

ESTUDOS JURÍDICOS Direção
Avançados Humberto Ávila

Eduardo Kowarick Halperin

SIMULAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2026

 EDITORA
*Jus*PODIVM |  MALHEIROS
EDITORES

www.editorajuspodivm.com.br

CAPÍTULO 1

CONCEITO DE SIMULAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: FUNDAMENTOS E SIGNIFICADO

“(...) doth it not often happen that a man of an ordinary capacity very well understands a text, or a law, that he reads, till he consults an expositor, or goes to counsel; who, by that time he hath done explaining them, makes the words signify either nothing at all, or what he pleases?”

(John Locke, “The Clarendon Edition of the Works of John Locke: An Essay Concerning Human Understanding”, Oxford, Oxford University Press, 1975, p. 496)

1.1. O termo “simulação” no Código Tributário Nacional

Esta obra sustenta que o ordenamento jurídico exprime dois conceitos de simulação (simulação formal e simulação material), os quais são completamente distintos dos conceitos de simulação adotados pela doutrina e pela jurisprudência. Trata-se, portanto, de uma obra que tem como principal objetivo organizar o debate sobre o planejamento tributário, já que delimita o significado normativo da principal hipótese de desconstituição de atos jurídicos pela Fiscalização Tributária. Mas essas considerações pertencem à conclusão; antes de alcançá-la, deve-se começar do início: da Constituição Federal.

A Constituição Federal, em seu artigo 146, III, estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária.¹ Essa função é desempenhada pelo Código Tributário Nacional, que, em seu artigo 149, VII, dispôs que a autoridade administrativa poderia efetuar lançamento de ofício, isto

1. Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (...).

é, constituir unilateralmente crédito tributário contra o sujeito passivo quando identificasse a presença de *dolo*, *fraude* ou *simulação* na sua conduta:

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

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

A presença de *dolo*, *fraude* ou *simulação* na conduta do sujeito passivo, além de permitir a constituição unilateral de crédito tributário pela autoridade administrativa (nesse caso, também chamado de “lançamento de ofício de revisão” ou de “lançamento de ofício suplementar”²), ainda impõe um termo inicial distinto para o prazo decadencial de que ela dispõe para constituí-lo, aumentando-o (artigo 150, § 4º, c/c artigo 173, I, do Código Tributário Nacional)³, bem como impede a concessão de moratórias (artigo 154, § único, do Código Tributário Nacional)⁴ ou de anistias (artigo 180, I, do Código Tributário Nacional).⁵ Vale referir, ainda, que o parágrafo único do Código Tributário Nacional estabeleceu que, nas hipóteses de *dissimulação* (uma espécie de simulação, conforme se verá no tópico 1.7), a desconsideração do negócio jurídico visando à constituição unilateral de crédito tributário pela autoridade administrativa dependeria de procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Este trabalho tem como objeto a simulação, o que compreende, naturalmente, as suas espécies (tais como a *dissimulação*). Neste capítulo, o significado do termo “simulação” no Código Tributário Nacional será reconstruído, possibilitando, assim, a definição do conceito de simulação no Direito Tributário. A partir

2. MIRANDA, Túlio Terceiro Neto Parente. **Revisão do lançamento tributário**: hipóteses e limites. São Paulo: Noeses, 2024, p. 126.

3. Art. 150. (...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

4. Art. 154. (...) Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

5. Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele.

da definição do conceito de simulação no Direito Tributário, será reconstruído o significado do termo “dissimulação” no Código Tributário Nacional.

1.2. Fundamentos do conceito de simulação no Direito Tributário

Para que seja possível atribuir um significado ao termo “simulação”, tal como empregado no Código Tributário Nacional, deve-se determinar, em primeiro lugar, qual a fonte desse significado, isto é, onde devemos procurá-lo. De um lado, pode-se sustentar que o Código Tributário Nacional possui um conceito próprio de simulação, não estando limitado ao conceito de simulação do Direito Privado. De outro lado, pode-se sustentar que o Código Tributário Nacional incorporou o conceito de simulação do Direito Privado.

Em segundo lugar, estabelecida a premissa de que o Código Tributário Nacional incorporou o conceito de simulação do Direito Privado, pode-se sustentar que tal conceito decorre de duas fontes distintas. De um lado, pode-se sustentar que ele decorre: do Código Civil de 1916. De outro lado, pode-se sustentar que ele decorre do Código Civil de 2002. Será sustentado, no presente trabalho, que o Código Tributário Nacional incorporou o conceito de simulação do Código Civil de 1916.

1.2.1. O Código Tributário Nacional incorporou o conceito de simulação do Direito Privado

Deve-se identificar de qual fonte decorre o conceito normativo de simulação do Código Tributário Nacional. De um lado, pode-se sustentar que o Código Tributário Nacional possui um conceito próprio de simulação, não sendo fundamentado naquele do Código Civil. De outro lado, pode-se sustentar que o Código Tributário Nacional incorporou o conceito de simulação do Direito Privado, notadamente aquele constante no Código Civil.

