰⁰ (Imposto de Transmissão de Bens Imóveis). O ITBI incide sobre a transmissão onerosa *inter vivos* de bens imóveis, estando regidos pelas Leis Municipais nº 11.154/1991 e 13.107/2000.¹⁰¹⁻¹⁰²

Os contribuintes do ITBI são os adquirentes de bens ou direitos transmitidos mediante:¹⁰³

- Compra e venda;
- Dação em pagamento;
- Permuta;
- Mandado em causa própria;
- Adjudicação, arrendamento e remissão;
- Excesso de meação ou quinhão;
- Uso, usufruto ou enfiteuse;
- Demais atos onerosos translativos de imóveis, conforme disposto na Lei 11.154/1991 e suas posteriores alterações.

Podem ainda ser contribuintes do imposto: os cedentes, em caso de sessões de direito decorrentes dos compromissos de compra e venda; os transmitentes, nas transmissões de direitos à aquisição de bens imóveis, no caso do adquirente do imóvel ter como atividade preponderante a compra e venda destes bens e direitos, locação ou arrendamento mercantil; e ainda, os superficiários e os cedentes, nas instituições e nas cessões do direito de superfície.¹⁰⁴

Assim, para o presente estudo, serão abordados apenas os contribuintes em decorrência da aquisição dos bens ou direitos mediante a compra e venda.

¹⁰⁰ O ITBI é um imposto municipal.

¹⁰¹ Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico. *Prefeitura de São Paulo*. Disponível em: <<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/financas/servicos/itbi/index.php?p=2516>>. Acesso em 11 mar. 2014.

¹⁰² O ITBI incide sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os de garantia e as servidões, bem como sobre a cessão, por ato oneroso, de direitos relativos à aquisição de bens imóveis, situados nos limites territoriais do Município de São Paulo. Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico. *Prefeitura de São Paulo*. Disponível em: <<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/financas/servicos/itbi/index.php?p=2516>>. Acesso em 11 mar. 2014

¹⁰³ Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico. *Prefeitura de São Paulo*. Disponível em: <<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/financas/servicos/itbi/index.php?p=2516>>. Acesso em 11 mar. 2014

¹⁰⁴ Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico. *Prefeitura de São Paulo*. Disponível em: <<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/financas/servicos/itbi/index.php?p=2516>>. Acesso em 11 mar. 2014.

A base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos em condições normais de mercado para compra e venda à vista. “A base de cálculo do ITBI será o maior valor entre o valor da transação e o valor venal de referência, fornecido pela Prefeitura de São Paulo, de acordo com o Decreto nº 51.627/2010 e a Lei nº 11.154/1991.”¹⁰⁵

3.1.2 A divergência do valor venal entre o ITBI e o IPTU

Na teoria, o valor do ITBI deveria coincidir com o valor venal do imóvel contido no IPTU, uma vez que o valor venal de um mesmo imóvel não poderia sofrer variações. Não obstante, não é esse o entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão proferido nos embargos de declaração no agravo em recurso especial nº 1.199.964-SP (2010/0113397-4) afirma, em sua ementa:

TRIBUTÁRIO. ITBI. IPTU. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL. IDENTIDADE NECESSÁRIA. INEXISTÊNCIA.

1. O valor venal do imóvel apurado para fins de ITBI não coincide, necessariamente, com aquele adotado para lançamento do IPTU. Precedentes AgRg no REsp 1.226.872/SP, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 23.4.2012; AgRg no AREsp 36.740/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 22.11.2011; AgRg no Ag 1.120.905/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 11.9.2009.

2. O TJ-SP, na presente demanda, analisou única e exclusivamente a base de cálculo do ITBI, à luz do art. 38 do CTN, entendendo pela indispensável identidade com a base do IPTU. A demanda está em fase de execução e não há menção, nem mesmo implícita, à legislação municipal ou a eventual arbitramento realizado pelo Fisco local, matérias estranhas ao pleito recursal.

3. Recurso Especial provido.¹⁰⁶

Da análise do acórdão, verifica-se que o cerne central da lide reside no fato do município de São Paulo acreditar que o valor venal do imóvel deve ser o mesmo para fins de cálculo do ITBI e IPTU. O Tribunal de origem considerou lícita a divergência de valores entre os impostos. O STJ consolida tal entendimento justificando a divergência dos valores em decorrência da diferença do momento da apuração da base de cálculo e modalidade de lançamento.

¹⁰⁵ Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico. *Prefeitura de São Paulo*. Disponível em: <<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/financas/servicos/itbi/index.php?p=2513>>.

¹⁰⁶ Edcl no AREsp 424555/SP. Relator. Ministro OG Fernandes. Segunda Turma. Julgado em: 06 fev. 2014. Publicado em 20 fev. 2014. Disponível eletronicamente em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1237877&sReg=201100182969&sData=20130603&formato=PDF>. Acesso em 10.5.2014.

Há uma certa polêmica acerca da constitucionalidade do §1º do artigo 7º Decreto Municipal nº 46.228/05¹⁰⁷ ao equiparar o valor de mercado ao valor venal do imóvel. O decreto tinha como objetivo a redução do índice de sonegação fiscal nesse imposto, pois o pagamento do ITBI considerando o valor venal contido no IPTU acabava por ensejar em um pagamento inferior do que o que seria coletado considerando o real valor pago na transação efetuada. Kiyoshi Harada afirma que houve uma intenção de ajuste entre o “valor venal do imóvel para fins de cálculo do ITBI ao conceito doutrinário, segundo o qual é o preço de venda, à vista, em condições normais do mercado, comportando variações de 10% para mais ou para menos.”¹⁰⁸

A prefeitura de São Paulo, na apelação¹⁰⁹ nº 0189165-28.2007.8.06.0000, sustenta que o Decreto nº 46.228/05 não alterou e nem majorou a base de cálculo do imposto, permanecendo o valor venal estabelecido no artigo 38 do CTN e 7º da Lei Municipal nº 11.154/91 como sendo o valor pelo qual o bem poderia ser negociado à vista, em condições normais de mercado. É necessário, portanto uma análise entre a diferença entre preço e valor. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado afirma:

[...] a diferença entre preço e valor é relevante. O preço é fixado pelas partes, que em princípio são livres para contratar. O valor dos bens é determinado pelas condições do mercado, pela oferta e procura dos bens. O preço funciona, no caso, como uma declaração de valor, que pode ser aceita, ou não, pelo fisco, aplicando-se, na hipótese de divergência, a disposição do art. 148 do CTN¹¹⁰

Não obstante, o Tribunal acabou por negar provimento ao recurso de apelação, fundamentando a decisão na inconstitucionalidade¹¹¹ do Decreto Municipal nº 46.228/05, baseando-se tal decisão no princípio da reserva legal disposto no artigo 150 da Constituição Federal de 1988.¹¹²

No caso, a Lei Municipal nº 14.256/06 ratificou o aludido Decreto para modificar a base de cálculo do ITBI prevista no artigo 7º, da Lei Municipal nº 11.154/91 e no

¹⁰⁷ Artigo 7º - A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

§1º Considera-se valor venal, para efeitos deste imposto, o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado.