De um lado, alguns autores sustentam que o Código Tributário Nacional teria um conceito próprio de simulação, não tendo incorporado o conceito de simulação do Código Civil, dos quais três se destacam. O primeiro autor é Helene Tôres, para quem o Código Tributário Nacional teria um conceito próprio de simulação, mais amplo que aquele do Código Civil. Segundo o autor, haveria um dever de veracidade mais amplo no Direito Tributário do que no Direito Privado:

O direito brasileiro renunciou à edição de uma cláusula geral de identificação das hipóteses simulatórias, preferindo a tipificação classificatória em espécies predefinidas. É forma de garantir o direito à privacidade de um modo mais seguro e

certo. Contudo, essa regra já não é aplicável a domínios onde prevaleçam critérios distintos de identificação de práticas simulatórias ou seja disciplinado de modo específico o dever de declaração e de veracidade, como o é nos casos de direito societário, direito econômico, contratos administrativos, processo civil e direito tributário. (...) E se buscarmos as regras do direito privado, não encontraremos qualquer sanção, em caráter geral, aplicável à simulação, até porque não existe um dever absoluto de veracidade em face de terceiros.⁶

Para Heleno Tôrres, em razão desse dever absoluto de veracidade do Direito Tributário, o qual seria distinto do Direito Privado, o conceito de simulação do Direito Tributário seria mais amplo que o do Direito Privado:

Sobre os limites da aplicação do art. 167, § 1º, do CC, tenho pra mim que esta é uma especificação taxativa de hipóteses que somente tem aplicação no direito privado, haja vista os limites do dever de veracidade serem impostos às partes e aos terceiros diretamente envolvidos. (...) Como em matéria tributária o dever de veracidade é exigido em todos os seus atos, por declarações e prestações de informações de toda ordem, inclusive por terceiros, não se justifica qualquer tentativa de vinculação dos atos administrativos àquela lista taxativa predisposta para os lindes do direito privado. (...) E essa foi a opção do legislador quando se ocupou de reger a simulação no direito tributário brasileiro, nos diversos dispositivos que tratam do assunto.⁷

O segundo autor é Marciano Seabra de Godoi, que, da mesma forma, afirma que o Código Tributário Nacional não teria incorporado o conceito de simulação do Código Civil. Segundo o autor, a existência de uma enorme divergência quanto à definição desse conceito na jurisprudência que trata dos limites da elisão tributária evidenciaria que o Código Tributário Nacional não incorporou o conceito de simulação do Código Civil:

Mas se a simulação é algo tão simples de definir e identificar, como explicar as renhidas disputas travadas nos julgamentos administrativos, em que os julgadores utilizam conceitos bem diferentes de simulação para qualificar os atos e negócios praticados pelo contribuinte? Se em seus votos todos os julgadores recorrem aos mesmos dispositivos do Código Civil (art. 102 do Código de 1916 e art. 167 do Código de 2002), se o conceito de simulação do direito civil é o mesmo que vigora no direito tributário, se “os civilistas brasileiros concordam na análise dos pressupostos da simulação relativa”, e ainda se os tributaristas “sempre caminharam de passo certo com os civilistas na temática da simulação”, como explicar que o

6. TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 319.

7. TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 364.

conceito mais controverso (e decisivo) nos julgamentos sobre os limites da elisão seja exatamente o conceito de simulação?⁸

Por fim, o terceiro autor é Sérgio André Rocha, que, igualmente, sustenta que o conceito de simulação do Direito Tributário seria mais amplo do que aquele do Código Civil, o que seria evidenciado pela constatação de que diversas situações de “artificialidade evidente”, as quais seriam simuladas, não seriam reconduzíveis ao conceito de simulação do Código Civil:

Ademais, não nos parece que a definição do vocábulo “simulação” no Direito Tributário esteja restrita à moldura prevista no artigo 167 do Código Civil. O verbo “dissimular” no parágrafo único do artigo 116 do CTN foi nitidamente utilizado em sentido vernacular, como sinônimo de ocultar, esconder.⁹ (...)

De acordo com o corte que fiz anteriormente, para as situações de artificialidade evidente (como, por exemplo, uma operação societária de “casa e separa” feita em um único dia, com toda a evidência de abuso de forma jurídica com a finalidade de obtenção de uma vantagem fiscal), aplica-se o conceito de simulação. Como mesmo uma situação como esta não se enquadra perfeitamente no artigo 167 do Código Civil, aplicaríamos um conceito amplo de simulação, como o advogado por Marciano Seabra de Godoi. Como já pontuamos, não nos parece que o intérprete da legislação tributária esteja adstrito ao conceito de simulação do Código Civil.¹⁰

De outro lado, autores como Humberto Ávila,¹¹ Paulo Ayres Barreto,¹² Paulo de Barros Carvalho¹³ e Ricardo Mariz de Oliveira¹⁴ entendem que o Código Tributário Nacional incorporou o conceito de simulação do Código Civil. Roque

8. GODOI, Marciano Seabra de. Caso Unilever. Desmembramento do objeto social e sua atribuição a outras pessoas jurídicas, tendo como único motivo a redução de tributos. Uso e abuso desta antiga forma de planejamento tributário, à luz dos possíveis conceitos de simulação. *In*: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sérgio André. **Planejamento tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte; São Paulo: D’Plácido, 2020, p. 293.