¹⁰⁸ HARADA, Kiyoshi. *Direito Tributário Municipal*. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 95.

¹⁰⁹ Apelação nº 0189165-28.2007.8.26.0000. Relator: Octavio Machado de Barros. 14 Câmara de Direito Público. São Paulo. Julgado em 10 abr. 2014. Disponível em: <<http://esaj.tj.sp.gov.br/cjsj/getArquivo.do?cdAcordao=7512971&cdForo=0&v1Captcha=edsfr>>. Acesso em 11. Mai. 2014.

¹¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 189.

¹¹¹ Incidente de Inconstitucionalidade nº 009998335-50.2006.8.26.0000. Relator: Renê Ricupero. Julgado em 16. 06.2010.

¹¹² Art. 150 . Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

art. 38, do CTN, porém, desconsiderando o valor venal do imóvel para prevalecer o valor de mercado, de maneira que, por mero ato administrativo, a Municipalidade passou a fixar a base de cálculo do ITBI de acordo com o preço do negócio.¹¹³

Desta feita, o Tribunal acabou por entender que a instituição da base de cálculo para o ITBI diversa do valor venal do imóvel contraria o disposto no artigo 38 do CTN e artigo 7º da Lei 11.154/91, indo contra o princípio da estrita legalidade.

Não obstante o entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça, críticas merecem ser tecidas. Da análise do texto legal do artigo 2º da Lei Municipal 10.235/86, os preços correntes das transações e das ofertas à venda no mercado imobiliário devem ser levados em consideração para verificação da base de cálculo do ITBI, desta feita, da análise literal do artigo, não haveria qualquer irregularidade na cobrança do imposto com base no valor da transação. O entendimento do STJ acaba por favorecer que os contribuintes efetuem transações de compra e venda de imóveis mediante o pagamento de um imposto em montante inferior ao que deveria ser pago se fosse levado em consideração o valor da real transação, gerando claro prejuízo para o fisco.

3.2 A simulação no ITBI

Uma vez conhecendo as particularidades do ITBI, pode-se passar agora à análise das consequências em caso de simulação do negócio jurídico da compra e venda do imóvel. No caso de comprovação da simulação do negócio jurídico, com sua respectiva declaração de anulabilidade, teria o contribuinte direito de pleitear pela restituição do imposto pago?

Muito embora o ITBI seja um imposto de competência municipal, o Código Tributário Nacional é Lei Federal, sendo hierarquicamente superior às leis municipais que regulam o ITBI. Portanto, muito embora possa haver alguma divergência entre um município e outro, deve haver conformidade jurisprudencial nacional referente aos aspectos gerais do tributo, tal como o fato gerador. Desta feita, para o desenvolvimento do presente tópico será analisada a decisão do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria.

Será analisado o Recurso Especial nº 1.175.640 - MG (2010/0009067-9),¹¹⁴ cuja ementa pode ser verificada abaixo:

¹¹³ Apelação nº 0189165-28.2007.8.26.0000. Relator: Octavio Machado de Barros. 14 Câmara de Direito Público. São Paulo. Julgado em 10 abr. 2014. Disponível em: <<http://esaj.tj.sp.gov.br/cjsj/getArquivo.do?cdAcordao=7512971&cdForo=0&v1Captcha=edsfr>>. Acesso em 11. Mai. 2014.

¹¹⁴ Resp nº 1.175.640 - MG (2010/0009067-9). Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Publicado em: 11 mai. 2010. Disponível em: <http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/RESP_1175640_MG_1274791835353.pdf?Signature=Oz7L0V>

EMENTA. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. ITBI. REGULAR COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. SUPERVENIÊNCIA DE ANULAÇÃO JUDICIAL. CANCELAMENTO DO REGISTRO. VENDEDOR QUE, ANTERIORMENTE, ADQUIRIU O IMÓVEL POR MEIO DE NEGÓCIO SIMULADO. FATO GERADOR REGULARMENTE OCORRIDO. ART. 118 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ABSTRAÇÃO DA VALIDADE JURÍDICA DOS ATOS EFETIVAMENTE PRATICADOS.

1. Trata-se de recurso especial no qual se discute se a anulação judicial da compra e venda de imóvel dá origem ao direito de restituição do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis - ITBI.
2. "A anulabilidade não tem efeito antes de julgada por sentença" (art. 177, Código Civil), de tal sorte que, à época do recolhimento do ITBI, a transmissão da propriedade imóvel se deu de forma regular. Assim, o fato de uma decisão judicial, superveniente ao regular recolhimento do ITBI, ter anulado a compra e venda não induz o raciocínio de que o tributo foi recolhido indevidamente.
3. Isso, porque "a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos", nos termos do art. 118 do Código Tributário Nacional.
4. A pretensão de recuperação dos valores pagos a título de ITBI deve-se dar em ação indenizatória movida contra aquele que deu causa à anulação do negócio, e não contra a Fazenda do Município.
5. Recurso especial provido.

No Recurso Especial em questão há a discussão acerca da regularidade de uma compra e venda com posterior anulação judicial face à aquisição do imóvel por meio de negócio simulado. Ocorreu simulação no contrato de compra e venda face à inexistência de pagamento da compra do imóvel, caracterizando “empréstimo usuário como garantia real”, conforme consta no acórdão. O juízo *a quo* entendeu que a nulidade ensejava também na perda da hipótese de incidência que leva ao fato gerador, o que supostamente garantia ao contribuinte o direito de restituição do indébito, conforme ementa abaixo:

DIREITO TRIBUTÁRIO. ITBI. NULIDADE DO NEGÓCIO JURÍDICO. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO.

O ITBI é devido pela transmissão da propriedade e de direitos reais sobre imóveis, art. 156, inc. II, da Constituição da República Federativa do Brasil. Se a transmissão da propriedade é desfeita por decisão judicial, o sinal de riqueza inerente ao conceito

de imposto deixa de inexistir no mundo jurídico. O art. 114 do Código Tributário Nacional estabelece que o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. A "situação" no caso do ITBI é a transmissão do imóvel que, não ocorrendo ou sendo anulada, somente pode acarretar o direito subjetivo de restituição de indébito.¹¹⁵

Não obstante, tal decisão acaba por contrariar o artigo 118¹¹⁶ do CTN, que afirma expressamente que deve-se abstrair da validade e dos efeitos dos atos praticados pelo contribuinte para fins de definição de fato gerador. Ainda, o acórdão do Recurso Especial baseou-se ainda no artigo 177 do Código Civil, que afirma que a anulabilidade não tem efeito antes de julgada por sentença. No caso concreto, o recolhimento do ITBI ocorreu antes da sentença de anulabilidade da transação da compra e venda, não havendo recolha indevida do tributo nesse caso, inexistindo direito à restituição do indébito. Assim, não cabe ação indenizatória contra a Fazenda do Município e sim contra o particular que deu causa à anulação do negócio. Por este motivo, o Recurso Especial foi “dado provimento julgando improcedente a pretensão de repetição de indébito do ITBI.”¹¹⁷

A questão a ser levantada é: se o fato gerador do ITBI ocorre com a transmissão do imóvel independentemente da validade jurídica do ato praticado, tal imposto, em teoria, seria sempre devido independentemente da decretação da nulidade do ato simulado. Isso ocorre porque, em tese, não há possibilidade do terceiro prejudicado tomar ciência do negócio simulado antes de sua ocorrência, e mesmo que tivesse conhecimento, a transmissão do imóvel por si só já enseja no pagamento do ITBI.

Tal fato, contudo, é denotado de controvérsia. Muito embora a Constituição Federal de 1988 (artigo 156, II) e o CTN (artigo 35) determinem que o fato gerador é a transmissão *inter vivos* de bens imóveis, alguns municípios estabelecem (por meio de leis municipais) que o ITBI deve ser pago antes da data da lavratura do registro do imóvel, conflituando diretamente com os dispositivos supra citados.¹¹⁸

¹¹⁵ Ibid.

¹¹⁶ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

¹¹⁷ Resp nº 1.175.640 – MG, op. cit.

¹¹⁸ NASRALLAH, Amal. *O ITBI não pode ser exigido antes do registro no cartório de imóveis*. Tributário nos Bastidores. Disponível em: <<http://tributarionosbastidores.wordpress.com/2012/10/10/itbi/>>. Acesso em: 15 mai. 2014.

O Município de São Paulo adotou a prática da exigência do ITBI em momento anterior ao da lavratura da escritura do imóvel, conforme pode ser observado no artigo 15 do Decreto nº 46.228/2005:

Art. 15. Ressalvado o disposto nos artigos seguintes, o imposto será pago antes de se efetivar o ato ou contrato sobre o qual incide, se por instrumento público e, no prazo de 10 (dez) dias de sua data, se por instrumento particular.

Todavia, tais leis podem ser facilmente questionáveis face ao princípio da hierarquia das normas, não podendo contrariar a Constituição Federal e nem Lei Federal. No entanto, a cobrança do ITBI e a burocracia existente na transmissão do imóvel faz com que seja muito elevado o índice de imóveis irregulares, estimulando a simulação na transmissão dos imóveis mediante a prática de contratos de compra e venda de “gaveta”.

3.3 O Imposto de Transmissão Onerosa de Bens Imóveis em Portugal

Em Portugal, o imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis é regido pelo CIMT (Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis). Tal como no Brasil, o IMT é também um imposto municipal, conforme preceitua o artigo 1º do CIMT.¹¹⁹ O artigo 2º conceitua a transmissão de bens imóveis inserindo também no rol atos como promessas de alienação, arrendamentos com cláusulas de que o arrendatário se tornará proprietário após a quitação de todas as rendas acordadas, dentre outros. Muito embora o IMT incida sobre vários tipos de transmissão onerosa dos bens imóveis, para o presente estudo será apenas levado em consideração a transmissão onerosa por meio da compra e venda.

É interessante destacar acerca da simultaneidade de incidência do IMT e o Imposto do Selo em caso de doações ou sucessões testamentárias, conforme redação do artigo 3º.¹²⁰ Diferentemente do Brasil, não há incidência do ITBI em caso de doações ou sucessões testamentárias, sendo fato gerador de outro imposto, o ITCD (imposto de transmissão de causa *mortis* e doação).

¹¹⁹ **Artigo 1º - Incidência geral**

1 - O imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) incide sobre as transmissões previstas nos artigos seguintes, qualquer que seja o título por que se operem.
2 - Para efeitos do IMT, o conceito de prédio é o definido no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).

¹²⁰ **Artigo 3º - Incidência simultânea a IMT e a Imposto do Selo**São simultaneamente sujeitas a IMT e a imposto do selo, nos termos do respectivo Código, as transmissões de bens imóveis:
a) Por meio de doações com entradas ou pensões a favor do doador, ou com o encargo de pagamento de dívidas ao donatário ou a terceiro, nos termos do artigo 964.º do Código Civil;
b) Por meio de sucessão testamentária com o encargo expresso do pagamento de dívidas ou de pensões devidas ao próprio herdeiro ou legatário, ou a terceiro, tenham-se ou não determinado os bens sobre que recai o encargo e desde que, quanto ao herdeiro, o seu valor exceda a respectiva quota nas dívidas.

O artigo 5º define o fato gerador da obrigação tributária, preceituando que esta surge no momento em que ocorre a transmissão, tendo sua incidência regida pela legislação em vigor ao tempo em que for constituída a obrigação tributária.

Sobre o valor tributável, o artigo 12º é bastante descritivo e afirma, em seu nº 1, que “o IMT incidirá sobre o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.” Esse artigo é de extrema importância ao determinar que é o maior valor que será levado em consideração para fins de incidência do IMT, pois ao tal facto acaba por reduzir as hipóteses dos contribuintes em sonegarem tal imposto.¹²¹

Sobre a avaliação do valor do imóvel, salienta-se que deve haver uma comparação entre o valor patrimonial tributário do imóvel na inscrição na Matriz na data da liquidação. Caso ainda não haja avaliação na data da liquidação, há a liquidação provisória no valor da negociação.¹²²

O artigo 17º¹²³ do IMT determina as taxas de aplicação do imposto, que variam de acordo com a finalidade do imóvel, se são destinados à habitação própria e permanente ou não, variando ainda a alíquota de acordo com o valor do imóvel.

Tabela 02 – Alíquotas do IMT para imóveis exclusivos para habitação própria e permanente

Valor sobre o que incide o IMT (em euros)	Taxas percentuais	
	Marginal	Média
Até 92.407	0	0
De mais de 94.407 e até 126.403	2	0,5379
De mais de 126.403 e até 172.348	5	1,7274
De mais de 172.348 e até 287.213	7	3,8361
De mais de 287.213 e até 574.323	8	-
Superior a 574.323	6 (taxa única)	

Sobre a liquidação do IMT, é de iniciativa dos interessados, nos termos do artigo 19º, n. 1, no entanto, pode ser realizada de ofício caso os interessados não tenham realizado a liquidação voluntariamente, nos termos do n. 2º do mesmo artigo.