9. ROCHA, Sérgio André. Para que serve o parágrafo único do artigo 116 do CTN afinal? *In*: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André. **Planejamento tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte; São Paulo: D’Plácido, 2020, p. 502.

10. ROCHA, Sérgio André. Para que serve o parágrafo único do artigo 116 do CTN afinal? *In*: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André. **Planejamento tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte; São Paulo: D’Plácido, 2020, p. 507.

11. ÁVILA, Humberto. **Contribuições e Imposto sobre a Renda** – Estudos e Pareceres. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 255.

12. BARRETO, Paulo Ayres. Ato simulado e sonegação fiscal. *In*: SOUZA, Priscila de (Coord.). **Direito Tributário e os conceitos de direito privado**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 1055.

13. CARVALHO, Paulo de Barros. Planejamento tributário e a doutrina da prevalência da substância sobre a forma na definição dos efeitos tributários de um negócio jurídico. *In*: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 591.

14. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A simulação no Código Tributário Nacional e na prática. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, Dialética, n. 23, 2012, p. 562.

Antonio Carrazza, na mesma linha, afirma que o conceito de simulação é um só, não havendo distinção entre a “simulação civil” e a “simulação fiscal”.¹⁵

As teses que sustentam um conceito de simulação com fundamento próprio no Direito Tributário são improcedentes; o Código Tributário Nacional incorporou o conceito de simulação do Código Civil. Inicialmente, serão apontadas algumas inconsistências internas nas teses que sustentam a existência de um conceito próprio de simulação no Direito Tributário, o qual não seria decorrente do conceito do Código Civil. Na sequência, serão apresentadas as razões normativas pelas quais o Código Tributário Nacional incorporou o conceito de simulação do Código Civil.

As teses de Heleno Tôrres, de Marciano Seabra de Godoi e de Sérgio André Rocha que sustentam um conceito próprio de simulação do Direito Tributário, sem fundamento no conceito do Código Civil, antes de serem equivocadas, são inválidas, uma vez que possuem falhas lógicas nas suas premissas e nos raciocínios desenvolvidos.

A tese de Heleno Tôrres possui, ao menos, três falhas. Primeiro, ela incorre em um verdadeiro *non sequitur*, também chamado de falácia da falsa causa, ao afirmar que, da premissa de que o Direito Tributário envolve um dever de veracidade em todos os seus atos, decorreria a conclusão de que o conceito de simulação do Direito Tributário não corresponderia àquele estabelecido pelo Código Civil. Ora, da suposta constatação de que o Direito Tributário exige um dever de veracidade em todos os seus atos não decorre conclusão alguma em relação ao significado do termo “simulação” no Código Tributário Nacional, muito menos que o conceito de simulação do Direito Tributário seria mais amplo que o do Direito Privado. Para que tal raciocínio fosse válido, Heleno Tôrres precisaria demonstrar a razão pela qual esse suposto dever de veracidade conforma o conceito de simulação, isto é, a relação de causalidade entre a amplitude do dever de veracidade e o conceito de simulação.

Segundo, a tese de Heleno Tôrres é amparada na premissa de que, de um lado, no Direito Privado, os limites do dever de veracidade seriam “impostos às partes e aos terceiros diretamente envolvidos”, de outro lado, no Direito Tributário haveria um dever de veracidade que é “exigido em todos os seus atos, por declarações e prestações de informações de toda ordem, inclusive por terceiros”. A diferença sugerida pelo autor entre o dever de veracidade do

15. CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2021, p. 420.

Direito Privado e o dever de veracidade do Direito Tributário não é clara, e tampouco é claro o que seria esse “dever de veracidade”. De qualquer forma, o que o autor sustenta é que o conceito de simulação do Direito Tributário seria distinto do conceito de simulação do Direito Tributário em virtude da diferença existente entre o “dever de veracidade” exigido em cada um desses âmbitos de aplicação do Direito. Ocorre que, tanto no Direito Privado quanto no Direito Tributário, é exigido que as declarações sejam verdadeiras, e a inverdade de uma declaração acarreta consequências em seus respectivos âmbitos, muitas vezes tanto no Direito Privado quanto no Direito Tributário. Com efeito, um contrato simulado de compra e venda acarreta a sua nulidade no âmbito do Direito Privado e a sua desconsideração no âmbito do Direito Tributário. Em verdade, todo o Direito é fundamentado na premissa de que há um dever de veracidade que permeia os atos dos indivíduos, e o descumprimento desse dever, em regra, deve ser sancionado.

Terceiro, a afirmação do autor de que o conceito próprio de simulação do Código Tributário Nacional “foi a opção do legislador quando se ocupou de reger a simulação no direito tributário brasileiro, nos diversos dispositivos que tratam do assunto” é excessivamente vaga, e deixa algumas perguntas em aberto. Em que dispositivo legal o legislador teria manifestado essa suposta opção? Em que dispositivos o legislador tributário trataria do conceito de simulação? A inexistência de respostas a essas perguntas torna inconsistente a premissa de que o legislador teria optado por estabelecer um conceito próprio de simulação no Código Tributário Nacional.

A tese de Marciano Seabra de Godoi de que o Código Tributário Nacional não teria incorporado o conceito de simulação do Código Civil possui, ao menos, três problemas relativos às premissas que fundamentam as conclusões alcançadas.

Primeiro, a tese do autor, segundo a qual a divergência quanto ao conceito de simulação na jurisprudência de matéria tributária evidenciaria que o Código Tributário Nacional não incorporou o conceito de simulação do Código Civil, incorre na falácia do arenque vermelho. A falácia do arenque vermelho (*red herring*), que deriva o seu nome de um peixe com cheiro forte utilizado como uma “pista falsa” para treinar cães farejadores, é cometida quando o argumento diverge a atenção do interlocutor para um assunto diferente do que está sendo

debatido, mas a ele relacionado.¹⁶ A tese do autor incorre na falácia do arenque vermelho porque altera o assunto debatido, qual seja, a incorporação do conceito de simulação do Código Civil pelo Código Tributário Nacional, para outro distinto, mas a ele relacionado, envolvendo a existência de uniformidade na jurisprudência de matéria tributária acerca do conceito de simulação.

Segundo, o autor incorre na falácia da falsa causa. Isso porque, a partir da conclusão de que inexistente uniformidade na jurisprudência de matéria tributária acerca do conceito de simulação, sua tese estabelece uma relação causal inexistente entre a “inexistência de uniformidade do conceito na jurisprudência” (suposta causa) e a “não adoção do conceito simulação do Código Civil” (suposta consequência). Ocorre que, da premissa de que há divergência na jurisprudência de matéria tributária acerca do conceito de simulação, a qual é verdadeira, não decorre a conclusão de que o Código Tributário Nacional não incorporou o conceito de simulação do Código Civil – exceto se for adicionada ao raciocínio a premissa cética de que o conceito legal de simulação é aquele que os tribunais estabelecem, a qual, além de ser extremamente problemática, não foi suscitada pelo autor. E, se tal premissa cética fosse adicionada ao raciocínio, a conclusão lógica seria que inexistente qualquer conceito de simulação, e não só que o Código Tributário Nacional não teria incorporado o conceito de simulação do Código Civil.

Terceiro, a tese do autor incorre na falácia da falsa dicotomia. A falácia da falsa dicotomia ocorre quando duas alternativas são apresentadas como se fossem as únicas existentes, omitindo a existência de outras possibilidades.¹⁷ De acordo com Marciano Seabra de Godoi, as duas únicas alternativas possíveis seriam: *ou* há uniformidade da jurisprudência quanto ao conceito de simulação *ou* o Código Tributário Nacional não incorporou o conceito de simulação do Código Civil. Existem, contudo, outras alternativas que foram omitidas: o Código Tributário Nacional pode ter incorporado o conceito de simulação do Código Civil, mas pode haver divergência quanto a essa incorporação; o Código Tributário Nacional pode ter incorporado o conceito de simulação do Código Civil, mas pode haver divergência quanto a esse conceito etc.

16. HURLEY, Patrick J.; WATSON, Lori. **A Concise Introduction to Logic**. 13. ed. Boston: Cengage Learning, 2018, p. 140.

17. HURLEY, Patrick J.; WATSON, Lori. **A Concise Introduction to Logic**. 13. ed. Boston: Cengage Learning, 2018, p. 170.

Por fim, a tese de Sérgio André Rocha de que o Código Tributário Nacional não teria incorporado o conceito de simulação do Código Civil possui, ao menos, dois problemas relativos às premissas que fundamentam as conclusões alcançadas.

Primeiro, a tese incorre na falácia da petição de princípio (*begging the question*), que é cometida quando o raciocínio apresentado possui uma premissa falsa, inclusive quando ele é apresentado de tal forma que a premissa suporta a conclusão e a conclusão suporta a premissa.¹⁸ De acordo com a tese do autor, as situações de “artificialidade evidente” seriam simulatórias no Direito Tributário, razão pela qual tais situações estariam abarcadas pelo conceito de simulação do Direito Tributário. Como o conceito de simulação do Código Civil não abarca tais situações, não teria sido incorporado pelo Direito Tributário.

O conceito de simulação do Direito Tributário, portanto, seria aquele suficiente para abarcar as situações simulatórias, e as situações simulatórias no Direito Tributário seriam aquelas que recaem no conceito de simulação do Direito Tributário – um argumento circular. Há uma evidente inversão da ordem lógica do raciocínio, como se o conceito de simulação tivesse que se adequar às situações simulatórias, em vez de determinada situação ser considerada simulatória em razão do conceito de simulação.