3.3.1 A simulação no IMT

¹²¹ É importante a leitura detalhada do artigo 12º do CIMT, uma vez ser bastante descritivo acerca dos fatores que contribuem para o valor tributável do imóvel.

¹²² SANTOS, Amadeus José dos; FONTES, Ana Paula. *Determinação do Valor Tributável em sede de IMT*. Verlag Dashöfer. Disponível em: < <http://fiscalidade-online.dashofer.pt/?s=modulos&v=capitulo&c=3371>>. Acesso em: 18 mai. 2014.

¹²³ Remete-se à leitura do artigo para verificação das alíquotas aplicáveis de acordo com o valor venal do imóvel.

Uma vez analisadas as características principais do IMT, indaga-se qual o efeito que teria na cobrança do imposto uma vez declarada a nulidade do ato oneroso face à existência de simulação. Para tal, será analisado o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo que analisou o mérito processual referente à invocação da inexistência do facto tributário subjacente à liquidação da dívida em decorrência da existência de simulação entre as partes.

O Acórdão proferido no Processo nº 0749/2010¹²⁴ fez uma análise acerca da legalidade da liquidação do imposto face à falta de incidência objetiva da obrigação tributária, mediante ausência de facto tributário em decorrência da simulação absoluta da compra e venda celebrada, conforme pode ser observado no sumário do acórdão proferido:

Processo: 0749/10

Data do Acórdão: 22/03/2011

Tribunal: 2 Secção

Relator: Casimiro Gonçalves

Descritores: OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL. INDEFERIMENTO LIMINAR. CONVOLAÇÃO. IMPUGNAÇÃO JUDICIAL. LEGALIDADE CONCRETA. TEMPESTIVIDADE. NULIDADE DO ACTO. ANULABILIDADE.

Sumário: I - A invocação da inexistência do facto tributário subjacente à liquidação da dívida exequenda reconduz-se a fundamento que envolve apreciação da legalidade concreta da liquidação, por alegada falta de incidência objectiva (inexistência do facto tributário).

II - Nos termos do disposto no nº 3 do art. 97º da LGT deverá ordenar-se “a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”, estabelecendo, igualmente, o nº 4 do art. 98º do CPPT que “em caso de erro na forma do processo, este será convalidado na forma do processo adequada, nos termos dalei”. A convalidação é admitida desde que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade do meio processual para o qual a petição inicial for adequada.

III - A alegada simulação do negócio jurídico subjacente à liquidação impugnada reconduz-se, em sede de impugnação desta, à invocação de inexistência de facto tributário, o que envolve mera anulabilidade, pelo que tal impugnação teria que ser apresentada no prazo previsto no art. 102º, nº 1 do CPPT, não sendo aplicável o disposto no nº 3 deste normativo.

No processo, a recorrente não questiona a legalidade da liquidação adicional de IMT nem a avaliação do prédio de que aquela (liquidação) resulta, afirmando não discutir acerca da legalidade da liquidação e sim a inexistência do próprio facto tributário.

Da análise do acórdão em comento, verifica-se que a parte autora ingressou com uma oposição à execução, ação incabível ao presente caso, devendo ter sido apresentada uma simples impugnação face à anulabilidade do negócio jurídico. No entanto, tal questão processual não é pertinente ao presente estudo, devendo abstrair das questões processuais para verificar se é devida a cobrança do IMT após decretada a nulidade (ou anulabilidade) do facto tributário.

¹²⁴ STA. Processo nº 0749/10. Julgado em 22. Mar. 2011. Relator: Casimiro Gonçalves. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0397b52a55fffc0a8025786100505d47?OpenDocument&ExpandSection=1>>. Acesso em: 20 mai. 2014.

O que a recorrente invoca é a nulidade do negócio jurídico subjacente à liquidação adicional de IMT impugnada, por simulação. Ou seja, não a nulidade do acto tributário em si, mas sim a ilegalidade da liquidação por inexistência do facto tributário gerador do imposto.¹²⁵

No caso em comento, a recorrente acostou aos autos a certidão da sentença proferida em processo anterior decretando a nulidade absoluta do contrato de compra e venda celebrados entre a recorrente e um terceiro “B”, bem como a nulidade por simulação absoluta do contrato de venda entre “B”, “C” e a sociedade “A”. Conclui-se ainda que a simulação do contrato de compra e venda ocorreu com o intuito de frustrar a execução do património por parte dos credores. Ainda, conforme pode ser verificado abaixo, a autora é a própria simuladora do facto questionado, não podendo arguir a nulidade contra terceiro de boa-fé, no caso, o Estado, sendo a cobrança do imposto exercício regular de direito, não obstando aplicação da incidência tributária e consequente liquidação do imposto.

No caso em análise, decorreu o prazo legal de impugnação, consoante artigos 68º, 70º e 102º do CPPT, não obstando, contudo a “intempestividade da impugnação a invocação da nulidade por simulação, do negócio jurídico subjacente à liquidação da dívida exequenda, desde logo, porque a oponente, enquanto simuladora não pode vir arguir a nulidade da simulação contra o Estado, enquanto terceiro de boa-fé (art. 243º, nºs. 1 e 2, do CC).”¹²⁶⁻¹²⁷

A decisão baseia-se ainda no artigo 10º da LGT, que afirma que “o carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição de titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses atos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis.” Segue afirmando ainda que o despacho recorrido não ordenou a convalidação da oposição para a forma processual de impugnação, entendendo que houve decurso do prazo

¹²⁵ Ibid.

¹²⁶ Ibid.

¹²⁷ O referido acórdão segue afirmando: Pelo que não é legalmente admissível a convalidação da oposição em impugnação judicial, quer por ser manifestamente extemporânea, quer porque a oponente também não pode invocar a alegada simulação como eventual fundamento da impugnação judicial, dado que (i) constituiria o exercício ilegítimo de um direito (arts. 243º nº 1 e 334º do CC), dado que, (ii) face ao disposto no art. 10º da LGT (segundo o qual a ilicitude verificada na transmissão do imóvel que esteve na origem da dívida exequenda não obsta à aplicação das regras legais de incidência tributária e à liquidação do imposto em dívida), a simulação do negócio subjacente à liquidação da dívida exequenda e as consequentes ilicitude e nulidade da transmissão não constituem fundamento para a impugnação judicial da liquidação e dado que (iii) também não é legalmente admissível a eventual convalidação em processo de impugnação judicial do acto de fixação do valor patrimonial (art. 134º do CPPT). Ou seja, sempre a convalidação da oposição em impugnação judicial constituiria, por ser manifesta a improcedência desta, a prática de um acto inútil, proibida por lei (art. 137º do CPC). Ibid.

legal de impugnação, não obstante, todavia, invocar a nulidade por simulação do negócio jurídico subjacente à liquidação da dívida exequenda.¹²⁸

O artigo 31, n. 1 do CIMT afirma que, havendo a omissão de bens ou valores sujeitos à tributação ou ainda, havendo indícios fundados de que houve a prática de atos ou contratos com o intuito de reduzir a dívida do imposto ou ainda visando obter vantagens indevidas, aplica-se os poderes de correção atribuídos à administração fiscal.