Segundo, a tese incorre na falácia da conclusão irrelevante (*ignoratio elenchi*), por meio da qual uma conclusão irrelevante, relacionada com a conclusão correta, é apresentada como se decorresse logicamente da premissa estabelecida.¹⁹ Isso porque a tese introduz uma constatação a respeito de como as coisas são (“para as situações de artificialidade evidente (...) aplica-se o conceito de simulação”) e deriva, daí, uma conclusão a respeito de como as coisas devem ser (“como mesmo uma situação como esta não se enquadra perfeitamente no artigo 167 do Código Civil, aplicaríamos um conceito amplo de simulação”). Constatar como as normas *são* aplicadas só permite concluir algo a respeito de como elas *devem ser* aplicadas se adicionarmos a tal raciocínio a já referida premissa cética e problemática de que o conceito de simulação é aquele que é utilizado na prática, o que sequer foi suscitado pelo autor.

18. HURLEY, Patrick J.; WATSON, Lori. **A Concise Introduction to Logic**. 13. ed. Boston: Cengage Learning, 2018, p. 166.

19. HURLEY, Patrick J.; WATSON, Lori. **A Concise Introduction to Logic**. 13. ed. Boston: Cengage Learning, 2018, p. 139.

As considerações anteriores permitem concluir que, independentemente das conclusões alcançadas, as teses de Heleno Tôres, de Marciano Seabra de Godoi e de Sérgio André Rocha, que amparam um conceito próprio de simulação do Direito Tributário, mais amplo do que aquele do Código Civil, antes de serem equivocadas, são inconsistentes.

A tese de que haveria um conceito próprio de simulação do Direito Tributário é incompatível com o ordenamento jurídico, o qual, ao contrário, conclui que o Código Tributário Nacional incorporou o conceito de simulação do Código Civil. Isso porque, de um lado, o Código Civil possui uma definição estipulativa do conceito de simulação (ao contrário do Código Tributário Nacional); de outro lado, havendo um conceito de simulação definido pelo Código Civil, diversos argumentos sustentam a conclusão de que tal conceito foi incorporado pelo Código Tributário Nacional.

De um lado, o legislador brasileiro optou por estipular uma definição do conceito de simulação, tanto no artigo 102 do Código Civil de 1916 (vigente à época da promulgação da edição do Código Tributário Nacional) quanto no § 1º do artigo 167 do atual Código Civil, os quais estabelecem que:

Código Civil de 1916

Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I. Quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas das a quem realmente se conferem, ou transmitem.

II. Quando contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira.

III. Quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou posdatados.

Código Civil de 2002

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.

Segundo Anderson Schreiber, a dificuldade na identificação do conceito de “simulação” decorreria “em parte, da omissão do Código Civil de 2002, que não

definiu o instituto em nenhum momento. Limitou-se a listar as hipóteses (...)”.²⁰ Equivoca-se o autor, contudo, ao afirmar que o Código Civil de 2002 (idêntico, nesse ponto, ao Código Civil de 1916) não definiu o conceito de “simulação”.

As definições podem ser feitas de forma intensional (ou conotativa) ou de forma extensional (ou denotativa). Por um lado, as definições intensionais (ou conotativas) elencam os atributos compartilhados pelos objetos denotados pelo termo definido.²¹ O artigo 3º do Código Tributário Nacional, por exemplo, definiu o conceito de tributo de forma intensional, ao dispor que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Por outro lado, as definições extensionais (ou denotativas) identificam os objetos denotados pelo termo definido.²² O artigo 5º do Código Tributário Nacional, por exemplo, definiu o conceito de tributo de forma extensional, ao dispor que: “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

A maioria dos ordenamentos jurídicos optou por definir o conceito de simulação de forma intensional (ou conotativa), elencando os requisitos necessários e suficientes à caracterização da simulação. O Código Civil Português, por exemplo, estabelece em seu artigo 240 que “se, por acordo entre declarante e declaratário, e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a declaração comercial e a vontade real do declarante, o negócio diz-se simulado”.

O ordenamento jurídico brasileiro, contudo, optou por estipular o conceito de simulação por meio de uma definição extensional (ou denotativa), elencando as três subclasses de situações que são denotadas pelo termo “simulação”: primeiro, a subclasse de atos jurídicos nos quais se aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem tais direitos (artigo 102, I, do Código Civil de 1916 e artigo 167, § 1º, I, do Código Civil de 2002); segundo, a subclasse de atos jurídicos que contêm declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira (artigo 102, II, do Código Civil de 1916 e artigo 167, § 1º, II, do Código Civil de 2002); terceiro, a subclasse de atos jurídicos constituídos por meio de instrumentos particulares

20. SCHREIBER, Anderson. **Código Civil comentado**: doutrina e jurisprudência. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 119.

21. COPI, Irving; M. COHEN, Carl; RODYCH, Victor. **Introduction to Logic**. 15. ed. Nova York: Routledge, 2019, p. 86.

22. COPI, Irving; M. COHEN, Carl; RODYCH, Victor. **Introduction to Logic**. 15. ed. Nova York: Routledge, 2019, p. 84.

forem antedatados, ou pós-datados (artigo 102, III, do Código Civil de 1916 e artigo 167, § 1º, III, do Código Civil de 2002). Clóvis Bevilacqua, nesse sentido, entende que o Código Civil “considera três espécies de simulação: por interposição de pessoa; por ocultação do caráter do ato jurídico; por falsidade na data”.²³ A definição extensional (ou denotativa) não é a forma mais usual que os legisladores utilizam para definirem conceitos – foi a forma, contudo, por meio da qual o legislador brasileiro optou por definir o conceito de simulação.

Assim, havendo uma definição do conceito de simulação realizada pelo legislador, tal definição não deve ser desconsiderada pelo intérprete. Afinal, uma das funções de uma definição é justamente mitigar o perigo representado pela divergência que as pessoas podem ter a respeito de quais os objetos que estão incluídos em determinado conceito.²⁴ As definições formuladas pelo legislador, contudo, não se limitam a descrever usos linguísticos: elas prescrevem usos linguísticos.²⁵ O Código Civil, portanto, realizou uma definição estipulativa: ele não pretende descrever um significado pré-existente, mas sim atribuir de forma deliberada um determinado significado ao conceito de simulação. Ainda que se diga que se trata de uma definição de precisão, e não de uma definição puramente estipulativa, uma vez que a definição apresentada pelo Código Civil não ignora completamente o uso linguístico comum do termo “simulação” (o que ocorreria, por exemplo, se a simulação fosse definida como uma “planta carnívora”), o ponto é que a sua conformação final possui uma evidente carga estipulativa, já que decorreu de um ato de vontade do legislador.

Isso não significa, contudo, que os termos empregados pelo legislador que não tenham sido por ele definidos de maneira expressa careçam de um significado normativo. O termo “dolo”, por exemplo, utilizado pelo legislador para designar outro vício do negócio jurídico, não foi objeto de uma definição no ordenamento jurídico, o que não afasta a existência de um significado normativo próprio desse termo. O que se afirma aqui é algo distinto: quando o legislador opta por, ele próprio, definir um determinado conceito, tal definição deve ser considerada como estipulativa, isto é, como atributiva de um significado próprio ao termo, excluindo elementos externos dessa definição. As definições legais,

23. BEVILAQUA, Clovis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Commentado**. Edição histórica. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977, p. 353.

24. KELLEY, David; HUTCHINS, Debby. **The Art of Reasoning**. An Introduction to Logic. 5. ed. Nova York: W.W. Norton & Company, 2021, p. 17.

25. ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias**. São Paulo: Malheiros Editores, 2018, p. 47.

nesse sentido, são sempre estipulativas, e jamais meramente informativas dos usos da respectiva expressão linguística.²⁶

Disso decorre que as definições estipulativas não são verdadeiras ou falsas, nem corretas ou incorretas – elas são a própria razão pela qual o termo possui um significado.²⁷ Trata-se, aliás, de uma característica dos enunciados prescritivos: eles pretendem guiar a conduta do destinatário, e não a descrever.²⁸ É o mundo que deve se adaptar aos enunciados prescritivos, e não os enunciados prescritivos que devem ser adaptar ao mundo (são os enunciados descritivos que devem se adaptar ao mundo).²⁹

Por isso, ao tratarmos de enunciados prescritivos, tais como o enunciado normativo decorrente do artigo 102 do Código Civil de 1916 e do artigo 167, § 1º, Código Civil de 2002, devemos reconhecer que estamos diante de uma definição estipulativa, a qual corresponde ao ponto de partida para qualquer nova definição que se pretenda realizar (afinal, as definições estipulativas ainda podem ser objeto de novas definições, tais como as lexicais ou as de precisão).

Disso tudo decorre que o Código Civil (tanto o de 1916 quanto o de 2002) possui uma definição extensional do termo “simulação”, por meio da qual se elencaram as três subclasses de situações que são por ele denotadas. A partir dessa definição, pode-se afirmar que o Código Civil possui um conceito de simulação.

De outro lado, havendo um conceito de simulação definido pelo Código Civil, ao menos três razões sustentam a conclusão de que o Código Tributário Nacional, ao empregar a expressão “simulação”, incorporou o conceito de simulação constante no Código Civil: a primeira razão é que o próprio Código Tributário Nacional, por meio do seu artigo 109, estabeleceu que os princípios do direito privado devem ser utilizados para definir os seus conceitos; a segunda razão é que há uma presunção de sinonímia no ordenamento jurídico; a terceira razão é que os princípios da segurança jurídica e da legalidade tributária exigem

26. ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. Definiciones y normas. In: BULYGIN, Eugenio; FARREL, Martin D; NINO, Carlos S; RABOSSI, Eduardo A. (Org.). **El lenguaje del Derecho**. Homenaje a Genaro R. Carrió. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1983, p. 21.