Portanto, percebe-se diante de todo o exposto que mesmo em se tratando de simulação absoluta, há a abstração dos atos ou contratos realizados que visaram a redução da dívida do imposto, sendo devida a sua cobrança mesmo diante da declaração de nulidade do ato praticado. Isso ocorre porque analisando o fato praticado verifica-se que, para o fisco, houve a prática do fato gerador do tributo, qual seja, a transmissão onerosa da propriedade, sendo devido o pagamento do imposto, e sendo terceiro de boa-fé não pode insurgir contra ele qualquer efeito da nulidade do ato praticado.

3.3.2 A Extinção do IMT

É importante destacar que o IMT é um imposto com data marcada para sua extinção. Em 2012 foi aprovada pelo Conselho de Ministros a proposta da nova Lei das Finanças Locais, prevendo a extinção do IMT. A proposta previa que a referida Lei entraria em vigor em 1 de janeiro de 2014, mas a extinção efetiva do imposto ocorreria apenas em 2016.¹²⁹ Contudo, a extinção do IMT influencia diretamente na arrecadação municipal, motivo o qual foi assinado um acordo em 24 de julho de 2013 no sentido de iniciar a extinção de forma gradual do IMT até o ano de 2018, aumentando ainda para 19,5% a participação dos municípios nos impostos cobrados no referido conselho. Esse acordo contraria a proposta anterior, que previa a extinção imediata do imposto.¹³⁰

¹²⁸ Ibid. “Como se viu, o despacho recorrido não ordenou a convocação da oposição para a forma processual de impugnação, por entender que, atendendo à data limite de pagamento voluntário - 31/1/2008 - e à data da apresentação da petição inicial - 17/11/2009 - há muito que decorreu o prazo legal de impugnação, não obstante à intempestividade da impugnação a invocação da nulidade, por simulação, do negócio jurídico subjacente à liquidação da dívida exequenda, dado que constituiria o exercício ilegítimo de um direito (arts. 243º nº 1 e 334º do CC), dado que, face ao disposto no art. 10º da LGT, a simulação do negócio subjacente à liquidação da dívida exequenda e as consequentes ilicitude e nulidade da transmissão não constituem fundamento para a impugnação judicial da liquidação e dado que também não é legalmente admissível a eventual convocação em processo de impugnação judicial do acto de fixação do valor patrimonial (art. 134º do CPPT).”

¹²⁹ MENDES, Anabela. *A anunciada extinção do IMT*. Jornal de Negócios. Jan. 2013. Disponível em: <http://www.pwc.pt/pt/fiscalidade/artigos/imagens/imt/artigo_anunciada_extincao_do_imt_jan13.pdf>. Acesso em 24. Mai. 2014.

¹³⁰ Jornal de Notícias. *Governo e autarquias acordam extinção do IMT em 2018*. Publicado em 24 jul. 2013. Disponível em: <http://www.jn.pt/PaginaInicial/Economia/Interior.aspx?content_id=3340288&page=-1>. Acesso em 24 mai. 2014.

Com esse novo acordo, em 2016 ocorrerá a redução para 2/3 do valor do imposto e, posteriormente, em 2017 reduzirá para 1/3 até seu fim definitivo em 2018. Em contrapartida, com a perda da arrecadação do IMT, os municípios irão receber um aumento no Fundo de Equilíbrio Financeiro (FEF) no montante de 19,5% para a receita de IRC, IRS e IVA dos municípios.¹³¹

O artigo 9º, n. 30 do Código do IVA afirma que são isentos de IVA as operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis. Portanto, teoricamente, com a extinção do IMT as transações que eram objeto de tributação desse imposto passariam a ser objeto de tributação de IVA.

Portanto, não haveria em se falar em redução da arrecadação e repasse aos municípios pois, caso passe a incidir o IVA ante a extinção do IMT, haveria uma majoração significativa do montante do imposto devido pelos contribuintes. Isso se dá em virtude do disposto no artigo 18º, “a” do CIVA, que prevê a alíquota de 6% para as transmissões de bens ao passo que a taxa de 6% no CIMT somente é devido para imóveis com valor venal superior a € 574.323 (quinhentos e setenta e quatro mil, trezentos e vinte e três euros) para imóveis destinados exclusivamente para habitação própria e permanente, conforme artigo 17º, n.1, “a” do CIMT.

3.4 A simulação nos impostos de transmissão de bens imóveis no Brasil e Portugal: semelhanças e discrepâncias

No caso do ITBI, conforme abordado anteriormente, verifica-se que mesmo ocorrendo a anulação superveniente em decorrência da anulação judicial pela existência de simulação do negócio jurídico, há a cobrança do imposto, devendo haver a abstração acerca da validade dos atos jurídicos que foram efetivamente praticados.

Consoante artigo 177 do Código Civil brasileiro, a anulabilidade não tem efeito antes de julgada por sentença. Desta feita, mesmo havendo simulação do negócio jurídico, com sua decretação posterior ao recolhimento do ITBI, não há em se falar de recolha indevida do tributo, não gerando direito ao contribuinte de pleitear pela repetição do indébito.

Outro fato interessante em se falar é sobre a possibilidade da anulabilidade do negócio jurídico no ordenamento jurídico brasileiro. A questão da nulidade ou da anulabilidade do negócio jurídico depende se houve simulação absoluta ou relativa, respetivamente, conforme abordado anteriormente. Não obstante, independentemente do tipo de simulação praticada, o

¹³¹ Ibid.

imposto será sempre devido uma vez que é recolhido no momento da transmissão do imóvel, ou até anteriormente, conforme preceitua o artigo 15 do Decreto nº 46.228/2005, ao passo que somente em momento posterior é que ocorre a indagação acerca da validade do negócio jurídico praticado, pois, não há possibilidade de terceiro prejudicado tomar conhecimento da simulação antes que esta efetivamente ocorra.

Em Portugal, a primeira diferença que merece destaque é que o IMT e o Imposto do Selo incidem também sobre doações e sucessões testamentárias, ao passo que no Brasil tal fato é regido por imposto diverso, qual seja, o ITCD.

É importante destacar ainda outra grande diferença entre o ITBI e o IMT. Em Portugal, não há em se falar em anulabilidade do negócio jurídico, sendo a simulação causa de nulidade apenas. Ainda, tal como no Brasil, a existência de simulação no negócio jurídico não obsta a cobrança do imposto, nos termos do artigo 10º da LGT.

3.5 O ITBI e o IMT em números

É importante destacar que a receita proveniente da arrecadação do ITBI é bastante expressiva e sofreu grande expansão após a Constituição Federal de 1988. Em 1989, a receita desse imposto no município de São Paulo foi de R\$ 379.854.531 reais, ao passo que em 2011 ultrapassou a soma de 1 bilhão de reais (aproximadamente 313 milhões de euros), conforme pode ser observado na tabela abaixo.¹³²

Tabela 03 – Arrecadação do ITBI

		1989	1990	1991	1992	1993	1994
3550308 – São Paulo	Finanças Públicas Municipais – Arrecadação de ITBI (em reais de 2013)	379.894.531	323.252.916	510.197.160	560.436.162	485.965.448	656.648.281
1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
899.167.693	945.239.081	915.596.515	916.697.654	861.098.083	813.412.491	733.678.820	565.543.754
2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
413.727.133	426.627.488	482.225.202	652.337.259	845.983.243	926.007.517	884.930.052	1.157.380.347
2011							
1.266.466.543							

Fonte: SEADE. Disponível em: <<http://www.seade.gov.br>>. (adaptado)

¹³² Muito embora o Plano Real tenha entrado em vigor apenas em 1994, os valores relativos aos anos de 1989 a 1993 estão expressos em Reais, levando em consideração a cotação da moeda no ano de 2013. Fonte: SEADE. Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados. Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Regional. Disponível em: <<http://www.seade.gov.br>>. Acesso em 17 mai. 2014.

Já em Portugal, o IMT foi objeto de arrecadação de 384 milhões de euros. Muito embora a quantia seja expressiva se considerado o valor isolado, representou apenas 1,7% do montante do imposto indireto arrecadado em 2012.¹³³ A seguir, é possível verificar os valores arrecadados em sede de IMT nos últimos anos.¹³⁴

Tabela 04 – Arrecadação do IMT em 10⁶ Euros

2004	2005	2006	2007	2008
585,722	691,044	748,024	972,663	774,691
2009	2010	2011	2012	2013
634,518	594,698	512,874	393,766	384,589

Fonte: Instituto Nacional de Estatística – INE (com adaptações)

Da análise dos dados verifica-se que os Impostos sobre Transmissão de Bens Imóveis tanto no Estado de São Paulo como em Portugal possuem um patamar similar de arrecadação, sendo expressivos para a composição do orçamento municipal.

Em Portugal, com a eminente extinção do IMT, caso o IVA passe a ser competente para cobrar o imposto de transmissão onerosa dos bens imóveis¹³⁵, o índice de arrecadação subirá substancialmente e, em sendo o IVA o imposto indireto com maior capacidade de arrecadação¹³⁶, somado com os valores do IMT, os municípios serão beneficiados ainda mais com a repartição das receitas.

3.6 A Responsabilidade na simulação do IMT e ITBI

Após o estudo acerca dos principais aspetos do ITBI e IMT, é importante utilizar da hermenêutica e análise jurisprudencial para falar abstratamente da importância da responsabilidade na simulação do IMT e ITBI.

Já abordou-se em momento anterior que a simulação pode ensejar na nulidade ou anulabilidade do negócio jurídico, nos termos da legislação brasileira, quando ocorrer, respetivamente, simulação absoluta ou relativa. Ainda, nos termos da legislação lusitana, a

¹³³ Instituto Nacional de Estatística – Statistics Portugal. Disponível em: <http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaquas&DESTAQUESdest_boui=211100098&DESTAQUESmodo=2>. Acesso em: 24 mai 2014.

¹³⁴ Ibid.

¹³⁵ Conforme visto anteriormente, com a extinção do IMT, o IVA teoricamente passa a ser o imposto competente, consoante redação do artigo 9º do IVA, já citado anteriormente.

¹³⁶ É possível verificar os números totais de arrecadação dos impostos na planilha detalhada fornecida pelo site do INE, concluindo-se pela mera análise dos valores arrecadados que o IVA é o imposto que obtém maiores valores arrecadados. INE. Disponível em: <http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaquas&DESTAQUESdest_boui=211100098&DESTAQUESmodo=2>. Acesso em 13 jul. 2014.

simulação (seja ela absoluta ou relativa) enseja em nulidade do negócio jurídico. Contudo, uma vez constatada a ocorrência da simulação, sobre quem deverá recair a responsabilidade tributária?

O artigo 38 do CTN classifica como contribuinte do ITBI qualquer das partes da respectiva operação, delegando sua definição à lei ordinária. Não obstante, muito embora o artigo 490 do Código Civil brasileiro disponha de forma supletiva que “as despesas de escritura e registro” são devidas por conta do comprador, pode-se incluir também as despesas correspondentes ao imposto de transmissão.¹³⁷

A Lei 11.154/91 do Município de São Paulo define, em seu artigo 6º, os contribuintes como sendo os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos e os cedentes, nas cessões de direitos decorrentes de compromissos de compra e venda. No ordenamento jurídico lusitano, a responsabilidade pelo pagamento do IMT é incumbido às pessoas singulares ou coletivas, para quem se transmitam os bens imóveis, nos termos do artigo 4º do CIMT.

Acerca da responsabilidade tributária, é de bom alvitre remeter à leitura da jurisprudência abaixo:

ADQUIRENTE FINAL DO IMÓVEL. “Ao comprador final do imóvel (antes este foi objeto de várias promessas de compra-e-venda com outrem), cabe a responsabilidade, ao receber a escritura definitiva, pelo pagamento do imposto sobre as anteriores transações, porque para o cálculo do ITBI, em situações tais, o fato gerador alcança também as negociações pretéritas e representadas por outras promessas de compra-e-venda.” – MS 767397. TJDF, Cons Esp, Rel. Des. Eduardo de Moraes Oliveira. DJU 27.05.98.¹³⁸

Desta feita, verifica-se que mesmo que o imóvel tenha sido objeto de negociações anteriores, a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária recai sobre o adquirente final do imóvel. Tal entendimento pode ser transposto também para os casos portugueses, face à clara redação do artigo 4º do CIMT.

Conforme afirmado anteriormente, o ITBI e o IMT são devidos mesmo após a decretação da nulidade do negócio jurídico. Contudo, caso haja alteração do adquirente final do imóvel face à decretação da nulidade, tal fato ensejaria em nova cobrança de ITBI e IMT?

Da análise da redação do artigo 118 do CTN, verifica-se que a definição do fato gerador independe da validade dos atos jurídicos efetivamente praticados. Ou seja, mesmo havendo a nulidade do negócio jurídico há a correta cobrança do ITBI. Assim, ao sofrer nova

¹³⁷ OLIVEIRA, op. cit., p. 271.