27. COPI, Irving; M. COHEN, Carl; RODYCH, Victor. **Introduction to Logic**. 15. ed. Nova York: Routledge, 2019, p. 76.

28. ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias**. São Paulo: Malheiros Editores, 2018, p. 18.

29. ANSCOMBE, Gertrude Elizabeth Margaret. **Intention**. 2. ed. Blackwell, Oxford, 1957, p. 56.

uma elevada capacidade de antecipação das consequências tributárias decorrentes dos atos de disposição de autonomia privada por parte dos contribuintes.

A primeira razão pela qual o Código Tributário Nacional incorporou o conceito de simulação do Código Civil decorre da norma reconstruída a partir do artigo 109 daquela Lei, segundo o qual: “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”. Isso significa que, na falta de uma definição própria para o termo “simulação”, considera-se que o Código Tributário Nacional aludiu ao conceito de simulação do Direito Privado. Nesse sentido, Ruy Barbosa Nogueira ensina que, quando as categorias de Direito Privado são referidas na lei tributária, mas não são por ela alterados, tais categorias são incorporadas pelo Direito Tributário sem alteração e de forma vinculante.³⁰ Da mesma forma, Misabel Derzi afirma que o Direito Tributário colhe do Direito Privado conceitos, institutos e formas, tanto diretamente, ao eleger certas situações jurídicas, quanto indiretamente, ao eleger situações de fato.³¹

A segunda razão pela qual o Código Tributário Nacional incorporou o conceito de simulação do Código Civil é que há uma presunção de sinonímia no ordenamento jurídico. Conforme afirma Guastini, essa presunção de sinonímia decorre do argumento da constância terminológica, segundo o qual o legislador emprega as mesmas palavras com os mesmos significados.³² Afinal, conforme a lição de Humberto Ávila, se quem define pode propor um significado diverso, é porque, quando não o faz, emprego o termo com o significado comum.³³ Martha Leão, da mesma forma, após constatar que o Código Tributário Nacional não apresentou uma definição própria de simulação, concluiu que ele incorporou o conceito nos termos do Direito Civil, em face do argumento de presunção de sinonímia e de coerência do próprio ordenamento jurídico.³⁴ É o que Alfredo

30. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 104.

31. DERZI, Misabel Abreu Machado. Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1097.

32. GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e Argomentare**. Milão: Dott. A. Giuffrè, 2011, p. 299.

33. ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias**. São Paulo: Malheiros Editores, 2018, p. 50.

34. LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2023, p. 239.

Becker chamou de cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico: os vários ramos do Direito não são compartimentos estanques, mas partes de um único sistema jurídico, de forma que, salvo disposição expressa em contrário, os mesmos termos possuem os mesmos significados.³⁵

O Direito Tributário, por ser um direito de sobreposição, aproveita diversos conceitos do Direito Privado no âmbito do planejamento tributário.³⁶ Há, nesse sentido, uma “relação de apropriação” do Direito Tributário em relação aos conceitos de Direito Privado.³⁷

A terceira razão pela qual o Código Tributário Nacional incorporou o conceito de simulação do Código Civil decorre dos princípios da segurança jurídica e da legalidade tributária. O estado ideal de cognoscibilidade (compreensão das normas) e de calculabilidade (capacidade de antecipar as consequências normativas dos seus atos) promovido pelo princípio da segurança jurídica é ainda mais rígido no Direito Tributário.³⁸ Da mesma forma, o princípio da legalidade tributária proíbe que o legislador empregue termos cuja indeterminação impeça o contribuinte de exercer plenamente a sua autonomia com base em lei.³⁹

A tese de que o Direito Tributário possuiria um conceito próprio de simulação, mais amplo que o do Código Civil e não estabelecido em lei, não é compatível com tais princípios. De um lado, tal conceito amplo não é compatível com o princípio da segurança jurídica porque geraria um déficit de cognoscibilidade e de calculabilidade para o contribuinte, uma vez que não lhe seria possível compreender adequadamente as hipóteses nas quais os seus atos jurídicos poderiam ser desconsiderados pelas autoridades tributárias e nem antecipar as prováveis consequências normativas desses atos jurídicos. De outro lado, tal conceito amplo não é compatível com o princípio da legalidade tributária, uma vez que corresponderia a uma atribuição de poder altamente indeterminada

35. BECKER, Alfredo. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 129.

36. QUEIROZ, Mary Elbe; QUEIROZ, Antônio Elmo. O planejamento tributário e a jurisprudência administrativa. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 525.

37. ROCHA, Joaquim Freitas da. **Introdução ao planejamento fiscal (teoria jurídica)**. Coimbra: Almedina, 2023, p. 92.

38. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 6. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2021, p. 287.

39. ÁVILA, Humberto. **Legalidade Tributária Material**. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 102.

para as autoridades tributárias, o que prejudicaria a liberdade e a autonomia dos contribuintes.