¹³⁸ Ibid., p. 273.

transmissão de propriedade (dessa vez legítima), deverá incidir novamente a cobrança do imposto.

Situação semelhante ocorre em Portugal. Da análise do art. 11º, n. 3 e 39º da LGT, verifica-se que deve haver a tributação do negócio jurídico, uma vez que os negócios jurídicos simulados não podem ser fundamento de qualquer tributação, mesmo que isso acarrete na obtenção de benefícios, conforme citado anteriormente.

O Código Civil brasileiro determina, em seu artigo 146, ser cabível indenização por perdas e danos em caso de dolo accidental. Ainda, o artigo 148 prevê a indenização por danos morais, além de perdas e danos, em caso de anulação do negócio jurídico por dolo de terceiro. O artigo 443 do CC/2002 segue afirmando que se o alienante tinha conhecimento do vício ou defeito da coisa, deverá restituir o que recebeu com perdas e danos.

O Código Civil Português, em seu artigo 483, afirma que aquele que, por meio de dolo ou culpa, violar ilicitamente o direito de outrem, é obrigado a indenizar o lesado pelos danos resultantes da violação.

Assim, verifica-se que em ambos ordenamentos jurídicos há a possibilidade da pessoa lesada com a simulação do negócio jurídico pleiteie judicialmente pelos danos causados por aquele que deu causa à simulação. Não obstante, nos termos das legislações fiscais de ambos os países, contribuinte do ITBI e do IMT são aqueles que adquirem o imóvel. Desta feita, não pode o real contribuinte eximir-se da obrigação perante a Autoridade Tributária, devendo adimplir o tributo.

CONCLUSÃO

O emprego da simulação nos mais diversos ramos do Direito fez com que despertasse o interesse em estudar seus efeitos no âmbito do Direito Tributário. Muito embora a simulação ocorra mediante prévio acerto entre duas pessoas para causar prejuízo a terceiro e possa ser objeto de nulidade ou anulabilidade (apenas no caso brasileiro) do negócio jurídico no âmbito civil, no âmbito fiscal é diferente.

A Norma Geral Antielisão brasileira, introduzida por meio da Lei Complementar nº 104/2001 efetuou modificações substanciais no Código Tributário Nacional, acrescentando o parágrafo único ao artigo 116, permitindo a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos realizados com dissimulação da ocorrência do fato gerador, evitando que o Estado sofra prejuízos econômicos pelos atos simulados praticados pelos contribuintes, devendo incidir o tributo sobre o facto efetivamente praticado entre as partes. Situação semelhante ocorre no ordenamento jurídico português, conforme previsto no artigo 39 da LGT afirmando que a tributação recai sobre o negócio jurídico real, e não sobre o negócio jurídico simulado.

A análise da simulação nos impostos de transmissão onerosa de bens imóveis demonstrou-se importante face à expressividade da arrecadação desse imposto e sua importante contribuição para o orçamento do município. Assim, a análise de questões como divergência do valor venal do imóvel foram essenciais. Muito embora a atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça brasileiro entenda poder haver dois valores venais distintos para um mesmo imóvel no que tange os impostos de ITBI e IPTU, entende-se que tal fato acaba por permitir que os contribuintes declarem valores diversos da transação efetivamente realizada, causando prejuízos ao fisco.

Em casos onde há a efetiva comprovação do negócio jurídico com a consequente declaração de anulabilidade, teria o contribuinte direito de pleitear a restituição do imposto pago? Há tribunais que entendem pelo direito do contribuinte em pleitear a repetição do indébito em casos em que haja a declaração de anulabilidade do negócio jurídico. Tais decisões acabam por contrariar o artigo 118 do CTN, devendo abstrair da validade e dos efeitos dos atos praticados para a ocorrência do fato gerador. Ainda, da análise da jurisprudência exposta, verifica-se que a anulabilidade não tem efeito antes do proferimento da sentença. Contudo, uma vez que o recolhimento do ITBI ocorre no momento da transmissão do imóvel e, conseqüentemente, anterior ao proferimento de qualquer decisão, não há em se falar em repetição do indébito uma vez que efetivamente houve a transmissão do imóvel sendo a tributação correta e devida. Em Portugal, a legislação sobre os impostos de

transmissão onerosa de imóveis é diferente da legislação brasileira no que tange o valor tributável, afirmando o artigo 12º do CIMT que haverá a incidência sobre o maior valor, seja ele oriundo do contrato, do ato ou do valor patrimonial. Tal medida é fundamental pois evita a ambiguidade existente na legislação brasileira permitindo a existência de dois valores venais distintos para um mesmo imóvel. Desta forma, a legislação lusitana se mostra mais eficiente contra a prática da simulação de valores nas transações realizadas.

Sobre os efeitos da simulação no IMT, estudou-se sobre a legalidade da liquidação do imposto caso haja falta de incidência objetiva da obrigação tributária decorrente da simulação absoluta de um contrato de compra e venda. Tal estudo foi realizado mediante a análise de um acórdão que analisou acerca da legalidade da cobrança do IMT face à decretação da simulação absoluta do contrato de compra e venda do imóvel. De modo semelhante ao que ocorre no ordenamento jurídico brasileiro, em Portugal, também há a abstração dos atos e contratos realizados que ensejem na redução da dívida, sendo devido o imposto face à concretização do fato gerador mediante a transmissão onerosa da propriedade.

Ainda sobre o IMT, é importante destacar que atualmente encontra-se em fase de transição, caminhando para sua extinção. Não obstante, tal mudança pode ser benéfica em termos de arrecadação para o município uma vez que, consolidada sua extinção, poderá passar a ser regido pela legislação do IVA, que prevê uma alíquota maior para o fato gerador, ensejando em um aumento de arrecadação para o município.

Procedeu-se ainda ao estudo da responsabilidade tributária no Brasil e em Portugal. No Brasil, a responsabilidade tributária define a responsabilidade de forma restrita, delimitando precisamente o sujeito passivo da obrigação tributária, que poderá ser ou não o contribuinte direto. Frisou-se especialmente na responsabilidade tributária de terceiros no que tange o adimplemento da obrigação principal. Do estudo efetuado, concluiu-se que a autoridade tributária não poderá tributar terceiros que não estejam elencados expressamente no rol do artigo 134 e 135 do CTN. No que tange a responsabilidade por infração, levando em consideração que tal independe da vontade do agente, adota-se a teoria da responsabilidade objetiva, não havendo necessidade de comprovação de dolo ou culpa do agente ou seu responsável. Já em Portugal, diferentemente do que ocorre no Brasil, a LGT insere os responsáveis ao lado dos contribuintes diretos. Em Portugal há ainda a elevação do património ao grau de sujeito passivo da obrigação tributária, não havendo tal possibilidade no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro. Ainda, há a possibilidade de haver pluralidade

de sujeitos passivos, respondendo todos de forma solidária e/ou subsidiária da obrigação tributária.