Ainda que se entenda que o termo “simulação” seja vago e genérico, o princípio da segurança jurídica e o princípio da legalidade exigem que se atribua uma dimensão de *fechamento* ao ordenamento jurídico, isto é, deve se considerar que as ferramentas para a mitigação dessa vagueza e dessa genericidade estão no próprio ordenamento jurídico. Em uma conversa cotidiana, não há problema algum em chamar de “simulação” tanto um treinamento contra incêndios quanto a conduta fingida de alguém. Mas, no contexto normativo, os princípios da segurança jurídica e da legalidade exigem que a atribuição de significado a determinado dispositivo deve levar as demais normas jurídicas, as quais pretendem, justamente, excluir certos elementos da consideração do intérprete.⁴⁰ Isso significa que a atribuição de um significado ao termo “simulação” não deve envolver a identificação do melhor conceito possível de simulação, mas sim a reconstrução daquele conceito que foi determinado pelo ordenamento jurídico.

A atuação dos princípios da segurança jurídica e da legalidade em relação ao fechamento do sistema jurídico não se dá de forma igual em relação a todos as áreas do Direito. Essa ideia de fechamento do sistema é uma ferramenta que pode variar de acordo com o campo do ordenamento jurídico.⁴¹ Afinal, a evolução dos direitos (tais como direitos individuais, por exemplo) não precisa da mesma rigidez que a interpretação de normas gerais envolvendo o poder de tributar, como é o caso da simulação, a qual atribui competência para os entes federados desconsiderarem atos de autonomia privada e restringirem a propriedades dos indivíduos. Não por acaso, a Constituição Federal exige Lei complementar para o estabelecimento de normas gerais de Direito Tributário.⁴² Por isso, ainda que se considere determinado conceito normativo relacionado a uma regra tributária como obscuro e confuso, ele deve ser definido de maneira precisa, sendo incompatível com uma definição fluída e flexível.⁴³

40. SCHAUER, Frederick. Formalism. **The Yale Law Journal**, v. 97, n. 4, mar/1988, p. 542.

41. SCHAUER, Frederick. Formalism. **The Yale Law Journal**, v. 97, n. 4, mar/1988, p. 536.

42. Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (...).

43. DERZI, Misabel de Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética., 2001, p. 226.

Não se nega que considerar o sistema tributário como um sistema “fechado” em termos de determinação de conceitos pode ter como consequência a sua eventual desatualização. Contudo, conforme bem observado por Frederick Schauer, o conservadorismo, a subotimização e a inflexibilidade em face de um futuro em transformação possuem a vantagem da estabilização; estabilizar e operar em um modo conservador é abrir mão da possibilidade de melhorar em troca de se proteger contra a possibilidade de um desastre.⁴⁴

Nesse sentido, diversos autores, tais como Alberto Auricchio, Custódio da Piedade Ubaldino Miranda, Luiz Carlos de Andrade Júnior e Sampaio Dória, já manifestaram expressamente sua discordância a respeito da reconstrução de significados de simulação sem o emprego de critérios decorrentes do direito positivo.⁴⁵ Souto Maior Borges, em passagem memorável, disse numa conferência em 2001 algo que permanece válido até os dias de hoje: nos estudos sobre a elisão fiscal no Brasil, a doutrina jurídica pretende elaborar uma “teoria que controle a sua própria cientificidade”, visto que ela está “se digladiando em briga de foice em quarto escuro em torno de noções conceituais, que são construídas no campo meramente doutrinário”, mas que pecam porque não levam em consideração aquilo que “o jurista digno deste nome não deve, em hipótese alguma, afastar-se”: o ordenamento jurídico-positivo.⁴⁶ Considerar que a opinião ou a autoridade da doutrina poderia corroborar os próprios enunciados formulados no campo da doutrina jurídica geraria uma “construção do espírito humano descomprometida com a realidade”, tal como “uma ciência cosmológica, separada do fato cosmológico, sem o controle dessa base empírica, baseado apenas em opiniões sobre cosmologia”.⁴⁷

44. SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal*, v. 97, n. 4, mar/1988, p. 542.

45. AURICCHIO, Alberto. **A simulação no negócio jurídico**. Tradução de Fernando de Miranda. Coimbra: Coimbra Editora, 1964, p. 35; MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. **A simulação no Direito Civil brasileiro: um estudo comparativo entre os sistemas do revogado Código Civil de 1916 e o Código Civil em vigor de 2002**. São Paulo: Marcial Pons, 2020, p. 43; ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. **A Simulação no Direito Civil**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 69; DÓRIA, Antônio Ferreira Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: LAEL, 1971, p. 62.

46. BORGES, José Souto Maior. A norma antielisão, seu alcance e as peculiaridades do Sistema Tributário Nacional. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. **Anais**. Brasília: Escola de Administração Fazendária - ESAF, 2002, p. 215.

47. BORGES, José Souto Maior. A norma antielisão, seu alcance e as peculiaridades do Sistema Tributário Nacional. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. **Anais**. Brasília: Escola de Administração Fazendária - ESAF, 2002, p. 215.