Ao final, foi feito um breve estudo acerca da responsabilidade pelo adimplemento do tributo, levantando questionamento acerca do direito de rever os valores pagos em sede de ITBI e IMT no caso de decretação da nulidade do negócio jurídico praticado, verificando-se não haver dispositivo expresso na legislação fiscal que preveja, sendo necessário recorrer à legislação civil para pleitear tais valores.

REFERÊNCIAS

- BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado*. 6ª ed, 1940.
- CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de. *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*. 4ª Ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012. ISBN 978-989-97635-1-7.
- CORDEIRO, António Barreto Menezes. *Da Simulação no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 2014.
- _____. *Tratado de Direito Civil Português, t. 1: parte geral*. 3ª. ed. Coimbra: Almedina, 2007.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil*. 29ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- FERNANDES, Luís A. Carvalho. *Teoria Geral do Direito Civil, v. 2: Fontes, Conteúdo e Garantia da Relação Jurídica*. 5ª ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2010, p. 307.
- GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro: Parte Geral*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- _____. *Direito Tributário Municipal*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- IBGE. *Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística*. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtm>. Acesso em: 11 mar. 2014.
- INE. Instituto Nacional de Estatística – Statistics Portugal. *Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2012*. Disponível em: <<file:///C:/Users/stelamarcia/Downloads/17EstReceitasFiscais2011.pdf>>. Acesso em: 24 mai 2014.
- Jornal de Notícias. *Governo e autarquias acordam extinção do IMT em 2018*. Publicado em 24 jul. 2013. Disponível em:

<http://www.jn.pt/PaginaInicial/Economia/Interior.aspx?content_id=3340288&page=-1>.

Acesso em 24 mai. 2014.

LUNELLI, Reinaldo Luiz. *Evite cair na malha fina!* Portal Tributário. Disponível em:

<<http://www.portaltributario.com.br/artigos/malhafina.htm>>. Acesso em: 10 abr. 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Direito Tributário e Financeiro*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paul: Malheiros, 2005.

_____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 189.

MENDES, Anabela. *A anunciada extinção do IMT*. Jornal de Negócios. Jan. 2013. Disponível em:

<http://www.pwc.pt/pt/fiscalidade/artigos/imagens/imt/artigo_anunciada_extincao_do_imt_jan13.pdf>. Acesso em 24. Mai. 2014.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 1968, v. 1.

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2011.

NASRALLAH, Amal. *O ITBI não pode ser exigido antes do registro no cartório de imóveis*.

Tributário nos Bastidores. Disponível em:

<<http://tributarionosbastidores.wordpress.com/2012/10/10/itbi/>>. Acesso em: 15 mai. 2014.

PEREIRA, Mannuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2005.

RECEITA FEDERAL. *Contribuinte com declaração retida em malha fiscal*. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoafisica/malhafiscal/pendencias.htm>>. Acesso em: 10 abr. 2014

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTOS, Amadeus José dos; FONTES, Ana Paula. *Determinação do Valor Tributável em*

sede de IMT. Verlag Dashöfer. Disponível em: < <http://fiscalidade-online.dashofer.pt/?s=modulos&v=capitulo&c=3371>>. Acesso em: 18 mai. 2014.

SEADE. Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados. Secretaria de Planejamento e

Desenvolvimento Regional. Disponível em: <<http://www.seade.gov.br>>. Acesso em 17 mai. 2014.

Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico. *Prefeitura de São Paulo*. Disponível em: <
<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/financas/servicos/itbi/index.php?p=2513>>.

_____. *Prefeitura de São Paulo*. Disponível em: <
<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/financas/servicos/iptu/index.php?p=2456>>.
Acesso em: 11 mar. 2014.

_____. *Prefeitura de São Paulo*. Disponível em: <
<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/financas/servicos/itbi/index.php?p=2516>>.
Acesso em 11 mar. 2014.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

STF - Supremo Tribunal Federal. Acusado de usar recibos falsos em declaração de Imposto de Renda entra com habeas corpus no STF. *JusBrasil*. Disponível em: <
<http://stf.jusbrasil.com.br/noticias/2202998/acusado-de-usar-recibos-falsos-em-declaracao-de-imposto-de-renda-entra-com-habeas-corpus-no-stf>>. Acesso em: 10 abr. 2014.

VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Teoria Geral do Direito Civil*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2005.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. *Planejamento Tributário: Fusão, Cisão e Incorporação*. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

JURISPRUDÊNCIA

Apelação nº 0189165-28.2007.8.26.0000. Relator: Octavio Machado de Barros. 14 Câmara de Direito Público. São Paulo. Julgado em 10 abr. 2014. Disponível em: <
<http://esaj.tj.sp.gov.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=7512971&cdForo=0&v1Captcha=edsfr>>. Acesso em 11. Mai. 2014.

Apelação nº 0189165-28.2007.8.26.0000. Relator: Octavio Machado de Barros. 14 Câmara de Direito Público. São Paulo. Julgado em 10 abr. 2014. Disponível em: <
<http://esaj.tj.sp.gov.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=7512971&cdForo=0&v1Captcha=edsfr>>. Acesso em 11. Mai. 2014.

Edcl no AREsp 424555/SP. Relator. Ministro OG Fernandes. Segunda Turma. Julgado em: 06 fev. 2014. Publicado em 20 fev. 2014. Disponível eletronicamente em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1237877&sReg=201100182969&sData=20130603&formato=PDF>. Acesso em 10.5.2014.

Incidente de Inconstitucionalidade nº 009998335-50.2006.8.26.0000. Relator: Renê Ricupero. Julgado em 16. 06.2010.

Resp nº 1.175.640 - MG (2010/0009067-9). Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Publicado em: 11 mai. 2010. Disponível em: <http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/RESP_1175640_MG_1274791835353.pdf?Signature=Oz7L0VovPNVHTpFRhNxmj4%2FVZU%3D&Expires=1399852627&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf>. Acesso em 13 mai 2014.

STA. Processo nº 0749/10. Julgado em 22. Mar. 2011. Relator: Casimiro Gonçalves. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0397b52a55fffc0a8025786100505d47?OpenDocument&ExpandSection=1>>. Acesso em: 20 mai. 2014.

STF - HABEAS CORPUS : HC 104079 MG. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19733357/habeas-corpuz-hc-104079-mg>>. Acesso em 10 abr. 2014.

TRF-5 - Apelação Criminal : ACR 5517 PB 0002258-06.2004.4.05.8200; TRF-5 - Apelação Criminal : ACR 5517 PB 2004.82.00.002258-8